



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24/05/2022

Αριθμός Απόφασης: 1931

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ 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. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 **24/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με τον διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε», ΑΦΜ, με έδρα στην Καλλιθέα Αττικής, επί της οδού με αριθμ..... κατά της υπ'αριθμ...../22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και της υπ'αριθμ...../22-12-2021 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις 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 **24/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με τον διακριτικό τίτλο «..... Α.Ε», 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...../22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) δεν αναγνωρίστηκε το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ποσού 16.360,64 ευρώ, και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ΦΠΑ ποσού 298.410,45 ευρώ, πρόσθετος φόρος ποσού 139.599,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **438.009,85 ευρώ**.

Με την υπ'αριθμ...../22-12-2021 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο λόγω ελλιπούς περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός 8/2015 ποσού **100,00 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 21/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα η υπ'αριθμ...../0/1118/02-04-2021 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 «..... Α.Ε.» 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 εταιρίες 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.-31.12.2015 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 € 777.918,20**

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 υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού € 171.592,66**

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών για τη διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2015 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 € 251.810,66**

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).

- **Επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθησαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών και επανατιμολόγηση εξόδων που πραγματοποιήθηκαν στο αεροδρόμιο προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα ποσού € 87.741,13**

Τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) και δεν έχει εφαρμογή η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. λ' του Ν.2859/2000 αφού τα έξοδα αυτά δεν περιλήφθησαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών.

- **Υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού € 32.008,34**

Τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000).

- **Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού € 123.615,04**

Για τις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) ανεξάρτητα του τόπου εκτέλεσης, αφού η αξία των υπηρεσιών αυτών είτε δεν περιλήφθηκε στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών είτε δεν

αποδεικνύεται από τα δικαιολογητικά που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου ότι περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

1. Προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού € 777.918,20. 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 - 31.12.2015 η εταιρεία ήταν υποχρεωμένη να ακολουθήσει τους κανόνες τιμολόγησης της IATA για τις συναλλαγές τις με τις αεροπορικές εταιρείες - πελάτες της. Με βάση το συγκεκριμένο σύστημα τιμολόγησης, η αεροπορική εταιρεία έστειλε 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 CASS της IATA. Εξαιτίας της δεύτερης αυτής καταχώρισης της έκπτωσης, εκ παραδρομής το εσωτερικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας εμφάνιζε τα έγγραφα αυτά (δίκηνη 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 CASS της IATA και ήδη λογιστεί στα βιβλία της εταιρείας μας. Για λόγους του λογιστικού της συστήματος η εταιρεία καταχωρίζε τις εκπτώσεις αυτές με την ονομασία «κίνητρο» (Incentive) ή «προμήθεια» (Commission), ακολουθώντας τους προαναφερθέντες όρους τιμολόγησης της IATA. Οι καταχωρίσεις αυτές στο εσωτερικό λογιστικό σύστημα της εταιρείας μας δεν συνιστούν έσοδο και κατά συνέπεια δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. Η εταιρεία διενήργησε την τιμολόγηση αυτή βάσει του κανόνων τιμολόγησης της IATA, με τους οποίους προβλέπεται η έκδοση φορολογικού στοιχείου για την προμήθεια του πράκτορα σε υπηρεσίες αερομεταφοράς, στην οποία διενεργείται μηδενική χρέωση Φ.Π.Α., δυνάμει των διατάξεων της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 146 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, οι οποίες ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη με την διάταξη της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η εταιρεία εδικαιούτο απαλλαγή εκ του φόρου για την παροχή βοηθητικών εργασιών μεταφοράς για την εξαγωγή αγαθών σε χώρες εκτός Ε.Ε.

2. Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 171.592,66 €. Οι επίμαχες υπηρεσίες αφορούν κυρίως μεταφορές μεταξύ κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην της Ελλάδας) και τρίτης χώρας (π.χ. Ολλανδία – Σιγκαπούρη). Δεδομένου ότι εξαγωγή για σκοπούς τελωνειακού δικαίου δεν είναι μόνο η έξοδος ενός εμπορεύματος από την Ελλάδα προς τρίτη χώρα, αλλά εν γένει από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης προς τρίτη χώρα, συνάγεται ότι η μεταφορά εμπορευμάτων από άλλο κράτος-μέλος της Ευρ. Ένωσης προς τρίτη χώρα συνιστά πράξη που συνδέεται στενά με εξαγωγή. Επομένως, 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 πράγματα κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η παροχή των επίμαχων υπηρεσιών μεταφοράς ποσού **171.592,66** κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01. - 31.12.2015 υπάγεται σε Φ.Π.Α.

3. Υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα) ποσού 251.810,66 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2015 η εταιρεία παρείχε υπηρεσίες μεταφοράς προς ημεδαπές, υποκείμενες σε Φ.Π.Α., νομικές οντότητες, με κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων την 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 με τον αποστολέα των πραγμάτων αυτών. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω φορτωτικές εκδίδονται μεν προς τον εξαγωγέα, αλλά για λογαριασμό της μεταφορικής εταιρείας. *Τούτο διότι η εταιρεία δεν έχει συμβόλαιο, δηλαδή απευθείας συμβατική σχέση, με τον εξαγωγέα.* Η μεταφορά έχει ανατεθεί στην μεταφορική επιχείρηση. Συνεπώς για την εταιρεία υπάρχει έμμεση σχέση με τον αποστολέα, η οποία συνδέεται με την εξαγωγή. Ως εκ τούτου η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, απαλλάσσεται του φόρου η παροχή μεταφορικών υπηρεσιών και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

4. Επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών και επανατιμολόγηση εξόδων που πραγματοποιήθηκαν στο αεροδρόμιο προς υποκείμενους στον Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα ποσού 11.545,09 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι για έξοδα φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών και επανατιμολόγηση εξόδων που πραγματοποιήθηκαν στο αεροδρόμιο προς υποκείμενους στον Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα, ποσού **11.545,09** ευρώ τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος του λήπτη. Ειδικότερα, ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν έχει εφαρμογή η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. λ' του Ν. 2859/2000, αφού τα έξοδα αυτά δεν περιελήφθησαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών. Ωστόσο, και αυτή η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη. Τα επίμαχα έξοδα κατά το μεγαλύτερο ποσοστό είναι

εργατικά έξοδα του Οργανισμού Λιμένος Πειραιώς καθώς και διάφορα έξοδα που συνδέονται με τον εκτελωνισμό. Επομένως, πρόκειται για έξοδα που είναι παρεπόμενα της εισαγωγής και επιπλέον είναι απαραίτητα για την εισαγωγή. Αυτό σημαίνει ότι, ανεξαρτήτως του αν αφορούν επανατιμολόγηση, είναι υποχρεωτική η συμπερίληψή τους στη φορολογητέα αξία σύμφωνα με τον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα. Γι' αυτό τον λόγο πρέπει να αναγνωριστεί η απαλλαγή των εξόδων αυτών από τον Φ.Π.Α.

5. Υπηρεσίες μεταφοράς σε κράτη – μέλη προς υποκείμενους στον Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 32.088,34 ευρώ . Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι για υπηρεσίες μεταφοράς σε κράτη – μέλη προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 32.088,34 ευρώ τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος του λήπτη. Ωστόσο, η παραπάνω κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη. Οι επίμαχες υπηρεσίες αφορούν τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», η οποία εδρεύει στη Γλυφάδα. Τα τιμολόγια αυτά εκδίδονταν μια φορά ανά μήνα (στο τέλος του μήνα) και ήταν συγκεντρωτικά, δηλαδή περιλάμβαναν όλες τις μεταφορές του μήνα, οι οποίες υπολογίζονται περίπου στις 70-100 μεταφορές. Από αυτές τις μεταφορές ορισμένες είναι εξαγωγές, επομένως γι' αυτές δεν χρεώθηκε Φ.Π.Α., ενώ οι υπόλοιπες μεταφορές του ίδιου τιμολογίου είναι μεταφορές από την Ελλάδα προς κράτη μέλη της Ε.Ε., για τις οποίες έχει χρεωθεί κανονικά Φ.Π.Α. Γι' αυτό και στο τέλος των εν λόγω τιμολογίων υπάρχει διαχωρισμός των ποσών σε υποκείμενες σε Φ.Π.Α. υπηρεσίες (συντελεστής 0%) και σε μη υποκείμενες σε Φ.Π.Α. υπηρεσίες (συντελεστής 23%), όπως εμφανίζεται στο απόσπασμα από το υπ' αριθ./29.5.2015 τιμολόγιο, (Σχ. 2). Όπως προκύπτει από τα παραπάνω, ο έλεγχος δεν έχει λάβει υπόψιν όλα τα συνοδευτικά των τιμολογίων, ώστε να διενεργήσει σωστό καταμερισμό βάσει προορισμού. Αντιθέτως, λειτουργώντας συμπερασματικά από μια μεμονωμένη φορτωτική, χαρακτήρισε το σύνολο των τιμολογηθεισών υπηρεσιών ως υποκειμένων σε Φ.Π.Α., παρότι αυτές αφορούν εξαγωγές. Σε κάθε περίπτωση, ανεξαρτήτως του αν οι επίμαχες υπηρεσίες παρέχονται προς εταιρεία μεταφορών, η οποία ενεργεί για λογαριασμό του εξαγωγέα, και όχι στον ίδιο τον εξαγωγέα, οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με την εξαγωγή, επομένως πρέπει να απαλλαγούν από τον Φ.Π.Α. Γι' αυτό τον λόγο πρέπει να αναγνωριστεί η απαλλαγή των επίμαχων εσόδων από τον Φ.Π.Α.

6. Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 123.615,04 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι για υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 123.615,04 ευρώ τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος του λήπτη. Ωστόσο, και αυτή η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη. Και στην περίπτωση αυτή, η πλειονότητα των δαπανών αφορά σε εισαγωγές (π.χ. Τουρκία-Ελλάδα). Επομένως πρόκειται για έξοδα που είναι παρεπόμενα της εισαγωγής και επιπλέον είναι απαραίτητα για την εισαγωγή. Αυτό σημαίνει ότι είναι υποχρεωτική η συμπερίληψή τους στη φορολογητέα αξία σύμφωνα με τον Ενωσιακό Τελωνειακό Κώδικα. Γι' αυτό τον λόγο πρέπει να αναγνωριστεί η απαλλαγή των εξόδων αυτών από τον Φ.Π.Α.

7. 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 τη φορολογική περίοδο 1.1.2015-31.12.2015 μετά την παρέλευση 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής της εκθέσεως στην βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Η διενέργεια του ελέγχου δεν είναι νόμιμη, καθόσον από την υποβολή της εν λόγω 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, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης για την διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2015 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου.

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 δίδονται 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...../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 προϊσχύον 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 ρυθμιζόμενα 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 προβλεπόμενης 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.

IV. 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 στις παρ.2^α και παρ.15 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.».

6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

i) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

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

ii) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

15....β) Ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός της Ένωσης:

αα) για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε υποκειμένους στον φόρο, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2, το εσωτερικό της χώρας, αν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ένωσης.»

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 στην περίπτωση εισαγωγής αγαθών όπου η υπηρεσία μεταφοράς απαλλάσσεται σύμφωνα με την περίπτωση με την περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 20 και την περίπτωση λ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ, η αξία του μεταφορέα εμπεριέχεται στην αξία του Τ.Π.Υ του έλληνα διαμεταφορέα και συνεπώς η υπηρεσία του μεταφορέα μπορεί να απαλλαγεί από το φόρο, σύμφωνα με την περίπτωση λ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ, αρκεί να αποδεικνύεται ότι συμπεριλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των αγαθών κατά την εισαγωγή. Για την απόδειξη της απαλλαγής θα πρέπει να υφίσταται συσχέτιση του τιμολογίου με το τιμολόγιο του διαμεταφορέα. (ΠΟΛ1164/1992 (άρθρο 1) και τις οδηγίες που δόθηκαν με τις ΠΟΛ 1306/93 και 1135/94 και Έγγραφο Δ14Β 1043285/ΕΞ/2011).

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 με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1021742 ΕΞ 2020 11-02-2020 έγγραφο η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ

ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ – τμήμα Φ.Π.Α. απάντησε προς το ΣΥΝΔΕΣΜΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΑΜΕΤΑΦΟΡΑΣ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ LOGISTICS ΕΛΛΑΔΟΣ – ΣΥΝΔΕΕ σε ερώτημα του στο οποίο αναφέρει τα κάτωθι:

«ΘΕΜΑ: Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών που εξάγονται εκτός Ε.Ε..

ΣΧΕΤ.: Το από 30/01/2020 ερώτημά σας που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Σε απάντηση του ανωτέρου σχετικού ερωτήματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

Συνεπώς, οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών εκτός του εσωτερικού της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι βοηθητικές εργασίες τους, που παρέχονται από τους διαμεταφορείς προς τους εξαγωγείς, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. βάσει της προαναφερόμενης διάταξης της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Για την εφαρμογή της ανωτέρω απαλλακτικής διάταξης δεν απαιτείται η προσκόμιση του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής που προβλέπεται με την αριθμ. ΠΟΛ. 1167/2015 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο αφορά στην απαλλαγή της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.»

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 πλοιάρχου 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

«Η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις 65Α του Ν.4174/2013 από τη ελεγκτική εταιρεία «..... Α.Ε.» με Α.Φ.Μ. και πιο συγκεκριμένα της χορηγήθηκε έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης από τον ΟΕΛ κο με Α.Φ.Μ. Το συμπέρασμα της έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης εκδόθηκε χωρίς επιφύλαξη με θέμα έμφασης.

Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο «Θέματα Έμφασης» αναφέρεται το εξής:

«Κατά τη χρήση 2015, η ελεγχόμενη έχει εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς ΦΠΑ προς Ελληνικές εταιρείες (εξαγωγικές και μη) που δε διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προς χώρες εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ 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. 1 ε' του Κώδικα ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ απαλλάσσεται από το ΦΠΑ 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 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 ΕΔΔΑ. Επίσης η ΑΥΟ 1262/1993 κατάρτησε την προαναφερόμενη ΑΥΟ ΠΟΛ 1164/1992 κατά το μέρος που καλύπτεται από την 1262/1993. Περαιτέρω, βάσει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 24 Κώδικα ΦΠΑ, 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 ΦΠΑ των υπηρεσιών μεταφοράς που συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών βάσει της διάταξης του άρθρου 24 παρ. 1 ε' του Κώδικα ΦΠΑ. Το ίδιο ισχύει και για την περίπτωση των 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 τύπου φορολογίας μεταφοράς αγαθών ήταν διαφορετικοί, συγκεκριμένα με τις διατάξεις του Ν.3763/2009, θεσπίστηκαν νέοι κανόνες από 01.01.2010 για τον τύπο φορολογίας για σκοπούς ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών, βάσει των οποίων τύπος φορολογίας για σκοπούς ΦΠΑ 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 ΦΠΑ 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 ΦΠΑ 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 υφιστάμενων κανόνων τύπου 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 το 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 προσφεύγουσα εταιρεία:

Μη απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. έσοδα						
ΜΗΝΑΣ	Προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού 777.918,20€	Υπηρεσίες μεταφοράς από κράτος - μέλος προς τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 283.899,00€	Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 171.592,66€	Επαναπιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα ποσού 11.545,09€	Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 123.615,04€	ΣΥΝΟΛΟ
Ιαν-15	-33.101,41	-17.315,85	-17.508,76	-2.593,71	-218,68	-70.738,41
Φεβ-15	-45.692,00	-29.183,26	-17.916,56	-539,42	-4.549,22	-97.880,46
Μαρ-15	-39.972,62	-59.529,61	-7.350,48	-286,17	-18.766,82	-125.905,70
Απρ-15	-100.725,76	-16.972,60	-14.969,77	-623,12	-6.068,12	-139.359,37

Μαϊ-15	-38.303,39	-11.248,29	-4.508,88	-1.481,57	-11.189,62	-66.731,75
Ιουν-15	-27.282,02	-20.493,00	-27.839,34	-1.384,96	-5.917,34	-82.916,66
Ιουλ-15	-52.277,64	-17.813,48	-11.838,71	-2.503,64	-8.662,96	-93.096,43
Αυγ-15	-46.986,91	-9.237,59	-38.044,49	-1.503,49		-95.772,48
Σεπ-15	-54.975,66	-7.052,14	-14.634,96	-390,90	-41.407,77	-118.461,43
Οκτ-15	-97.911,52	-40.531,57	-3.847,49		-14.142,15	-156.432,73
Νοε-15	-131.762,15	-21.974,29	-11.109,23	-146,17	-5.035,00	-170.026,84
Δεκ-15	-108.927,12	-32.547,32	-2.023,99	-91,94	-7.657,36	-151.247,73
ΣΥΝΟΛΟ	-777.918,20	-283.899,00	-171.592,66	-11.545,09	-123.615,04	-1.368.569,99

Συγκεκριμένα :

-Ως προς τις προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού € 777.918,20

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.

Ωστόσο από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Στο πλαίσιο του ελέγχου ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς τις ελληνικές αεροπορικές επιχειρήσεις χωρίς Φ.Π.Α. καθώς και τα δικαιολογητικά απαλλαγής των εν λόγω τιμολογίων από το Φ.Π.Α. και περιλήφθηκαν κατά το ποσό του απαλλασσόμενου εσόδου στον κωδικό 309 «Ενδοκοινοτικές παραδόσεις, εξαγωγές & λοιπές εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης» μέχρι και την περίοδο 03/2015 και 349 «Λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης» από την περίοδο 04/2015 των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι αφορούσαν βάσει της περιγραφής που αναγράφονταν σε αυτά προμήθειες φορτωτικών εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με τα βιβλία (ημερολόγιο) της επιχείρησης και της προσκομισθείσας κατάστασης των απαλλασσόμενων εσόδων του λογαριασμού «Νάυλοι εσωτερικού» και του λογαριασμού 730123 «Νάυλοι Φ.Π.Α. 23%», το ποσό των προμηθειών που τιμολογήθηκαν σε αεροπορικές επιχειρήσεις χωρίς Φ.Π.Α. ανήλθε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο στο ποσό των 777.918,20€. Τόπος φορολόγησης των ανωτέρω προμηθειών που τιμολογήθηκαν από την προσφεύγουσα προς αεροπορικές επιχειρήσεις είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) καθώς δεν αφορούν υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες άμεσα

συνδεόμενες με εξαγωγές αγαθών για να απαλλάσσονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 1 περ. ε του Ν. 2859/2000 από τον γενικό κανόνα. Και συγκεκριμένα:

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 πληρωτέου ποσού.

- Η προσφεύγουσα βάσει των αεροπορικών φορτωτικών καταχωρούσε στα λογιστικά της αρχεία, 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 «Νάυλοι εσωτερικού» και 54006723 «Φ.Π.Α. ΕΞ. ΜΕΤΑΦ. 23%» με πίστωση του λογαριασμού 500005 «Αεροπορικές εταιρείες» τα οποία και περιλήφθηκαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και στις Περιοδικές Δηλώσεις.

- 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 «Νάυλοι εσωτερικού» και «Νάυλοι Φ.Π.Α. 23%» και «Φ.Π.Α. ΕΞ. ΜΕΤΑΦ. 23%» (στις περιπτώσεις των προμηθειών φορτ. εντός Ε.Ε.) με χρέωση του λογ/σμού 300000 «Πελάτες εσωτερικού» και περιλήφθηκαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και στις Περιοδικές Δηλώσεις της ελεγχόμενης περιόδου από 01/01/2015 έως και 31/12/2015.

- Τα ανωτέρω τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα (με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ΕΡΧ και ΕΡΧ) προς αεροπορικές επιχειρήσεις περιλήφθηκαν στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 κατάσταση που υπεβλήθη από την προσφεύγουσα στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

- Από τον έλεγχο των καταστάσεων του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 των αντισυμβαλλόμενων αεροπορικών επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι περιλήφθηκαν σ' αυτές, τα εκδοθέντα τιμολόγια προμηθειών από την προσφεύγουσα προς τις αεροπορικές επιχειρήσεις.

Βάσει των προαναφερθέντων, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι τα εν λόγω τιμολόγια είναι εσωτερικά είναι αβάσιμοι αφενός διότι έρχονται σε αντίφαση με τα όσα αναφέρονται στο θέμα Έμφασης της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης του νόμιμου ελεγκτή της επιχείρησης, αφετέρου διότι τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα εν λόγω τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και περιλήφθηκαν στις δηλώσεις που έχουν υποβληθεί από την προσφεύγουσα και προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία (Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., Κατάσταση άρθρου 14 .

Δεδομένου ότι τα υπό κρίση τιμολόγια δεν αποτελούν σε εσωτερικά έγγραφα ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα και αφορούν σε προμήθειες προς αεροπορικές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα και δεδομένου ότι δεν αφορούν σε υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες άμεσα συνδεδεμένες 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 και συγκεκριμένα:

-Υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού € 251.810,66

-Υπηρεσίες μεταφοράς σε κράτη μέλη προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού € 32.008,34

Για όλες τις ανωτέρω υπηρεσίες μεταφοράς δεδομένου ότι παρέχονται σε μεταφορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οφείλεται ΦΠΑ καθώς τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών για τη διαχειριστική περίοδο 01.01 – 31.12.2015 είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000).

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες των εν λόγω τιμολογίων συνδέονται ευθέως με τη διεκπεραίωση συγκεκριμένων εξαγωγών και κατά συνέπεια απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. δεν γίνεται αποδεκτός καθώς στις εν λόγω περιπτώσεις και βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων, λήπτης της υπηρεσίας είναι η μεταφορική επιχείρηση που αναφέρεται ως πελάτης και είχε αναθέσει στην ελεγχόμενη επιχείρηση 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.

-Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού € 171.592,66

Όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου οι υπηρεσίες της εν λόγω περίπτωσης αφορούν υπηρεσίες μεταφοράς που παρασχέθηκαν προς επιχειρήσεις υποκείμενες στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα οι οποίες ασκούν δραστηριότητα κατασκευής ή διαχείρισεως πλοίων εμπορικής ναυτιλίας ή εμπορεύονται εξοπλισμό πλοίων και αφορούν αγαθά, πράγματα εξοπλισμού, ανταλλακτικών των πλοίων αυτών, που θα εξοπλίσουν ή θα ενσωματωθούν σε αυτά. Οι υπηρεσίες μεταφοράς δεν είναι στις κατ'ονομαζόμενες των διατάξεων της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν.2859/2000 υπηρεσίες και επιπλέον δεν προσκομίστηκαν 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.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς εμπίπτουν στην διάταξη της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. με την οποία απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. 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 του άρθρου 10 παράγραφος 3, καθώς και με την εισαγωγή αγαθών του τίθενται σε καθεστώς εναποθήκευσης εκτός τελωνειακής αποθήκης δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση αυτή, ενώ οι περιπτώσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης δεν αφορούν μόνο υπηρεσίες μεταφοράς από χώρα κράτος - μέλος σε τρίτη χώρα αλλά και υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτη χώρα σε χώρα κράτος - μέλος.

Συνεπώς, το συνολικό ποσό των ανωτέρω τιμολογηθέντων υπηρεσιών μεταφοράς της ελεγχόμενης επιχείρησης ποσού 171.592,66€ 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 Φ.Π.Α. και συνεπώς με τόπο φορολόγησης την χώρα του λήπτη, ανεξάρτητα του τόπου εκτέλεσής τους.

-Υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 123.615,04€

Οι εν λόγω υπηρεσίες αφορούν υπηρεσίες μεταφοράς προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές από τρίτη χώρα σε χώρα κράτος - μέλος, έξοδα τα οποία δεν συμπεριλήφθησαν στην φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή με αποτέλεσμα να μην έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. λ' παρ. 1 του άρθρου 22 του κώδικα Φ.Π.Α. περί απαλλαγής του Φ.Π.Α. σε αυτές τις παρεχόμενες υπηρεσίες. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης επιχείρησης ότι οι εν λόγω παρεχόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με την εισαγωγή αγαθών, όπως είναι οι εργασίες φόρτωσης, μεταφοράς, φύλαξης κ.λπ. περιλαμβάνεται εκ του νόμου στη δασμολογητέα αξία και για αυτό το λόγο απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. είναι αβάσιμος. Για τις εν λόγω υπηρεσίες μεταφοράς τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα - περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) ανεξάρτητα του τόπου εκτέλεσης, αφού η αξία των υπηρεσιών αυτών είτε δεν περιλήφθηκε στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών είτε δεν αποδεικνύεται από τα δικαιολογητικά που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου ότι περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών. Ο έλεγχος επισημαίνει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση με την υποβολή του με αριθμ. πρωτ. 18996/13-12-2021 υπομνήματός της δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου επιπλέον στοιχεία (διασάφηση εισαγωγής) από τα οποία να προκύπτει ότι η αξία των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών στην Ελλάδα από Τρίτη Χώρα.

Ως προς τα έξοδα φορτοεκφόρτωσης και συγκεκριμένα:

-Επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθησαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών και επανατιμολόγηση εξόδων που πραγματοποιήθηκαν στο αεροδρόμιο προς

υποκείμενους στο Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα ποσού € 11.545,09

Τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών είναι ομοίως ο τόπος του λήπτη (Ελλάδα – περ. α' παρ. 2 άρθρου 14 Ν. 2859/2000) και δεν έχει εφαρμογή η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22 παρ. 1 περ. λ' του Ν.2859/2000 αφού η αξία των υπηρεσιών αυτών είτε δεν περιλήφθηκε στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών είτε δεν αποδεικνύεται από τα δικαιολογητικά που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου ότι περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 21/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Σταυρόπουλου Μανώλη, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις 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 **24/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ &**» με τον διακριτικό τίτλο «..... **Α.Ε.**», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ'αριθμ...../22-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και της υπ'αριθμ...../22-12-2021 Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	298.410,45
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	139.599,40
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	438.009,85

(ως η υπ'αριθμ...../22-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1περ.α και παρ.2 περ.α του ν.4174/2013 100,00 ευρώ

(ως η υπ'αριθμ...../22-12-2021 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

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 .