



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08-5-2025

Αριθμός απόφασης: 790

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **08-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, κατά της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..-**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες εναέριας μεταφοράς εμπορευμάτων, φόρος 13.747,20€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 6.873,59€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 20.620,79€ και δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από το φόρο εκρών ποσού 1.826,99€ κατόπιν διαπίστωσης α) ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 24 παρ. 1ε του ν.2859/2000 για παρασχεθείσες υπηρεσίες (που σχετίζονταν με συντελεσθείσες από αεροπορικές εταιρίες μεταφορές εμπορευμάτων τρίτων σε χώρες εκτός Ε.Ε.) συνολικής καθαρής αξίας 58.864,27€, για τις οποίες εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ, που βάσει ελέγχου επιβαρύνθηκαν με τον αναλογούντα ΦΠΑ 24% ύψους 14.127,42€, β) διαφοράς Φ.Π.Α. ύψους 1.061,25€ λόγω υπαγωγής σε χαμηλό συντελεστή Φ.Π.Α.(6%) αντί του ορθού (24%) και γ) ανατιολόγητης συμπερίληψης συνολικού ποσού 385,52€ στον ΚΩΔ. 402 «λοιπά προστιθέμενα ποσά» των δηλώσεων ΦΠΑ 5^{ου} και 10^{ου} μήνα έτους 2018 .

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε με βάση την από 09-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αρ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Α. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 24, 14 και 27 του προϊσχύσαντος Κώδικα

Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) καθ' ο μέρος αφορά τις συμβάσεις με εταιρείες αερομεταφοράς.

Κάθε αεροπορική μεταφορά προϊόντων ή πολιτών όταν διενεργείται από αλλοδαπή αδειοδοτημένη αεροπορική εταιρία σε κάθε περίπτωση (εφόσον οι αλλοδαπές εταιρίες εκτελούν πάντα κατά κύριο λόγο διεθνείς μεταφορές), αλλά και από ημεδαπή αεροπορική εταιρία όταν αυτή κατά κύριο λόγο εκτελεί διεθνείς μεταφορές απαλλάσσεται από την επιβολή ΦΠΑ, ανεξαρτήτως μάλιστα αν η εκάστοτε μεταφορά είναι εσωτερική ή διεθνής και συνεπώς τα αντίστοιχα τιμολόγια νομίμως εκδίδονται χωρίς επιβάρυνση ΦΠΑ. (βλ. και ad hoc Γνωμοδότηση ΝΣΚ 148/2016). Οι ίδιες απαλλαγές ισχύουν και για την περίπτωση της πρακτορείας όπου άλλο φυσικό ή νομικό πρόσωπο συμβάλλεται με αδειοδοτημένες αεροπορικές εταιρίες και ενεργεί ως μεσάζων, λαμβάνοντας προμήθεια από την παροχή των αεροπορικών μεταφορών σε τρίτα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η συνεργασία με τις αεροπορικές εταιρίες γίνεται μέσω της διεθνούς ένωσης αεροπορικών εταιριών «.....» στους κανόνες της οποίας η εταιρία συμμορφώθηκε πλήρως και ως προς την τιμολογιακή πολιτική και ως προς το σύνολο των διατυπώσεων που η ανωτέρω ένωση απαιτούσε. Όπως της υποδείχθηκε ρητά και προκύπτει ευθέως και από την τιμολόγηση της «.....», για τις μεταφορές προς το εξωτερικό τα σχετικά τιμολόγια δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Μάλιστα, η εταιρία με σκοπό να εξασφαλίσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, τιμολογούσε τις σχετικές υπηρεσίες, ενίοτε πολύ χαμηλότερα από τον τιμοκατάλογο της

Τα τιμολόγια τα οποία δεν επιβάρυνε με Φ.Π.Α. αφορούν στο σύνολό τους διεθνείς μεταφορές, ενώ όλα τα τιμολόγια που αφορούν μεταφορές εντός της χώρας έχουν επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. 24%.

Εσφαλμένα η φορολογική αρχή υπέλαβε ότι τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που αφορούσαν στην προμήθειά της επί του ναύλου ή της εν γένει τιμής της αεροπορικής μεταφοράς, έπρεπε να επιβαρυνθούν με Φ.Π.Α.

Β. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 24 και 14 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), σε συνδυασμό με τον Κανονισμό ΕΚ/1186/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, καθ' ο μέρος αφορά τις συμβάσεις μεταφοράς σορών.

Η εταιρία δραστηριοποιείται ως μεσίτης αεροπορικών μεταφορών και ουδεμία σχέση και ανάμειξη έχει με την παροχή υπηρεσιών τελετών. Ο ρόλος της περιορίζεται σε υπηρεσίες κράτησης της μεταφοράς, ήτοι σε έναν ρόλο μεσιτείας μεταξύ των γραφείων κηδειών ή των ιδιωτών κατά περίπτωση με τις αεροπορικές εταιρίες. Ανέλαβε την μεσολάβηση για την μεταφορά νεκρών με αεροπλάνο, έχει τηρηθεί στο ακέραιο η διαδικασία που προβλέπεται από το εγχειρίδιο οδηγιών και μελέτης περιπτώσεων απαλλαγής από τον ΦΠΑ κατά τη διαδικασία εξαγωγής και συγκεκριμένα έχει υποβληθεί διασάφηση εξαγωγής στο αρμόδιο κατά περίπτωση τελωνείο εξαγωγής, έχει εκδοθεί αποδεικτικό εξόδου από το έδαφος της ΕΕ, όπως προκύπτει από τα

ηλεκτρονικά μηνύματα ΙΕ599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής», ενώ σε όλες τις περιπτώσεις έχουν εκδοθεί αεροπορικές φορτωτικές.

Συνεπώς, τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν αεροπορική μεταφορά σορών δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στις παρ.2, 6 και 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 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. έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ – τμήματος Φ.Π.Α. προς το ΣΥΝΔΕΣΜΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΑΜΕΤΑΦΟΡΑΣ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ LOGISTICS ΕΛΛΑΔΟΣ – ΣΥΝΔΕΕ, ως απάντηση σε σχετικό ερώτημά του επισημαίνονται 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 76 ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 33 παρ. 2 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2... Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Κ.Φ.Δ. & Ε.Λ.Π., στα βιβλία της προσφεύγουσας κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018 βρέθηκαν καταχωρημένες στους λογ. 73.03.00.001, 73.03.02.000 «πωλήσεις εξωτερικού άνευ ΦΠΑ» και 75.02.99.200 « προμήθειες - άνευ ΦΠΑ» συνολικές πιστώσεις ύψους 58.864,27€ που αφορούσαν:

α) Υπηρεσίες μεταφοράς σορών σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους σέ Φ.Π.Α. (γραφεία τελετών) με έδρα την Ελλάδα ή ιδιωτών, ύψους 3.208,70€ (λογ. 73.03.00.001).

Καθόσον ο τόπος παροχής των υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 14§2 του ν.2859/2000 ήταν η Ελλάδα, είτε η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε με υποκείμενο στο ΦΠΑ ημεδαπό πρόσωπο με έδρα στην Ελλάδα (γραφείο τελετών), είτε με μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο (ιδιώτη), για τις ως άνω συναλλαγές επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή ΦΠΑ (24%).

β) Υπηρεσίες μεταφοράς εμπορευμάτων σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους σε Φ.Π.Α. (ημεδαπές εξαγωγικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 14.907,60€ (λογ.73.03.02.000) για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν μαζί με τα τιμολόγια αποδεικτικά εξαγωγής (διασαφήσεις κλπ).

Από έρευνα που διενεργήθηκε στο ηλεκτρονικό αρχείο διαπιστώθηκε ότι επιχείρηση ξενοδοχείου δεν είχε εξαγωγική δραστηριότητα αλλά και επιχειρήσεις που είχαν δηλωμένη εξαγωγική δραστηριότητα (π.χ. γουνοποιού), δεν πραγματοποίησαν καμία εξαγωγή (άρθρο 24 του

ν.2859/2000) κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και κατά συνέπεια στις συναλλαγές αυτές επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή ΦΠΑ (24%).

γ) Προμήθειες/μεσιτείες προς αεροπορικές εταιρίες με έδρα την Ελλάδα για τις μεταφορές εμπορευμάτων τρίτων (ημεδαπών επιχειρηματιών) σε χώρες εκτός Ε.Ε. ποσού 40.747,96€ (λογ. 75.02.99.200).

Για τις συναλλαγές με τις αεροπορικές εταιρίες η προσφεύγουσα βάσει του ποσού που όριζε η μηνιαία εκκαθάριση της έπρεπε να προβεί στην μηνιαία έκδοση τιμολογίων με ΦΠΑ, καθώς ΔΕΝ παρείχε υπηρεσία μεταφοράς ή βοηθητική εργασία άμεσα συνδεδεμένη με εξαγωγή και συνεπώς οι εν λόγω προμήθειες δεν μπορούσαν να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 24§1ε του Ν.2859/2000.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα όφειλε για τις κάτωθι συναλλαγές να εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με ΦΠΑ:

Δραστηριότητα	Επωνυμία	ΑΦΜ	73.03.00.001	73.03.02.000	75.02.99.200
ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ			779,70 €		
ΓΟΥΝΟΠΟΙΟΣ			2.429,00 €		
ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ				1.462,00 €	
ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΠΙΠΛΩΝ				773,79 €	
ΓΡΑΦΕΙΟ ΤΕΛΕΤΩΝ				3.577,85 €	
ΓΡΑΦΕΙΟ ΤΕΛΕΤΩΝ				4.327,99 €	
ΓΡΑΦΕΙΟ ΤΕΛΕΤΩΝ				825,58 €	
ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΝΔΥΜΑΤΩΝ				1.543,40 €	
		ΙΔΙΩΤΗΣ		376,00 €	
ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ				1.520,00 €	
ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΕΠΙΠΛΩΝ					
ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ				138,20 €	5.483,50 €
ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ					9.977,00 €
ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ					15.768,32 €
ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ					190,00 €
ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ					9.329,14 €

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες που παρείχε στις αεροπορικές εταιρίες και η προμήθεια που ελάμβανε συνδέονταν με την μεταφορά εμπορευμάτων – συντελεσθείσα από τις εν λόγω εταιρίες - προς τρίτες, εκτός Ε.Ε., χώρες (άρθρο 24§1 περ. ε΄ του Κώδικα Φ.Π.Α. - Ν.2859/2000).

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή, εκ νέου:

α) Τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αύξοντες αριθμούς: που εξέδωσε προς τις αεροπορικές εταιρίες διεθνών μεταφορών, με ΑΦΜ, ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ υπαγόμενες σε ΦΠΑ. Όπως επισημαίνει αφορούν σε διεθνείς μεταφορές και σε καμία περίπτωση δεν έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή. Σημειώνει δε ότι συστηματικά προβαίνει σε διαχωρισμό των τιμολογίων ανάλογα με το αν αυτά αφορούν υπηρεσίες διεθνών μεταφορών, οπότε και δεν τα επιβαρύνει με ΦΠΑ, και σε αυτά που αφορούν εσωτερικές μεταφορές τα οποία επιβαρύνει με ΦΠΑ ποσοστού 24%.

β) Ενδεικτικά τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αύξοντες αριθμούς: τα οποία αφορούν στο σύνολο τους αεροπορικές μεταφορές εντός Ελλάδος, τα οποία εκδόθηκαν με ΦΠΑ.

γ) Σύμβαση της εταιρείας με την μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα.

δ) Ενημερωτική Επιστολή ... του Συνδέσμου Επιχειρήσεων Διεθνούς Διαμεταφοράς και Επιχειρήσεων

ε) Ενδεικτικά την φορτωτική από την αεροπορική εταιρία ΑΦΜ που εκδόθηκε στο όνομα του πελάτη (εξαγωγέα) Τονίζει δε ότι σε όλες τις περιπτώσεις έχουν εκδοθεί αεροπορικές φορτωτικές προς τους πελάτες (εξαγωγείς).

στ) Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αύξοντα αριθμό:που εξέδωσε προς γραφεία τελετών και αφορούν αεροπορική μεταφορά σορών, σημειώνοντας ότι δεν έπρεπε να επιβαρυνθούν από την φορολογική αρχή με Φ.Π.Α., καθόσον ο ρόλος της περιορίζεται στην κράτηση της μεταφοράς, ήτοι μεσιτεία μεταξύ των γραφείων τελετών και των αεροπορικών εταιριών.

ζ) ΕΔΕ εξαγωγής (σορού) του γραφείου τελετών Όπως επισημαίνει η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή της για τις ανάγκες της εμπορικής της δραστηριότητας, η σορός αντιμετωπίζεται αποκλειστικά ως εμπόρευμα. Η σορός διαθέτει ειδικό κωδικό που αναγράφεται στο πεδίο 33 της τελωνειακής διασάφησης «9919000 – Φέρετρα που περιέχουν τις σωρούς, τεφροδόχοι που περιέχουν την τέφρα των νεκρών και αντικείμενα νεκρώσιμου διακόσμου» σύμφωνα με το σύστημα της TARIC.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, δεδομένου ότι τα υπό κρίση τιμολόγια, τα οποία εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία (εταιρεία διεθνών μεταφορών) για την αμοιβή της (προμήθεια)

από τις αεροπορικές εταιρίες εγκατεστημένες στην Ελλάδα (που διενήργησαν τις μεταφορές), και δεν αφορούν υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες άμεσα συνδεόμενες με τον εξαγωγέα, τόπος φορολόγησης αυτών σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2 του ν.2859/2000 είναι ο τόπος έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών κι ως εκ τούτου δεν αποτελούν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έσοδα.

Επειδή, περαιτέρω, αναφορικά με τη μεταφορά σορών σε τρίτες χώρες, καθόσον ο ρόλος της προσφεύγουσας περιοριζόταν στην μεσολάβηση για την μεταφορά των σορών με τις αεροπορικές εταιρίες τόπος φορολόγησης αυτών σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2 του ν.2859/2000 είναι ο τόπος έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών (γραφείου τελετών) κι ως εκ τούτου δεν αποτελούν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έσοδα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (..... ενδικοφανούς προσφυγής της «..... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσό ελέγχου
Υπόλοιπο φόρου	13.747,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α ν.4987/2022	6.873,59€
Σύνολο φόρου για καταβολή	20.620,79€
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	355.450,32€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	1.826,99€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
Α/Α
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.