



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04/06/2018

Αριθμός απόφασης: 2864

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, και έδρα τον, θέση, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά των υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας που αφορούν τις περιόδους 01/06/2015-31/03/2016 και 01/04-31/08/2016, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας που αφορούν τις περιόδους 01/06/2015-31/03/2016 και 01/04-31/08/2016, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας που αφορά την περίοδο 01/06/2015-31/03/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 350.809,73€, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας ποσού 175.404,87€, ήτοι συνολικό ποσό 526.214,60€.

2) Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας που αφορά την περίοδο 01/04/2016-31/08/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 162.204,87€, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας ποσού 81.102,44€, ήτοι συνολικό ποσό 243.307,31€.

Οι ως άνω διαφορές Φ.Π.Α. προέκυψαν από το πόρισμα της **από 22/12/2017** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/06/2015-31/08/2016, σύμφωνα με το οποίο **ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη** του τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της προσφεύγουσας εταιρείας, όσα προβλέπονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.Α. της Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών που υπογράφηκε την 09/09/2005 μεταξύ της ελεγχόμενης και των εταιριών και της, τις διατάξεις των άρθρων 26 (παρ 7 και το Παράρτημα VI) και 14 (παρ 2 περίπτωση α' εδάφιο 2 και παρ. 4), τις διατάξεις του άρθρου 47 της Οδηγίας 2006/112/EK για το ΦΠΑ και το υπ' αριθ πρωτ Δ14Α 1020688 ΕΞ 2015 /13-02-2015 έγγραφο της Δ/σης ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ /ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β'/ΤΜΗΜΑ Α'-ΦΠΑ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, **αποφάνθηκε** ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πωλήσεις παροχής υπηρεσιών, οι δε υπηρεσίες που κατ' αποκλειστικότητα παρέχει στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός της χώρας υπάγονται κανονικά στο καθεστώς φορολόγησης με συντελεστή 23% αφού αυτές δεν θεωρούνται υπηρεσίες αποθήκευσης του άρθρου 26 παρ 7 και του Παραρτήματος VI επειδή τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων δεν περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα και δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης. Επιπρόσθετα η προσφεύγουσα παρέχει κατ' αποκλειστικότητα στο χώρο της, υπηρεσίες αποθήκευσης στις αντισυμβαλλόμενες, δηλαδή σαφώς υπηρεσία συναφής με ακίνητα (άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/EK για το ΦΠΑ) και ως εκ τούτου η υπηρεσία αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας που βρίσκονται οι εν λόγω εγκαταστάσεις, ήτοι στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14, παρ 4 του Κώδικα ΦΠΑ.

Αφορμή της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ./2016 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 255.967,86€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/06/2015 έως 31/08/2016, που προέκυψε διότι πραγματοποίησε πράξεις που προβλέπονται από το άρθρο 14§2^α του ν.2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 6§1 περ. β' της ΑΥΟ 1073/21-07-2004 (πράξεις απαλλασσόμενες προς χώρα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και συγκεκριμένα υπηρεσίες αποθήκευσης).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/25-04-2018 και ΔΕΔ ΕΙ 2018/22-05-2018 Υπομνήματά της αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και την νομιμοτόκως επιστροφή των καταλογιζόμενων ποσών προβάλλοντας τα εξής:

1. **Οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή στερούνται νομίμου, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ενόψει του γεγονότος ότι η σχετική έκθεση ελέγχου που τις συνοδεύει είναι γενικόλογη, αβάσιμη και ελλιπής.** Συγκεκριμένα, η ελλειπτική καταγραφή των δραστηριοτήτων της εταιρείας με την παράλληλη αποσιώπηση των πιο ουσιαστικών λειτουργιών που διενεργεί ως κέντρο Εφοδιαστικής, με σκοπό να στηριχθεί το επιχείρημα περί αποκλειστικής δήθεν παροχής υπηρεσιών αποθήκευσης και μόνο, σε καμία περίπτωση δε συνιστά νόμιμη αιτιολογία.
2. **Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η εταιρεία διατηρεί «φορολογική αποθήκη» σύμφωνα με το άρθρο 26 ν. 2859/2000, στερείται νομίμου ερείσματος και δε σχετίζεται με την εν τοις πράγμασι δραστηριότητα της εταιρείας, η οποία ουδέποτε αδειοδοτήθηκε για την τήρηση φορολογικής αποθήκης ενώ παράλληλα η διατήρηση «φορολογικής αποθήκης» δεν συνιστά προαπαιτούμενο της επιστροφής του ΦΠΑ που βάρυνε τις αγορές της εταιρείας.** Συγκεκριμένα, η εταιρεία δραστηριοποιείται στην παροχή υπηρεσιών logistics και συνεπώς τα αγαθά που αποθηκεύει (ήτοι ανταλλακτικά αυτοκινήτων) δεν έχουν σχέση με το ειδικό καθεστώς αναστολής Φ.Π.Α. μιας φορολογικής αποθήκης δεδομένου ότι στο συγκεκριμένο καθεστώς μπορούν να εισέλθουν μόνο -πρωτογενή- προϊόντα που περιγράφονται αναλυτικά στο παράρτημα VI του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), γεγονός το οποίο βεβαιώνει και το υπ' αριθμ. έγγραφο Δ14Α 1020688 ΕΞ 2015/13-2-2015 της αρμόδιας Διεύθυνσης Φ.Π.Α.. Το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ήταν αποτέλεσμα του γεγονότος ότι οι εκροές της Εταιρείας, λόγω της εφαρμογής του γενικού κανόνα Β2Β, δεν ήταν φορολογητέες στην Ελλάδα, σε αντίθεση με μεγάλο τμήμα των εισροών της. Συνεπώς, είναι πρόδηλο ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι γενικές διατάξεις περί έκπτωσης και επιστροφής του φόρου (αρθρ. 30-34 του ν. 2859/2000, οι οποίες έχουν ενσωματώσει τις αντίστοιχες διατάξεις της Κοινοτικής/Ενωσιακής Νομοθεσίας).
3. **Ο ισχυρισμός της Φορολογικής Αρχής ότι η Εταιρεία παρέχει κατ' αποκλειστικότητα στο χώρο της υπηρεσίες αποθήκευσης στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, δηλαδή υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα είναι καθόλα αβάσιμος και δεν αντιστοιχεί στην πραγματική δραστηριότητα της επιχείρησης αφού η τελευταία καλύπτει όλο το εύρος των υπηρεσιών «logistics» (Εφοδιαστική), ακόμα και reverse logistics», ενώ σε κάθε περίπτωση ο λήπτης των υπηρεσιών (δηλ. η Βελγική Εταιρεία) δεν έχει δικαίωμα χρήσης των εγκαταστάσεων της Εταιρείας συνεπώς η σχετική διάταξη (αρθρ. 47 της Οδηγίας περί Φ.Π.Α. και άρθρ. 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000 ως υπηρεσίας σχετικής με ακίνητα) δεν μπορεί να εφαρμοστεί.** Συγκεκριμένα, η Εταιρεία δεν παρέχει απλώς υπηρεσίες αποθήκευσης στον πελάτη της, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο έλεγχος, αλλά ένα σύνολο υπηρεσιών, οι οποίες δεν περιορίζονται στην απλή αποθήκευση, δηλαδή την εναπόθεση των ανταλλακτικών σε έναν συγκεκριμένο χώρο

αλλά αντιθέτως καλύπτουν ένα ευρύτατο φάσμα εργασιών προς όφελος της διαχείρισης του αποθέματος του πελάτη. Αυτές δε οι εργασίες είναι που δίδουν την «προστιθέμενη» αξία, την οποία επιζητεί ο πελάτης από ένα σύγχρονο κέντρο Εφοδιαστικής «**logistics**». Ως εκ τούτου η αποθήκευση δεν αποτελεί την αποκλειστική υπηρεσία που παρέχουν προς την ούτε την κυριότερη εντός του σύνθετου πλέγματος των παρεχομένων υπηρεσιών, καθότι παρέχουν παράλληλα ένα σύνολο υψηλών προδιαγραφών υπηρεσιών «**logistics**», για τις οποίες μάλιστα απασχολούν εξειδικευμένο και πολυπληθές προσωπικό (με σχετικά υψηλό κόστος μισθοδοσίας) και έχουν λάβει τις σχετικές πιστοποιήσεις. Επιπλέον, είναι πρόδηλο ότι δεν χορηγείται στον δικαιούχο της εν λόγω παροχής (δηλαδή στην) το δικαίωμα χρήσεως των χώρων αποθήκευσης και εκτέλεσης των εργασιών της (επί τη βάση μιας νομικά δεσμευτικής σχέσης) καθότι λειτουργούν παντελώς ανεξάρτητα και η ουδέποτε είχε δικαίωμα χρήσης των χώρων της ούτε καν δικαίωμα πρόσβασης σε αυτούς. Τούτο άλλωστε δεν προβλέπεται από το εν ισχύ συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών (service agreement) της Εταιρείας με την, ούτε προκύπτει από τα λοιπά, πολλώ δε μάλλον δεν αποτελεί πραγματικό γεγονός που ως πρακτική ακολουθείται στη μέχρι τώρα συνεργασία των δύο εταιρειών. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών «**logistics**» από την εταιρεία σε καμία περίπτωση δεν συναρτάται με δικαίωμα χρήσης του συγκεκριμένου ακινήτου από την αντισυμβαλλόμενη ή δικαίωμα ελεύθερης πρόσβασης σ' αυτό.

4. **Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η Εταιρεία οφείλει Φ.Π.Α. επί των εν λόγω συναλλαγών παροχής υπηρεσιών αντίκειται στην εφαρμοζόμενη κοινοτική/ενωσιακή νομοθεσία και παραβιάζει την ενιαία εφαρμογή του κοινού συστήματος επιβολής Φ.Π.Α. εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αφού οι σχετικές υπηρεσίες έχουν φορολογηθεί στο Βέλγιο και ο σχετικός φόρος έχει ήδη αποδοθεί. Συγκεκριμένα,** η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. επί των επίμαχων υπηρεσιών και η μη επιστροφή του αιτηθέντος Φ.Π.Α. από την ελληνική φορολογική διοίκηση προς την Εταιρεία, παραβιάζει την αρχή της ουδετερότητας του φόρου επί της οποίας εδράζεται το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. (βλ. σχετ. αποφάσεις ΔΕΕ 0-174/11, 0259/10, 0462/02 0109/02) και η οποία εμποδίζει το να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από την άποψη επιβολής Φ.Π.Α. οι επιχειρήσεις που διενεργούν τις ίδιες πράξεις. Κι αυτό, διότι, ουσιαστικά ο φόρος επιρρίπτεται δύο φορές στα πλαίσια της ίδιας συναλλαγής και ακολούθως αποδίδεται τόσο από τον λήπτη της υπηρεσίας (.....), όσο και από τον παρέχοντα αυτής (την προσφεύγουσα εταιρεία).
5. Η απόρριψη της αιτήσεως της για επιστροφή Φ.Π.Α. αντιβαίνει στην έως τώρα ακολουθούμενη πρακτική εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης (δηλ. της αποδοχής των αιτήσεων της επιστροφής του φόρου), κατά παρέκκλιση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου απέναντι στη δράση της φορολογικής διοίκησης, δημιουργεί αίσθημα αβεβαιότητας και ανατρέπει κάθε οικονομικό προγραμματισμό της Εταιρείας.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα προσκόμισε μεταξύ άλλων ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα κάτωθι:

- Την υπ' αριθμ./2004 Συμβολαιογραφική Πράξη στην οποία περιλαμβάνεται το τελευταίο κωδικοποιημένο καταστατικό της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Την από 09/09/2005 Σύμβαση παροχής Υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιρειών και
- Κάτοψη του χώρου εργασιών και οργανόγραμμα της εταιρείας.
- Έντυπα Ε3 φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 από τα οποία προκύπτει ότι το συνολικό ποσό ύψους 1.596.306 που αντιστοιχεί στο κόστος της μίσθωσης των εγκαταστάσεων αποτελεί μόνο το 20% του συνολικού κόστους δαπανών της επιχείρησης το οποίο ανέρχεται σε 7.709.058,226 για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016.
- Την από 14/04/2017 έγγραφη απάντηση του αρμοδίου Τμήματος διαχείρισης Φορολογίας Επιχειρήσεων και Εισοδημάτων, τομέας ΦΠΑ, των βελγικών αρχών με αφορμή την από 10/04/017 ερώτηση της από την οποία προκύπτει ότι: οι υπηρεσίες που παρέχει η προσφεύγουσα προς την χαρακτηρίζονται ως σύνθετες υπηρεσίες εφοδιαστικής (logistics), που βαίνουν πέρα της απλής αποθήκευσης εμπορευμάτων και βάσει των διατάξεων του ΦΠΑ (περίπτωση B2B, από επιχείρηση σε επιχείρηση), ο τόπος φορολογίας είναι ο τόπος όπου ο λήπτης της υπηρεσίας διατηρεί την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, δηλαδή εν προκειμένω, το Βέλγιο και ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι η
- Την από 4/2018 μελέτη της ICAP σχετική με την προσφεύγουσα εταιρεία (με τίτλο αποτύπωση διαδικασιών), η οποία αναλύει το επιχειρησιακό και το κοστολογικό μοντέλο λειτουργίας της προσφεύγουσας, καταλήγοντας στο εξής συμπέρασμα:
 «Το ποσοστιαίο συνολικό κόστος των διαδικασιών που αφορούν το τμήμα των υπηρεσιών διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics) που συνδέεται με την λειτουργία της αποθήκης όπως αυτό αποτυπώνεται από τις '3.9 ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΣΤΗΝ ΑΠΟΘΗΚΗ', '3.10 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΑΠΟΘΗΚΗΣ' και '3.11 ΕΞΑΓΩΓΗ ΑΠΟ ΑΠΟΘΗΚΗ' διαμορφώνεται σε 29,6%.
 Το ποσοστιαίο συνολικό κόστος για την δραστηριότητα της Διοίκησης και της Εφοδιαστικής αλυσίδας που αφορά σε υπηρεσίες προστιθέμενης αξίας που σχετίζονται με την διαχείριση εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics) με την φιλοσοφία JIT (Just-in-Time) εκτός της λειτουργίας της αποθήκης είναι της τάξης του 70,4%.
 Η Εταιρεία δεν επικεντρώνεται στην εκμετάλλευση απλά ενός αποθηκευτικού χώρου, αλλά παρέχει τεχνολογικά πρωτοπόμενες υπηρεσίες διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics), προσαρμόζοντας δυναμικά όλες τις λειτουργίες της στην παροχή υπηρεσιών Εφοδιαστικής Αλυσίδας υψηλής ποιότητας και στην ικανοποίηση των απαιτήσεων για ανταλλακτικά των πελατών της Εταιρείας.
 Η λειτουργία της επιχείρησης δίνει έμφαση στην διαχείριση της πληροφορίας, την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων, την ροή υλικών χωρίς αποθήκευση, την οργάνωση και συνεχή εκπαίδευση του ανθρώπινου δυναμικού, και την διαχείριση των πελατών και των πιθανών παραπόνων τους για την βελτίωση της Ικανοποίησης του Πελάτη.».

- Την από 12/04/2018 γνωμοδότηση των και, καθηγητών του πανεπιστημίου Αθηνών, στο εξής ερώτημα: «εάν δυνάμει της από 09/09/2005 Σύμβαση παροχής Υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και της ή των διατάξεων νόμου που τη διέπουν, η αλλοδαπή εταιρεία έχει αποκτήσει δικαίωμα χρήσης του συνόλου ή μέρους του μισθωμένου από την ελληνική εταιρεία ακινήτου στον Αττικής».
- Το από 15/05/2018 έγγραφο του Διευθυντή Ταμειακής Διαχείρισης, Ασφαλειών, Φορολογίας και Κέντρου της από το οποίο προκύπτει ότι «οι Ευρωπαϊκές Φορολογικές Αρχές – εξαιρουμένων των ελληνικών- δεν έχουν αμφισβητήσει το γεγονός ότι οι εταιρείες του δικτύου TLS παρέχουν υπηρεσίες εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics) και όχι υπηρεσίες που σχετίζονται με ακίνητα. Για το λόγο αυτό, έχουν χορηγηθεί επιστροφές ΦΠΑ στις εταιρείες του δικτύου TLS από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές σύμφωνα με τον γενικό κανόνα B2B».
- Την από 26/10/2010 έκθεση προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 του ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ το πόρισμα της οποίας είναι το εξής: «προτείνουμε να επιστραφεί στην προσφεύγουσα το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 22.007,39€ διότι με την εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.3763/2009 όλες οι εκροές της προσφεύγουσας είναι αφορολόγητες καθώς η παροχή πλέον φορολογείται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 περ α' του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«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 εγκατάστασή 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«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 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 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4302/2014 ορίζεται ότι:

Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ισχύουν οι κάτωθι ορισμοί:

α) Εφοδιαστική (Logistics) είναι το σύνολο των διεργασιών που είναι απαραίτητες για το σχεδιασμό, την υλοποίηση και τον έλεγχο της ροής (της μεταφοράς, της διαμεταφοράς και της αποθήκευσης) αγαθών και

εμπορευμάτων από οποιοδήποτε σημείο προέλευσης σε οποιοδήποτε σημείο προορισμού και αντιστρόφως, καθώς και για το σχεδιασμό, την υλοποίηση και τον έλεγχο της παροχής συναφών υπηρεσιών και της σχετικής πληροφορίας.

β) Δραστηριότητες Εφοδιαστικής είναι ιδίως: Η συλλογή, φόρτωση, μεταφορά, μεταφόρτωση, εκφόρτωση και παράδοση αγαθών και εμπορευμάτων, η ομαδοποίηση (consolidation) και ο διαχωρισμός (deconsolidation) αγαθών και εμπορευμάτων, η αποθήκευση και η διαχείριση της απογραφής εμπορευμάτων, η διαχείριση επιστροφών εμπορευμάτων και φθαρμένων ή κατεστραμμένων εμπορευμάτων (reverse logistics) ή ακατάλληλων εμπορευμάτων ή υλικών συσκευασίας και η διαχείριση και επεξεργασία της πληροφορίας που αφορά όλες αυτές τις δραστηριότητες (κύριες δραστηριότητες). Η συσκευασία, η ανασυσκευασία, η ετικετοποίηση, ο έλεγχος της ποιότητας, η συναρμολόγηση ή οι μικρές τροποποιήσεις, οι εκτελωνιστικές εργασίες και η έκθεση και ο δειγματισμός προϊόντων (δευτερεύουσες - συμπληρωματικές δραστηριότητες). Προκειμένου οι δευτερεύουσες δραστηριότητες να εντάσσονται στο πλαίσιο άσκησης δραστηριότητας Εφοδιαστικής, απαιτείται η κατά κύριο λόγο άσκηση μίας τουλάχιστον κύριας δραστηριότητας.

γ) Επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην Εφοδιαστική είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί κατ' επάγγελμα δραστηριότητες Εφοδιαστικής είτε αποκλειστικά είτε παράλληλα είτε σε συνδυασμό με άλλες εμπορικές ή βιομηχανικές – βιοτεχνικές δραστηριότητες.

δ) Επιχείρηση παροχής υπηρεσιών Εφοδιαστικής (Third Party Logistics – 3PL) είναι η επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην Εφοδιαστική και η οποία ασκεί, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών Εφοδιαστικής προς τρίτους, τουλάχιστον μία ή περισσότερες από τις κύριες δραστηριότητες της μεταφοράς, της διαμεταφοράς και της αποθήκευσης αγαθών και εμπορευμάτων.

ε) Κέντρο Αποθήκευσης και Διανομής είναι το σύνολο των εγκαταστάσεων, στεγασμένων ή μη, συμπεριλαμβανομένων και των χώρων στάθμευσης οχημάτων, ρυμουλκούμενων και εμπορευματοκιβωτίων κάθε τύπου, οι οποίες εξυπηρετούν αποκλειστικά την άσκηση μίας ή περισσότερων κύριων δραστηριοτήτων Εφοδιαστικής, και είναι αυτόνομες, υπό την έννοια ότι δεν λειτουργούν εντός του χώρου άσκησης άλλης βιοτεχνικής ή βιομηχανικής ή λιανεμπορικής ή γεωργικής δραστηριότητας από το ίδιο πρόσωπο και προς εξυπηρέτηση της δραστηριότητας αυτής. Στο Κέντρο Αποθήκευσης και Διανομής δύνανται να ασκούνται και δευτερεύουσες - συμπληρωματικές δραστηριότητες Εφοδιαστικής.

στ) Φορέας Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής είναι το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα χρήσης και εκμετάλλευσης του Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής και στο όνομα του οποίου εκδίδεται η άδεια εγκατάστασης ή υποβάλλεται η προβλεπόμενη στο άρθρο 8 γνωστοποίηση».

ζ) Κτιριακές Εγκαταστάσεις Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής είναι κάθε δομική κατασκευή που προορίζεται για την εξυπηρέτηση των πάσης φύσεως αναγκών για τη λειτουργία του Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής.

η) Εγκατάσταση (Ίδρυση) Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής είναι η προετοιμασία, η διαμόρφωση και η τοποθέτηση κάθε αναγκαίας υποδομής, για την άσκηση κύριων ή και δευτερευουσών - συμπληρωματικών δραστηριοτήτων Εφοδιαστικής είτε σε υφιστάμενες κτιριακές εγκαταστάσεις είτε σε κτιριακές εγκαταστάσεις που θα κατασκευαστούν.

θ) Λειτουργία Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής είναι η έναρξη της άσκησης των δραστηριοτήτων Εφοδιαστικής, κύριων ή και δευτερευουσών - συμπληρωματικών, εντός των ορίων του Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής.

ι) Επέκταση Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής είναι, μετά την αρχική εγκατάσταση: αα) κάθε προσθήκη Κτιριακών Εγκαταστάσεων ή ββ) η συμπλήρωση των ασκούμενων στο κέντρο δραστηριοτήτων Εφοδιαστικής στο ίδιο ή σε όμορο γήπεδο γγ) κάθε επαύξηση της ισχύος τυχόν εγκατεστημένου μηχανολογικού εξοπλισμού.

ια) Εκσυγχρονισμός Κέντρου Αποθήκευσης και Διανομής είναι, μετά την αρχική εγκατάσταση:

αα) η αντικατάσταση ή η συμπλήρωση τυχόν εγκατεστημένου μηχανολογικού εξοπλισμού ή και κτιριακών εγκαταστάσεων, ββ) η αλλαγή ή η συμπλήρωση των ασκούμενων στο κέντρο δραστηριοτήτων Εφοδιαστικής στο ίδιο γήπεδο. ιβ) Αδειοδοτούσα Αρχή είναι καθεμία από τις διοικητικές αρχές και τους φορείς που ορίζονται στο άρθρο 17 παρ. 14 του ν. 3982/2011 (Α' 143). ιγ) Γνωστοποίηση είναι η υποχρεωτική διαδικασία με την οποία ο ενδιαφερόμενος ενημερώνει εκ των προτέρων την αρμόδια αρχή για την έναρξη λειτουργίας οικονομικής δραστηριότητας του παρόντα νόμου, την οποία προτίθεται να ασκήσει σε ορισμένο χώρο ή εγκατάσταση χωρίς να απαιτείται εκ των προτέρων έλεγχος».

Επειδή, το άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ ορίζει ότι :

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανόμενων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων 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 τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.».

Επειδή, περαιτέρω το ΔΕΕ στην υπόθεση C155/2012 απεφάνθη ότι το άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχει την έννοια ότι η σύνθετη παροχή υπηρεσιών αποθηκεύσεως εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο μόνον εφόσον η αποθήκευση συνιστά την κύρια παροχή ενιαίας πράξεως και χορηγείται στους δικαιούχους της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου, κρίνοντας ως εξής: «.....προκειμένου μια παροχή υπηρεσιών να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει η εν λόγω παροχή να σχετίζεται με ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο. Εντούτοις, δεδομένου ότι μεγάλος αριθμός υπηρεσιών συναρτώνται ρητώς με τον ένα ή τον άλλο τρόπο με ακίνητο, πρέπει επιπλέον η παροχή υπηρεσιών να έχει ως αντικείμενο το ίδιο το ακίνητο. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ένα ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο πρέπει να λογίζεται ως συστατικό στοιχείο μιας παροχής υπηρεσιών, στον βαθμό που αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της εν λόγω παροχής (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Heger, σκέψη 25). Ειδικότερα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες

αφορούν είτε τη χρήση, είτε την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητο, είτε τη διαχείριση, συμπεριλαμβανομένης της εκμεταλλεύσεως αυτού και της διεξαγωγής πραγματογνωμοσύνης σε αυτό, χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι το ακίνητο αποτελεί αυτό καθαυτό το αντικείμενο της παροχής. Ως εκ τούτου, υπηρεσία αποθηκεύσεως όπως η επίδικη, η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως σχετική με την εκτέλεση εργασιών, τη διαχείριση ή τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης σε ακίνητο, είναι δυνατό να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 47 μόνον υπό τον όρο ότι έχει χορηγηθεί στον δικαιούχο της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου. Σε περίπτωση που, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 42 και 43 των προτάσεών της, αποδειχθεί ότι οι δικαιούχοι της εν λόγω παροχής δεν έχουν, για παράδειγμα, δικαίωμα προσβάσεως στο μέρος του ακινήτου στο οποίο τοποθετούνται τα εμπορεύματα ή ότι το ακίνητο στο οποίο αυτά πρέπει να τοποθετηθούν δεν αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της παροχής υπηρεσίας, πράγμα που εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να το εκτιμήσουν, παροχή υπηρεσιών όπως η επίδικη δεν είναι δυνατό να εμπίπτει στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι σύνθετη παροχή υπηρεσιών αποθηκεύσεως εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο μόνον εφόσον η αποθήκευση συνιστά την κύρια παροχή ενιαίας πράξεως και χορηγείται στους δικαιούχους της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου. (σκέψεις 34 – 39)».

Επειδή, εν προκειμένω, από την προσφεύγουσα εταιρεία μεταξύ άλλων προβάλλονται και οι ισχυρισμοί ότι ενεργεί ως κέντρο εφοδιαστικής (logistics) και ότι η σχετική διάταξη του άρθρου 47 της Οδηγίας 2006/112/EK περί ΦΠΑ και αρθρ.14 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ως υπηρεσίας σχετικής με ακίνητα, δεν μπορεί να εφαρμοστεί, καθώς ο λήπτης των υπηρεσιών (δηλ. η), δεν έχει δικαίωμα χρήσης των εγκαταστάσεων της εταιρείας .

Επειδή, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. /2004 Συμβολαιογραφική Πράξη στην οποία περιλαμβάνεται **το τελευταίο κωδικοποιημένο καταστατικό της προσφεύγουσας εταιρείας:**

Άρθρο 3: Σκοπός

«1. Σκοπός της εταιρείας είναι :α) να προβεί σε δραστηριότητες διαχείρισης και υποστήριξης αποθήκης (warehousing & logistics) για αυθεντικά ανταλλακτικά και εξαρτήματα της, της και άλλων Εταιρειών στην Ελλάδα ή αλλού καθώς και β) σε δραστηριότητες διαχείρισης και υποστήριξης αποθήκης (logistics) για οχήματα, στις οποίες συμπεριλαμβάνεται η αποθήκευση, η προετοιμασία προς παράδοση και η παράδοση επώνυμων μηχανοκίνητων τροχοφόρων οχημάτων της και της σε εγκεκριμένους πωλητές στην Ελλάδα ή αλλού, και γ) να διεξάγει οιαδήποτε άλλη δραστηριότητα ή να παρέχει οιαδήποτε υπηρεσία στον κλάδο της αυτοκίνησης, άμεσα ή έμμεσα σχετιζόμενη με τα ανωτέρω.»

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει δηλώσει **στο taxis** ως **κύρια** δραστηριότητα, Υπηρεσίες Αποθήκευσης, ΚΑΔ: 52101000 και **λοιπές δραστηριότητες επιχείρησης**, Υπηρεσίες σχεδιασμού διάρθρωσης ή αναδιάρθρωσης επιχείρησης (ΚΑΔ: 10221104) και Υπηρεσίες Παροχής συμβουλών οργάνωσης και μεθόδου εργασίας (ΚΑΔ: 70221504).

Επειδή, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.Α. και 1.Β της Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών που υπογράφηκε την **09/09/2005** μεταξύ της προσφεύγουσας και των και της, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει την υποχρέωση να αναπτύξει δραστηριότητες εφοδιαστικής και συγκεκριμένα ίδρυση, διατήρηση και/ή μίσθωση αποθήκης για γνήσια και άλλα ανταλλακτικά και εξαρτήματα και (χώρος αποθήκευσης και γραφεία), ευθύνη για την αποθήκευση των ανταλλακτικών και εξαρτημάτων, ανάληψη ευθύνης για την αποστολή των ανταλλακτικών και των εξαρτημάτων απευθείας στους Εμπόρους Λιανικής (παλαιότερα καλουμένους «Εμπορικοί Αντιπρόσωποι») στην Επικράτεια (ήτοι την Ελλάδα), καθώς και υπηρεσίες σχετικές με την υποστήριξη κέντρου λογιστικών υπηρεσιών, φορολογική υποστήριξη, νομική υποστήριξη, χρηματοοικονομική υποστήριξη, υποστήριξη ανθρώπινου δυναμικού, υποστήριξη εταιρικών υπηρεσιών και IS, υποστήριξη χρηματοοικονομικών συστημάτων.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **Δ14Α 1020688 ΕΞ 13/02/2015** έγγραφο του τμήματος Α' του ΦΠΑ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου σας, σχετικά με την υπαγωγή ή μη στο καθεστώς φορολογικής αποθήκης του άρθρου 26 του ν. 28569/00 ανταλλακτικών αυτοκινήτων της ελεγχόμενης ελληνικής επιχείρησης με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ), στο εξής, με δραστηριότητα την αποθήκευση ανταλλακτικών αυτοκινήτων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας, η εταιρία πωλεί τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων της ομώνυμης μάρκας στην η οποία στη συνέχεια τα μεταπωλεί σε άλλους πελάτες της. Η ελεγχόμενη επιχείρηση απλώς παραλαμβάνει τα ανταλλακτικά αυτά που της αποστέλλονται από τις κεντρικές αποθήκες της και τα αποθηκεύει προσωρινά. Η ελεγχόμενη εταιρία τιμολογεί ανά μήνα τις υπηρεσίες αποθήκευσης στην χωρίς να επιβαρύνει την αξία με ΦΠΑ. Τέλος επισημαίνεται ότι η ελεγχόμενη εταιρία αποθηκεύει κατά αποκλειστικότητα τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων της εταιρίας

2. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 26 του κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00) όπως ισχύει προβλέπεται ότι στο καθεστώς του άρθρου αυτού μπορούν να υπαχθούν τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI του ίδιου νόμου, εφόσον αυτά δεν προορίζονται να παραδοθούν στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

3. Συνεπώς, τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων ως μη περιλαμβανόμενα στο εν λόγω Παράρτημα VI, δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου 26 του κώδικα ΦΠΑ.

4. Επιπροσθέτως σας γνωρίζουμε ότι για την λειτουργία φορολογικής αποθήκης απαιτείται σε κάθε περίπτωση η έκδοση ειδικής άδειας λειτουργίας, η οποία εκδίδεται από το τμήμα Α' - ΦΠΑ της Υποδιεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας (πρώην Διεύθυνση 14^η ΦΠΑ).

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ. 2, περ. α' του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύουν από 1.1.2010, οι παροχές υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο, φορολογούνται, κατά γενικό κανόνα, στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών. Ειδικότερα, προκειμένου για παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4, του ίδιου άρθρου.

6. Κατ' ακολουθία των κατευθυντήριων οδηγιών της Επιτροπής ΦΠΑ, η αποθήκευση αγαθών για την οποία ένα ειδικό μέρος της ιδιοκτησίας παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον πελάτη θεωρείται ως υπηρεσία συναφής με ακίνητα (σχετικές διατάξεις άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/EK για το ΦΠΑ και άρθρο 14, παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ).

7. Συνεπώς, αν από την υπογραφόμενη σύμβαση μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρίας και της εταιρίας **σε συνδυασμό με τα πραγματικά** περιστατικά προκύπτει ότι για την αποθήκευση των αγαθών παραχωρείται ένα ειδικό ή ολόκληρο το μέρος των εγκαταστάσεων της στην αποκλειστική χρήση της εταιρίας, τότε η υπηρεσία φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας που βρίσκονται οι εν λόγω εγκαταστάσεις, ήτοι στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14, παρ. 4, του Κώδικα ΦΠΑ, ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο και επομένως θα πρέπει στο φορολογικό στοιχείο που η ελεγχόμενη εκδίδει προκειμένου να εισπράξει την αμοιβή της να αναγράφεται διακριτά ο φόρος (υπολογιζόμενος με 23%).

Στην περίπτωση που κατά την ως άνω περιγραφόμενη αποθήκευση δεν παραχωρείται κατ' αποκλειστικότητα χώρος στην εταιρία, τότε θα πρέπει να εφαρμοστούν ανάλογα οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τον προορισμό της παρεχόμενης υπηρεσίας.

8. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ανήκει στην αρμοδιότητά σας.»

Επειδή, με την από 12/04/2018 γνωμοδότηση των Απ. Γεωργιάδη και Γ. Γεωργιάδη, καθηγητών του πανεπιστημίου Αθηνών, στο εξής ερώτημα: «εάν δυνάμει της από 09/09/2005 Σύμβαση παροχής Υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....» ή των διατάξεων νόμου που τη διέπουν, η αλλοδαπή εταιρεία έχει αποκτήσει δικαίωμα χρήσης του συνόλου ή μέρους του μισθωμένου από την ελληνική εταιρεία ακινήτου στον Αττικής» αναφέρονται μεταξύ άλλων:

«40. Από το δοθέν ιστορικό της κρινόμενης υπόθεσης, αλλά κυρίως από το περιεχόμενο της από 09.09.2005 Σύμβασης, δεν προκύπτει η καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρηση από τη μισθώτρια των εγκαταστάσεων στον, της χρήσης ολόκληρου ή μέρους του μισθίου προς την αλλοδαπή αντισυμβαλλόμενη, όπως επισημάνθηκε και παραπάνω υπό αρ. 19-20. Η δυνάμει της κατ' ιδίαν σύμβασης παροχής υπηρεσιών με την, η οποία εμπεριέχεται στην ευρύτερη από 09.09.2005 μεταξύ τους Σύμβαση, ανέλαβε η ίδια με δική της ευθύνη να αποθηκεύει, φυλάει και διαχειρίζεται τα ανταλλακτικά και τα εξαρτήματα μάρκας και, καθώς επίσης να μεριμνά για την αποστολή τους προς τους λιανέμπορους στην Ελλάδα (βλ. Παράρτημα 1Α της Σύμβασης). Για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών,

που εντάσσονται στον κλάδο των logistics (διαχείριση εφοδιαστικής αλυσίδας), η λαμβάνει αμοιβή (αντάλλαγμα) που περιγράφεται στο Παράρτημα 2 της Σύμβασης.

41. ... 42. Παραχώρηση της χρήσης του μισθίου στον προς την αλλοδαπή εταιρεία θα υπήρχε αν η τελευταία είχε δικαίωμα διαρκούς και ακώλυτης πρόσβασης στους χώρους του μισθίου καθώς και δικαίωμα χρήσης αυτών, δίχως μάλιστα να χρειάζεται να λαμβάνει προς τούτο την άδεια (συγκατάθεση) της, η οποία δεν θα μπορούσε να την παρεμποδίσει. Με άλλα λόγια, υπό μία τέτοια εκδοχή, η θα καθίστατο συγκάτοχος του μίσθιου χώρου – κέντρου εφοδιαστικής και θα μπορούσε να διενεργεί αυτοδύναμα πράξεις φύλαξης, διαχείρισης και αποστολής των εκεί ευρισκόμενων ανταλλακτικών και εξαρτημάτων και

43. Ωστόσο, τέτοιες δυνατότητες άσκησης φυσικής εξουσίας στον μισθωμένο από την χώρο των εγκαταστάσεων του και διαχείρισης εν γένει των εμπορευμάτων, που ήταν αποθηκευμένα στον χώρο αυτό, δεν μπορεί να αρυσθεί η με βάση το περιεχόμενο της από 09.09.2005 Σύμβασης. Αντιθέτως, τα καθήκοντα της στο πλαίσιο της Σύμβασης εξαντλούνται στην έναντι αμοιβής (βλ. Παράρτημα 2 της Σύμβασης) παροχή δευτερεύουσας σημασίας υποστηρικτικών-επιβοηθητικών υπηρεσιών προς την (βλ. παράρτημα 1B της Σύμβασης), η οποία είναι εκείνη που μόνη της και με αποκλειστική της ευθύνη ασκεί το έργο της συνολικής διαχείρισης και προώθησης των ανταλλακτικών και εξαρτημάτων και στους τελικούς παραλήπτες της εφοδιαστικής αλυσίδας στην Ελλάδα, δηλαδή τους εμπόρους λιανικής.

44. Κανένα στοιχείο της Σύμβασης και των επιμέρους συμβατικών τύπων (έμμισθης εντολής, έμμισθης παρακαταθήκης και παραγγελίας μεταφοράς) που εντοπίστηκαν παραπάνω δεν συνηγορεί προς την εκδοχή της περαιτέρω παραχώρησης μέρους ή όλου του μισθίου από την προς την αλλοδαπή εντολέα της. Επιχείρημα προς αυτή την κατεύθυνση οπωσδήποτε δεν αντλείται από την αμοιβή που λαμβάνει η από την Η αμοιβή αυτή, όπως εξηγήθηκε παραπάνω, καταβάλλεται από την αλλοδαπή εταιρεία ως αντάλλαγμα για την εκτέλεση της έμμισθης εντολής και της σύμβασης έμμισθης παρακαταθήκης καθώς και της σύμβασης παραγγελίας μεταφοράς των εμπορευμάτων από την, δηλαδή για το σύνολο των παρεχόμενων από την τελευταία διαχειριστικών υπηρεσιών, και ουδεμία σχέση έχει με μίσθωμα, υπομίσθωμα ή αποζημίωση χρήσης των εγκαταστάσεων στον

45. Άλλωστε, το γεγονός ότι το μίσθιο (οι εγκαταστάσεις στον Αττικής) χρησιμοποιείται από τη για την εξυπηρέτηση των αναγκών μόνον συγκεκριμένου πελάτη της (δηλαδή της αλλοδαπής εταιρείας) δεν συνεπάγεται αυτοδικαίως την καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρηση της χρήσης του ακινήτου στον αποκλειστικά εξυπηρετούμενο πελάτη. Προς άρση κάθε αμφιβολίας, επαναλαμβάνεται ότι η παραχώρηση της χρήσης ενός πράγματος προϋποθέτει τη δυνατότητα διαρκούς και ακώλυτης χρήσης και άσκησης υλικών διακατοχικών πράξεων σ' αυτό από τον παραχωρησιούχο, δίχως ο τελευταίος να παρεμποδίζεται στην άσκηση των δικαιωμάτων του από εκείνον που του παραχώρησε τη χρήση (δηλαδή τον εκμισθωτή, υπεκμισθωτή ή χρήστη).

Επομένως, με βάση όσα προαναφέρθηκαν, η απάντηση στο ερώτημα που υποβλήθηκε μπορεί να συνοψισθεί ως εξής:

Η αλλοδαπή εταιρεία «.....» δεν έχει αποκτήσει κανένα δικαίωμα χρήσης του συνόλου ή μέρους του μισθωμένου από την ελληνική εταιρεία «.....» μισθίου ακινήτου στον Αττικής (θέση «.....») δυνάμει της από 9.9.2005 «σύμβασης παροχής υπηρεσιών». Επομένως, εφαρμοστέο στην υπό εξέταση περίπτωση τυγχάνει το άρθρο 14 § 2 περ. α΄ του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) καθώς και το αντίστοιχο άρθρο 44 της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, όπως τροποποιημένη ισχύει, ενώ αντίθετα δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής το άρθρο 14 § 4 του ν. 2859/2000 καθώς και το αντίστοιχο άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, όπως τροποποιημένη ισχύει».

Επειδή, από το καταστατικό, από τα στοιχεία του taxis, από την προαναφερόμενη 09/09/2015 σύμβασή παροχής υπηρεσιών και από την προσκομιζόμενη μελέτη της ICAP προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics), όπως αυτές περιγράφονται στις διατάξεις του ν.4302/2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειρισττωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2 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».

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, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. **Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).**

Επειδή, **εν προκειμένω**, από την οικία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι οι δικαιούχοι της παροχής της προσφεύγουσας εταιρείας έχουν το δικαίωμα πρόσβασης στο ακίνητο και ως εκ τούτου οι παρεχόμενες υπηρεσίες να εμπίπτουν στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων. Η μόνη σχετική διαπίστωση που αναφέρεται στην ως άνω έκθεση είναι ότι: «Η προσφεύγουσα παρέχει κατά αποκλειστικότητα υπηρεσίες αποθήκευσης ανταλλακτικών αυτοκινήτων μάρκας και καμίας άλλης καθώς και ότι η προσφεύγουσα:

- Δεν λαμβάνει παραγγελίες ανταλλακτικών από εμπόρους
- Δεν μεταφέρει ανταλλακτικά στους εμπόρους
- Δεν εισπράττει από τις πωλήσεις των ανταλλακτικών».

Επειδή, όπως διευκρινίζεται με το προαναφερόμενο με αριθ. **Δ14Α 1020688 ΕΞ 13/02/2015 έγγραφο του τμήματος Α΄ του ΦΠΑ** της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών, ανήκει στην αρμοδιότητα του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «», **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση των με αριθ./2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, που αφορούν τις περιόδους 01/06/2015-31/03/2016 και 01/04-31/08/2016, αντίστοιχα, για τυπικούς λόγους.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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