



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 08/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2047

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην κατά της υπ'αριθμ. /12-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01/01/2014-31/12/2014** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ. /12-11-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15/12/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /12-11-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 241.183,73 ευρώ, πρόσθετος φόρος ποσού 102.397,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **343.581,14 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 26/10/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα η υπ'αριθμ. /12-02-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εκδόθηκε λόγω ύπαρξης φορολογικού πιστοποιητικού με θέματα έμφασης στο φορολογικό πιστοποιητικό που υποβλήθηκε από την ελεγκτική εταιρεία «.....» και ειδικότερα ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων απαλλαγής ΦΠΑ του άρθρου 24 παρ.1^ε του ν.2859/2000 για τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές εταιρείες (εξαγωγικές και μη) που δεν διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές μεταφορικές εταιρείες για τις προμήθειες που λαμβάνει βάσει των μεταφορών που πραγματοποιούνται προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, που έχει εκδώσει η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Σε συνέχεια των ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επί των βιβλίων και στοιχείων αυτής για την φορολογική περίοδο 01.01.-31.12.2014 και ειδικότερα ως προς τις περιπτώσεις εσόδων που εμφανίζονταν στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ως έσοδα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ διαπιστώθηκαν διαφορές καθότι αφορούσαν παροχή υπηρεσιών σε λήπτες που ήταν υποκείμενα του φόρου πρόσωπα με τόπο εγκατάστασης την Ελλάδα. Συγκεκριμένα κατόπιν ελέγχου των σχετικών φορολογικών στοιχείων και δικαιολογητικών αυτών διαπιστώθηκαν τελικώς οι ακόλουθες περιπτώσεις εσόδων που δεν απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. βάσει των ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2859/2000 :

- **Προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού € 525.764,47**

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τόπος φορολόγησης των εν λόγω προμηθειών είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) καθώς δεν αφορούν υπηρεσίες μεταφοράς και

βοηθητικές εργασίες άμεσα συνδεδεμένες με εξαγωγές αγαθών για να απαλλάσσονται βάσει των προαναφερόμενων εξαιρέσεων από τον γενικό κανόνα.

- **Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μη ενδοκοινοτικές μεταφορές (μεταξύ τρίτων χωρών ή μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε.) ποσού € 406.786,71**

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών για τη διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2014 είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α'παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) ανεξάρτητα του τόπου εκτέλεσης.

- **Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού € 116.073,77**

Επίσης από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α'παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει εντολή ελέγχου για θέματα έμφασης και να διενεργήσει έλεγχο του πορίσματος Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, με θέματα έμφασης για την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2014, μετά την παρέλευση 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής αυτής στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ελέγχθηκαν υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές. Για την οικεία διαχειριστική περίοδο η εταιρεία έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν.2238/1994, χωρίς επιφύλαξη, με θέμα έμφασης. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφηκε από την ελεγκτική εταιρεία «.....» και υποβλήθηκε στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) την 10/12/ 2015. Το 2020 διενεργήθηκε στην εταιρεία έλεγχος για το οικονομικό έτος 2015 (διαχ. περίοδος 01/01/2014-31/12/2014). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο έλεγχος του συμπεράσματος της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης, από το οποίο προκύπτει ότι η εταιρεία κατά την χρήση 2014 εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς Φ.Π.Α. προς ελληνικές εταιρείες (εξαγωγικές ή μη) που δε διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. προς ελληνικές μεταφορικές εταιρείες για τις προμήθειες που έλαβε βάσει των μεταφορών που πραγματοποιούνται προς χώρες εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ξεκίνησε την 26.02.2020 και ολοκληρώθηκε την 12.11.2020 με την έκδοση της από 24.10.2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α., βάσει του πορίσματος της οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ωστόσο, η διενέργεια ελέγχου και ο καταλογισμός φόρου εις βάρος της εταιρίας δεν είναι νόμιμος καθόσον από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στην βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. παρήλθε διάστημα υπερβαίνον τους δεκαοκτώ (18) μήνες χωρίς να έχουν εντοπιστεί φορολογικές παραβάσεις από τους δειγματοληπτικούς ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών, το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης για την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2014 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, δηλαδή κατά το χρονικό διάστημα 26.02.2020 - 12.11.2020. Προς επίρρωση επικαλείται τις Αποφάσεις της Διοίκησης ΠΟΛ 1159/2011 και την Απόφαση του ΣΤΕ 320/2020.

2ος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση περί τα πραγματικά περιστατικά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι υπάγεται σε Φ.Π.Α., όσον αφορά τα έσοδα του λογαριασμού 730101 «Ναύλοι εσωτερικού», το συνολικό ποσό των προμηθειών που τιμολογήθηκε σε αεροπορικές επιχειρήσεις χωρίς Φ.Π.Α. και ανήλθε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01. - 31.12.2014 στο ποσό των 525.764,47 ευρώ.

Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία σύμφωνα με το άρθρο 2 του καταστατικού της έχει - μεταξύ άλλων - ως σκοπό τις διαμεταφορικές εργασίες. Στα πλαίσια του καταστατικού σκοπού της η εταιρεία είναι ο απευθείας συμβαλλόμενος πελάτης των αεροπορικών εταιρειών σε ό,τι αφορά τις συναλλαγές μαζί τους. Για τις συναλλαγές αυτές κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01 - 31.12.2014 η εταιρεία ήταν υποχρεωμένη να ακολουθήσει τους κανόνες τιμολόγησης της για τις συναλλαγές τις με τις αεροπορικές εταιρείες - πελάτες της. Με βάση το συγκεκριμένο σύστημα τιμολόγησης, η αεροπορική εταιρεία έστελνε στην εταιρεία την τιμολόγηση με βάση της καθορισμένες τιμές του τιμοκαταλόγου της, τις οποίες η εταιρεία καταχωρούσε κατ' αρχάς ως πληρωτέες στα τηρούμενα βιβλία της, και εν συνεχεία η εταιρεία καταχωρούσε στα βιβλία της την προσφερόμενη από την αεροπορική εταιρεία έκπτωση. Στα τηρούμενα βιβλία της δηλαδή η εταιρεία εμφάνιζε δύο καταχωρήσεις: (α) την τιμολόγηση της αεροπορικής εταιρείας με βάση τις καθορισμένες τιμές της (πρώτη καταχώριση), (β) την προσφερόμενη έκπτωση της αεροπορικής εταιρείας επί του τιμολογίου βάσης της (δεύτερη καταχώριση). Την δεύτερη αυτή καταχώριση - έκπτωση η εταιρεία επισύναπτε στα τηρούμενα βιβλία της, στην μηνιαία εκκαθαριστική δήλωση της αεροπορικής εταιρείας, που αφορούσε το τελικό πραγματικό οφειλόμενο ποσό από την εταιρεία , όπως αυτό είχε υπολογισθεί στο σύστημα

Εξαιτίας της δεύτερης αυτής καταχώρισης της έκπτωσης, εκ παραδρομής το εσωτερικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας εμφάνιζε τα έγγραφα αυτά (δίκην τιμολογίων), τα οποία όμως η εταιρεία εφύλασσε εσωτερικά, ενώ η αεροπορική εταιρεία δεν είχε λόγο να τα καταχωρεί λογιστικά, για τον λόγο ότι η πραγματική τελική, μετά την προαναφερθείσα έκπτωση, οφειλόμενη προς αυτή τιμή είχε ήδη διακανονισθεί, πληρωθεί μέσω του συστήματος μηνιαίας εκκαθάρισης και ήδη λογιστεί στα βιβλία της εταιρείας μας. Για

λόγους του λογιστικού της συστήματος η εταιρεία καταχωρίζει τις εκπτώσεις αυτές με την ονομασία «κίνητρο» (Incentive) ή «προμήθεια» (Commission), ακολουθώντας τους προαναφερθέντες όρους τιμολόγησης της Οι καταχωρίσεις αυτές στο εσωτερικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας μας δεν συνιστούν έσοδο και κατά συνέπεια δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α.

3^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής : Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και κατά πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι μεταφορικές υπηρεσίες (ναύλοι), που παρείχε η εταιρεία προς επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισης πλοίων εμπορικής ναυτιλίας και αφορούν αγαθά, πράγματα εξοπλισμού, ανταλλακτικά πλοίων, που προορίζονται να εξοπλίσουν τα πλοία ή να ενσωματωθούν σε αυτά, ποσού 486.786,71 ευρώ δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής εκ του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία παρέχει μεταφορικές υπηρεσίες προς επιχειρήσεις, οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισης πλοίων εμπορικής ναυτιλίας προς ημεδαπές οντότητες υποκείμενες σε Φ.Π.Α. Οι συγκεκριμένοι πελάτες, είναι νομικές οντότητες με ενεργό ελληνικό Α.Φ.Μ., οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισης πλοίων εμπορικής ναυτιλίας. Η εταιρεία σύμφωνα με τις συμβατικές της υποχρεώσεις που έχουν ανατεθεί από τους πελάτες της μεταφέρει για λογαριασμό τους αναλώσιμα αγαθά, εξοπλισμό και ανταλλακτικά των πλοίων αυτών, με σκοπό να τα εξοπλίσουν ή να ενσωματωθούν σε αυτά. Οι πράξεις αυτές -μεταφορές αγαθών σε πλοία, στα οποία προορίζονται να χρησιμοποιήσουν τα παραπάνω εμπορεύματα, τυγχάνουν απαλλαγής από τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., με τις οποίες ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη το άρθρο 148C της Οδηγίας 2006/112/EK περί κοινοί συστήματος Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα οι παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφορών υπό την ιδιότητα του παραγγελιοδόχου μεταφοράς συνίστανται στην ακριβόχρονη παράδοση των εμπορευμάτων αυτών στα πλοία των πελατών της. Εν συνέχεια η εταιρεία εκδίδει τιμολόγια προς τους πελάτες της για τις μεταφορές αυτές εξοπλισμού, ανταλλακτικών πλοίων, χωρίς επιβάρυνση ΦΠΑ, διότι οι μεταφορές αυτές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 27 του ΦΠΑ. Οι πράξεις μεταφοράς αφορούν σε αντικείμενα και υλικά που προορίζονται να ενσωματωθούν στα πλοία συνεπώς η κύρια πράξη παράδοσης και η παρεπόμενη αυτής πράξη μεταφοράς των αντικειμένων και υλικών στο πλοίο πρέπει να θεωρηθούν ως μια ενιαία σύνθετη πράξη, η οποία υπάγεται στην φορολογική αντιμετώπιση της κύριας πράξης παράδοσης. Ως εκ τούτου δεδομένου ότι απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η κύρια πράξη δηλαδή ο εφοδιασμός των πλοίων, απαλλάσσεται και η μεταφορά των αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν στα εν λόγω πλοία.

4^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής :

Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. και κατά πλάνη περί τα πραγματικά περιστατικά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι, η παροχή μεταφορικών υπηρεσιών προς ημεδαπές εταιρείες υποκείμενες σε Φ.Π.Α. (μεταφορικές εταιρίες) από την εταιρεία ποσού ευρώ 116.073,37 ευρώ, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01. - 31.12.2014 υπάγεται σε Φ.Π.Α.

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2014 η εταιρεία παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς προς ημεδαπές, υποκείμενες σε Φ.Π.Α., νομικές οντότητες, με κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων των παροχή υπηρεσιών μεταφοράς. Τα τιμολόγια αυτά αφορούσαν αποκλειστικά εξαγωγές αγαθών από τόπο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς προορισμό εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επρόκειτο για περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία συνήψε ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς συμβόλαιο μεταφοράς με αντισυμβαλλόμενο της τον αποστολέα των εμπορευμάτων. Σχετικώς εκδόθηκαν αεροπορικές φορτωτικές (.....), από τις οποίες αποδεικνύεται η κατάρτιση των εν λόγω συμβολαίων και του απευθείας συμβατικού δεσμού της εταιρείας μας με τον αποστολέα των πραγμάτων αυτών.

Η συνολική αξία των τιμολογηθέντων αυτών υπηρεσιών ανήλθε κατά την οικεία χρήση στο ποσό των 116.073,37 ευρώ. Στα τιμολόγια, τα οποία η εταιρεία εξέδωσε για τις υπηρεσίες αυτές, δεν συμπεριέλαβε χρέωση Φ.Π.Α. με το σκεπτικό ότι οι συγκεκριμένες μεταφορικές υπηρεσίες απαλλάσσονται εκ του Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α, καθότι συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

Σε κάθε περίπτωση όλως επικουρικός ακόμη και εάν ήθελε θεωρηθεί ότι μόνο η μεταφορά που πραγματοποιήσει ο εξαγωγέας συνδέεται άμεσα με την εξαγωγή, σε κάθε περίπτωση οι κρινόμενες υπηρεσίες μεταφοράς εμπίπτουν στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 24 παρ.1 ε του Κώδικα ΦΠΑ ως βοηθητικές εργασίες μεταφορών που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές.

Επειδή στο άρθρο 65^Α του ν.4174/2013 «Φορολογικό πιστοποιητικό» (που προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 6 του Ν. 4223/2013 , Α' 287 ορίζεται:

«1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α' 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, υποχρεούνται στην έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού. Το πιστοποιητικό αυτό εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων

ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεών τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό σύμφωνα με όσα ορίζονται ανωτέρω, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από 5.000,00 ευρώ έως 40.000,00 ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος. Η μη έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσού ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997.».

Επειδή με την Απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών ΠΟΛ 1006/2016 με θέμα «Κοινοποίηση ακριβούς αντιγράφου της γνωμοδότησης υπ' αριθμ. 256/2015 του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., αναφορικά με τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό.» ορίζεται το εξής:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την αριθ. 256/2015 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό:

- α) Δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.
- β) Στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπόμενης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65Α παρ.2 του Ν.4174/2013 δεν εμπίπτει η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την

έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

Η ως άνω Γνωμοδότηση του ΝΣΚ έχει ως εξής:

«...III. Ερμηνεία των διατάξεων.

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 θεσπίσθηκε η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει, σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις μεθόδους ελέγχου που προβλέπονται στον ΚΦΔ, σε διαπίστωση της εκπλήρωσης ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των φορολογουμένων και σε έλεγχο της ακρίβειας του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν. Ο έλεγχος αποσκοπεί στο προσδιορισμό του ύψους του ποσού που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, πρόστιμα, τέλη εισφορές κ.λ.π.).

2. Η επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ιδίου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική αρχή επιλέγει τις προς έλεγχο υποθέσεις με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 37 παρ. 6 του Ν.4141/2013 με βάση ποιοτικά και οικονομικά χαρακτηριστικά και χωροταξικά και χρονικά δεδομένα. Κατ' εξαίρεση, η επιλογή μπορεί να γίνεται με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

3. Με την διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 β του Ν.3943/2011, που ενσωματώθηκε ως παράγραφος 5 στο άρθρο 82 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) εισήχθη ο θεσμός της έκδοσης του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού από τους νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008 και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

4. Μετά την κατάργηση του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ο θεσμός του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού ρυθμίσθηκε από τις διατάξεις του άρθρου 65 Α του Ν. 4174/2013, με ημερομηνία έναρξης ισχύος τους από 1ης Ιανουαρίου 2014 και κατάργησή τους για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2016 και μετά.

α. Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 65 Α του ισχύοντος, από 1/1/2014, Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος, οι νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του Ν.3693/2008, διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων και προβαίνουν στη έκδοση ετήσιου πιστοποιητικού φορολογικής συμμόρφωσης. Στο πιστοποιητικό περιλαμβάνονται παρατηρήσεις και παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου και κοινοποιείται με ευθύνη του νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου, στη Διεύθυνση Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών μέσα σε ένα μήνα από την έκδοσή του. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της φορολογικής αρχής. Στις ανώνυμες εταιρίες, στις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο, κατά τα οριζόμενα στις ίδιες διατάξεις. Η μη έκδοση φορολογικού

πιστοποιητικού, όπως και η διαπίστωση σε αυτό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορούν να λαμβάνονται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

β. Ενόψει των ανωτέρω ανακύπτει ζήτημα, αν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, επί του οποίου παρατηρητέα τα εξής:

Υπό το προϋσχόν καθεστώς του άρθρου 82 παρ. 5 του Ν. 2238/1994, προβλεπόταν ρητώς ότι, αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010. Εντούτοις, στο ισχύον άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013 δεν περιελήφθη διάταξη του αυτού ή ταυτοσήμου περιεχομένου προς την ανωτέρω. Συνεπώς, ενόψει της πάγιας νομολογιακής θέσης ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου ερμηνεύονται στενά και εντός του πλαισίου της γραμματικής διατύπωσης αυτών (ΣτΕ 673/2012, 4232/2011, 1774/10 κλπ.), έπεται ότι, αφού ο νομοθέτης δεν επαναλαμβάνει, πλέον, ρητά την προϋφιστάμενη απαγόρευση διενέργειας ελέγχου, δεν είναι, εν προκειμένω, εφικτή η, καθ' ερμηνεία του ως άνω άρθρου, εισαγωγή τέτοιας απαγόρευσης. Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Β. Επί του δευτέρου ερωτήματος

Η εξουσιοδοτική διάταξη του άρθρου 65Α παρ. 2 του Ν. 4174/2013, που παρέχει στον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων τη δυνατότητα να εκδίδει απόφαση ρυθμίζουσα επί μέρους διαδικαστικά ζητήματα που σχετίζονται με το φορολογικό πιστοποιητικό, παρά την αναλυτική της αναφορά στα ρυθμιστέα ζητήματα, δεν έχει συμπεριλάβει σε αυτά και τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013. [Άλλωστε, είναι εξαιρετικά αμφίβολο αν είναι συνταγματικώς επιτρεπτή, κατ' άρθρο 43§2 του Συντάγματος, η χορήγηση στον Γ.Γ.Δ.Ε. νομοθετικής εξουσιοδότησης να ρυθμίσει ζητήματα παραγραφής κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 43§2 του Συντάγματος (πρβλ ΟΛΣτΕ 3311, 235/2012, 1210/2010 κλπ.).

Ενόψει των ανωτέρω, είναι σαφές ότι στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπομένης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση, κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65Α παρ. 2 του Ν. 4174/2013, δεν εμπίπτει και η δυνατότητα της κανονιστικώς δρώσης Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, επομένως, στο επικουρικώς τιθέμενο δεύτερο ερώτημα η απάντηση είναι αρνητική.

ΙV. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Στο πρώτο ερώτημα ότι δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Στο δεύτερο ερώτημα ότι στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπόμενης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65Α παρ. 2 του Ν. 4174/2013 δεν εμπίπτει η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 .».

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς διαπιστώνεται ότι για την υπό κρίση φορολογική περίοδο έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 65Α του ν.4174/2013 και της Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1124/2015 με θέμα «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α'), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α')» στις οποίες ορίζονται οι διαδικασίες έκδοσης του φορολογικού πιστοποιητικού ενώ σε αυτές δεν προβλέπεται καμία διάταξη που να ορίζει χρονικό περιορισμό ως προς την δυνατότητα ελέγχου από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης των επιχειρήσεων για τις οποίες υφίσταται φορολογικό πιστοποιητικό. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής λόγω παρέλευσης 18 (δέκα οκτώ) μηνών από την ημερομηνία υποβολής της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή στην παρ.2^α του άρθρου 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 ορίζεται:
«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη 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 στο άρθρο 22 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας και στην παρ.1λ αυτού ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

λ) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20,».

Επειδή στο άρθρο 24 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών» και στις παρ.1ε και ζ αυτού ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς.

Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22,

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή στο άρθρο 27 «Ειδικές Απαλλαγές» του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,

.....

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, τροφοεφοδίων, λιπαντικών και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

.....

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

...

ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων,

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

Επειδή στην ισχύουσα **Απόφαση με Αρ. Π. 8271/4879 ΠΟΛ. 366/18.12.1987 με θέμα «Διαδικασία απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. σκαφών (πλοίων και πλωτών μέσων γενικά), που προβλέπεται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α', γ', δ', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, καθώς και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 1642/1986»** ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η΄

Άρθρο 37

«Η απαλλαγή από το φόρο υπηρεσιών, που παρέχονται για τις άμεσες ανάγκες των σκαφών και του φορτίου αυτών, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986, παρέχεται με τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία του επόμενου άρθρου».

Άρθρο 38

1. Η απαλλαγή του προηγούμενου άρθρου χορηγείται, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται άμεσα :
α. Στα σκάφη που δικαιούνται απαλλαγής σύμφωνα με την περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.1642/1986 και είναι άμεσα αναγκαίες για την ασφαλή εκτέλεση του προορισμού τους ή την πλήρωση των όρων καθαριότητας και υγιεινής διανομής σ' αυτά.

β. Στο φορτίο των πιο πάνω σκαφών για τη συντήρηση ή την ασφαλή μεταφορά αυτού κατά το χρόνο που αυτό βρίσκεται επί του σκάφους.

Κατ' εξαίρεση οι υπηρεσίες αυτές απαλλάσσονται όταν είναι αναγκαίες και είναι αδύνατη η παροχή τους επί του σκάφους.

γ. Για τη φόρτωση και εκφόρτωση του φορτίου από το κύτος του σκάφους στην πλευρά αυτού και αντίστροφα.

2. Για την οριστικοποίηση της απαλλαγής της προηγούμενης παραγράφου, η επιχείρηση που παρέχει τις υπηρεσίες εκδίδει το σχετικό φορολογικό στοιχείο στην ιδιοκτήτρια, διαχειρίστρια ή εκμεταλλεύτρια του μεταφορικού μέσου επιχείρηση και τα πλήρη στοιχεία του σκάφους, χωρίς φόρο, με την ένδειξη «ΧΩΡΙΣ Φ.Π.Α. ΩΣ Α.Υ.Ο. Π.8271/4879/18.12.1987» και επισυνάπτει στο στέλεχος αυτού σχετική βεβαίωση του πλοίαρχου ή του Κυβερνήτη του σκάφους, από την οποία προκύπτουν το είδος, ο τόπος, ο χρόνος, η αναγκαιότητα της παροχής των υπηρεσιών αυτών, τα στοιχεία του σκάφους και ο επαγγελματικός προορισμός αυτού.».

Επειδή εν προκειμένω ως ανωτέρω αναφέρθηκε αιτία ελέγχου αποτέλεσε το θέμα έμφασης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης του νόμιμου ελεγκτή της επιχείρησης.

Ειδικότερα στο κεφάλαιο 6.1 «Φορολογικό Πιστοποιητικό με θέματα έμφασης» της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται:

«6.1 Φορολογικό Πιστοποιητικό με θέματα έμφασης

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές. Για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2014(φορολογικό έτος 2014)εκδόθηκε << έκθεση Φορολογικής συμμόρφωσης >>σύμφωνα με τις διατάξεις 65^Α ΤΟΥ Ν. 4174/2013 χωρίς επιφύλαξη , με θέματα έμφασης χωρίς επιφύλαξη, με θέμα έμφασης.

Συγκεκριμένα, στην παράγραφο «Θέματα Έμφασης» αναφέρονταν τα εξής :

«Κατά τη χρήση 2014, η ελεγχόμενη έχει εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές εταιρείες(εξαγωγικές και μη) που δεν διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής(Ε.Δ.Δ.Α.) για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τιμολόγια χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές μεταφορικές εταιρείες για τις προμήθειες που λαμβάνει βάσει των μεταφορών που πραγματοποιούνται προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η ελεγχόμενη βασίζει την απαλλαγή στη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 1ε του Κώδικα Φ.Π.Α., όπου αναφέρεται ότι απαλλάσσονται από ΦΠΑ, οι υπηρεσίες στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών. Προς εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής, εκδόθηκε αρχικά η ΑΥΟ ΠΟΛ 1164/1992. Σύμφωνα επίσης, με το άρθρο 24 παρ. 1 ζ' του Κώδικα Φ.Π.Α. η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο με σκοπό να εξαχθούν εκτός κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη περίοδο. Με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/1993 ορίστηκε η διαδικασία της απαλλαγής όταν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι εξαγωγέας. Σύμφωνα με την εν λόγω ΑΥΟ απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής είναι η χορήγηση από τον εξαγωγέα στον προμηθευτή/μεταφορέα του Ε.Δ.Δ.Α. Επίσης, η ΑΥΟ 1262/1993 κατάργησε την προαναφερόμενη ΑΥΟ ΠΟΛ 1164/1992 κατά μέρος που καλύπτεται από την 1262/1993. Περαιτέρω βάσει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 24 Κώδικα Φ.Π.Α., κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού (συμπεριλαμβανομένων των προϋποθέσεων απαλλαγής και στις δύο αναφερόμενες περιπτώσεις) ρυθμίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι υπάρχει ασάφεια ως προς τις ακριβείς προϋποθέσεις απαλλαγής από Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, βάσει της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 1ε του Κώδικα Φ.Π.Α. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση προμηθειών, όπου υπάρχει ασάφεια ως προς αν οι προμήθειες μπορούν να θεωρηθούν υπηρεσίες που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών. Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι οι ανωτέρω αναφερόμενες ΑΥΟ

εκδόθηκαν σε χρονικό σημείο, κατά το οποίο οι σχετικοί κανόνες τόπου φορολογίας μεταφοράς αγαθών ήταν διαφορετικοί, συγκεκριμένα με τις διατάξεις του Ν. 3763/2009, θεσπίστηκαν νέοι κανόνες από 01.01.2010 για τον τόπο φορολογίας για σκοπούς Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών, βάσει των οποίων τόπος φορολογίας για σκοπούς Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών μεταξύ υποκειμένων στο φόρο αποτελεί η χώρα του λήπτη. Η Διοίκηση μέχρι στιγμής δεν έχει εκδώσει επικαιροποιημένη ερμηνευτική απόφαση για τις απαιτούμενες προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών που παρέχονται σε εξαγωγείς ή μη. Για το λόγο αυτό, ο Σύνδεσμος Επιχειρήσεων Διεθνούς Διαμεταφοράς & Επιχειρήσεων Logistics Ελλάδος υπέβαλε το Φεβρουάριο του 2011 ερώτημα προς το Υπουργείο οικονομικών ζητώντας την αποσαφήνιση του τρόπου και των ακριβών προϋποθέσεων απαλλαγής από Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς στην εν λόγω περίπτωση. Το Υπουργείο δεν έχει απαντήσει στο εν λόγω ερώτημα έως σήμερα, ενώ εκκρεμεί η έκδοση σχετικής εγκυκλίου ενόψει και των υφισταμένων κανόνων τόπου φορολογίας υπηρεσιών. Αναμένεται η εν λόγω εγκύκλιος να ρυθμίσει το θέμα θεσπίζοντας συγκεκριμένη διαδικασία για την εν λόγω απαλλαγή προκειμένου αυτή να μπορεί να εφαρμοστεί άνευ πρόσθετων προϋποθέσεων, οι οποίες δεν φαίνεται να υπάρχουν στο κείμενο του νόμου, δεδομένης της υφιστάμενης απαλλαγής, όπως προκύπτει από ευθεία διάταξη νόμου, η οποία μάλιστα κάνει μνεία ειδικά στην περίπτωση των υπηρεσιών.»

Κατόπιν του ελέγχου των στοιχείων και των δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι τα παρακάτω έσοδα δεν αφορούν σε απαλλασσόμενα έσοδα ΦΠΑ ως είχε θεωρήσει η ελεγχόμενη/προσφεύγουσα εταιρεία:

Μη απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. έσοδα				
Μήνας	Προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις	Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς μεταφορικές επιχειρήσεις	Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς για μη ενδοκοινοτικές μεταφορές (μεταξύ τρίτων χωρών ή μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε.)	Σύνολο
1	35.917,67	0,00	37.776,24	73.693,91
2	95.015,92	24.064,83	44.000,48	163.081,23
3	53.524,86	9.052,01	19.379,54	81.956,41
4	23.374,79	3.786,79	16.180,87	43.342,45
5	28.934,42	4.501,96	45.393,08	78.829,46
6	46.794,80	10.372,87	26.176,29	83.343,96
7	51.564,66	6.792,35	27.627,44	85.984,45
8	50.641,41	3.528,59	42.249,28	96.419,28
9	19.651,10	6.886,88	38.104,88	64.642,86
10	35.122,40	40.643,14	59.966,40	135.731,94
11	60.217,50	3.183,10	23.358,32	86.758,92
12	25.004,94	3.261,25	26.573,89	54.840,08
Σύνολο	525.764,47	116.073,77	406.786,71	1.048.624,95

Συγκεκριμένα :

-Ως προς τις προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την

Ελλάδα συνολικού ποσού € 525.764,47

Η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η εταιρεία ασκεί αποκλειστικά δραστηριότητα παραγγελιοδόχου μεταφοράς, εμπορεύεται δηλαδή προς τους πελάτες της την τιμή ναύλου που της προσφέρει η αεροπορική εταιρεία και στο πλαίσιο αυτό η έκπτωση που προσφέρει η αεροπορική εταιρεία στην προσφεύγουσα την οποία ονομάζει κίνητρο ή προμήθεια δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσφερόμενη υπηρεσία και για τον λόγο αυτό η εταιρεία δεν διενήργησε χρέωση ΦΠΑ επί των κρινόμενων στοιχείων τα οποία η προσφεύγουσα σε αντίθεση με τα όσα αναφέρονται στο θέμα έμφασης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης του νόμιμου ελεγκτή της ισχυρίζεται ότι δε συνιστούν τιμολόγια εσόδων και δε θα πρέπει να ληφθούν υπόψη καθώς πρόκειται για εσωτερικά έγγραφα, δίκην τιμολόγια που παράγει το εσωτερικό λογιστικό της σύστημα και δεν αφορούν ενδιάμεσες υπηρεσίες προς τους αερομεταφορείς.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τις μεταφορές που ανατέθηκαν από τρίτους στην προσφεύγουσα και εκτελέστηκαν αεροπορικώς, εκδίδονταν από τον «.....» Τιμολόγια (.....) ανά αεροπορική επιχείρηση, στα οποία περιλαμβάνονταν οι αεροπορικές φορτωτικές των μεταφορών που εκτελέστηκαν είτε εντός Ε.Ε. είτε εκτός, με την αξία του ναύλου, των λοιπών χρεώσεων, της προμήθειας, του κινήτρου, του καθαρού ποσού πριν το Φ.Π.Α., του Φ.Π.Α. (για τις αεροπορικές μεταφορές που έχουν εκτελεσθεί εντός Ε.Ε.) και του καθαρού πληρωτέου ποσού.

Η προσφεύγουσα βάσει των αεροπορικών φορτωτικών καταχωρούσε στα βιβλία της, την αξία του ναύλου, των λοιπών χρεώσεων και του Φ.Π.Α. (στις περιπτώσεις των μεταφορών εντός Ε.Ε.) και συγκεκριμένα στη χρέωση των λογαριασμών 670100 «Ναύλοι εσωτερικού» και 54006723 «Φ.Π.Α. ΕΞ. ΜΕΤΑΦ. 23%» με πίστωση του λογαριασμού 50000005 «Αεροπορικές εταιρείες» τα οποία και περιλήφθηκαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, στις Περιοδικές Δηλώσεις καθώς και στην Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α.

Για την προμήθεια και το κίνητρο των ανωτέρω Τιμολογίων (.....) του «.....», η προσφεύγουσα εξέδωσε μηνιαία τιμολόγια προς τις αεροπορικές επιχειρήσεις στα οποία αναφέρονταν «Προμήθεια ή και επιπλέον προμήθεια φορτ. εκτός Ε.Ε.» χωρίς Φ.Π.Α. και «Προμήθεια ή και επιπλέον προμήθεια φορτ. εντός Ε.Ε.» με Φ.Π.Α., τα οποία καταχωρήθηκαν στην πίστωση των λογ/σμών 730101 «Ναύλοι εσωτερικού» και 54007323 «Φ.Π.Α. ΕΣ. ΜΕΤΑΦ. 23%» (στις περιπτώσεις των προμηθειών φορτ. εντός Ε.Ε.) με χρέωση του λογ/σμού 300000 «Πελάτες εσωτερικού» και περιλήφθηκαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, στις Περιοδικές Δηλώσεις καθώς και στην Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Σημειώνεται ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση (με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) προς αεροπορικές επιχειρήσεις περιλήφθηκαν στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 1 του Κ.Φ.Α.Σ. κατάσταση που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Επίσης από τον έλεγχο των καταστάσεων του άρθρου 10 παρ. 1 του Κ.Φ.Α.Σ. των αντισυμβαλλόμενων αεροπορικών επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι περιλήφθηκαν σ' αυτές, τα ανωτέρω εκδοθέντα τιμολόγια της

προσφεύγουσας. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι τα εν λόγω τιμολόγια αποτελούν εσωτερικά έγγραφα αυτής και όχι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Δεδομένου ότι τα υπό κρίση τιμολόγια αφορούν σε προμήθειες προς αεροπορικές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα και δεδομένου ότι δεν αφορούν σε υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες άμεσα συνδεόμενες με εξαγωγές αγαθών, τόπος φορολόγησης αυτών σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2 του ν.2859/2000 είναι ο τόπος του λήπτη των υπηρεσιών ως εκ τούτου δεν αποτελούν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έσοδα.

-Ως προς τις υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μη ενδοκοινοτικές μεταφορές (μεταξύ τρίτων χωρών ή μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε.) ποσού € 406.786,71.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρέχει μεταφορικές υπηρεσίες προς επιχειρήσεις οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχειρίσεων πλοίων εμπορικής ναυτιλίας. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι μεταφέρει για λογαριασμό τους αναλώσιμα αγαθά, εξοπλισμό και ανταλλακτικά των πλοίων αυτών με σκοπό να τα εξοπλίσουν ή να ενσωματωθούν σε αυτά. Η πράξη της μεταφοράς είναι παρεπόμενη της κύριας πράξης παράδοσης η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ.1 του ν.2859/2000 και συνεπώς και οι μεταφορές αυτές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ.

Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς αρχικά οι υπηρεσίες μεταφοράς δεν περιλαμβάνονται στις κατονομαζόμενες των διατάξεων της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 2859/2000 υπηρεσίες, ενώ επίσης δεν προσκομίστηκαν και στοιχεία για την τήρηση των προϋποθέσεων των απαλλαγών των περ. α', β' και γ' της παρ. 1 του ιδίου άρθρου όπως ορίζονται ανά περίπτωση στην Αρ. Π. 8271/4879 ΠΟΛ. 366/18.12.1987.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των ανωτέρω τιμολογηθέντων υπηρεσιών μεταφοράς της ελεγχόμενης € 406.786,71 υπόκειται σε Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2^α του Ν. 2859/2000 καθώς πρόκειται για παροχή υπηρεσιών σε πρόσωπα υποκείμενα σε ΦΠΑ και συνεπώς με τόπο φορολόγησης την χώρα του λήπτη, ανεξάρτητα του τόπου εκτέλεσης τους.

-Ως προς τις υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού € 116.073,77

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρέχει μεταφορικές υπηρεσίες προς ημεδαπές επιχειρήσεις, υποκείμενες σε ΦΠΑ νομικές οντότητες με κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς. Τα τιμολόγια αυτά ισχυρίζεται ότι αφορούσαν αποκλειστικά εξαγωγές αγαθών από τόπο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς προορισμό εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επρόκειτο για περιπτώσεις κατά τις οποίες η προσφεύγουσα συνήψε ως παραγγελιοδόχος μεταφοράς συμβόλαιο μεταφοράς με αντισυμβαλλόμενό της τον αποστολέα των εμπορευμάτων. Σχετικώς εκδόθηκαν αεροπορικές φορτωτικές από τις οποίες αποδεικνύεται η κατάρτιση των εν λόγω συμβολαίων και του απευθείας συμβατικού δεσμού της προσφεύγουσας με τον αποστολέα των πραγμάτων αυτών.

Ωστόσο όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι λήπτης της υπηρεσίας είναι η μεταφορική επιχείρηση που αναφέρεται ως πελάτης και είχε αναθέσει στην ελεγχόμενη τη μεταφορά και όχι ο εξαγωγέας. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν. 2859/2000, τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών μεταφοράς

είναι ο τόπος του λήπτη (μεταφορικής επιχείρησης), δηλαδή το εσωτερικό της χώρας, καθώς πρόκειται για επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα υποκείμενες στο Φ.Π.Α. Σημειώνεται δε ότι η απαλλαγή των υπηρεσιών μεταφοράς από το Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων της παρ. 1 περ. ε' του άρθρου 24 του Ν. 2859/2000 εφόσον αυτές συνδέονταν άμεσα με εξαγωγές ίσχυε κατά την τιμολόγηση αυτών από τις μεταφορικές επιχειρήσεις προς τους εξαγωγείς.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/10/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με τον διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../12-11-2020 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	241.183,73
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	102.397,41
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	343.581,14

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .