



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

Αριθμός απόφασης: 497

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με το διακριτικό τίτλο με έδρα κατά: α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, και β) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.

4174/2013 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με το διακριτικό τίτλο 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:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ΦΠΑ ποσού 249.328,77 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 124.664,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **373.993,15 ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ, καθώς και οι σχετικές παραβάσεις, καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
.....

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Συγκεκριμένα δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος και στο πλαίσιο του ελέγχου τέθηκε υπόψη του ελέγχου το φορολογικό πιστοποιητικό που έχει ζητήσει και έχει λάβει η επιχείρηση από την ανεξάρτητη ελεγκτή Ορκωτό Λογιστή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 65^Α του ΚΦΔ. Το εν λόγω φορολογικό πιστοποιητικό ως προς την υπό κρίση φορολογική περίοδο ανέφερε τα εξής:

Φορολογική περίοδος 01.01.2016 - 31.12.2016: Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης Πιο συγκεκριμένα, στην παράγραφο «Θέματα Έμφασης» αναφέρεται το εξής:

«Κατά τη χρήση 2016, η ελεγχόμενη έχει εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς ΦΠΑ προς Ελληνικές εταιρείες (εξαγωγικές και μη) που δε διαθέτουν Ειδικό Διπλότυπο 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 κατάργησε 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 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 ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών, βάσει των οποίων τόπος 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 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 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.».

Σε συνέχεια των ανωτέρω διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επί των βιβλίων και στοιχείων αυτής για την φορολογική περίοδο 01.01.-31.12.2016 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 τόσο των σχετικών φορολογικών στοιχείων εσόδων και δικαιολογητικών αυτών όσο και των δαπανών διαπιστώθηκαν τα εξής:

A) 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 588.838,17€.**

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 εξόδων παράδοση/παραλαβής και εξόδων εκτελωνισμού προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα, με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 82.754,47€.**

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.

- **Υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 207.271,38 €.**

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).

- **Υπηρεσίες μεταφοράς και Επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε ποσού 28.534,55€.**

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.

B) Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία:

- προέβη στην έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 8,91€ με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί δαπάνη τροφής ποσού 37,12€. Ο εν λόγω Φ.Π.Α. δεν εκπίπτει από τον Φ.Π.Α. εκρών σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 Ν-2859/2000 (αφορά περίοδο 10/2016).
- προέβη στην έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ποσού 114,72€ (αξία υποκείμενη σε Φ.Π.Α. 478,00€) με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί δαπάνη μεταφοράς (παραστατικό έκδοσης). Το εν λόγω παραστατικό κρίθηκε εικονικό σύμφωνα με την από ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΠΙΤΟΠΙΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ εφαρμογής των διατάξεων Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) η οποία περιήλθε στην ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαβιβαστικό του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεπώς δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000 (αφορά περίοδο 09/2016).
- εξέπεσε ποσό Φ.Π.Α. 18.445,38€, που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν-2859/2000, λόγω του ότι διατέθηκαν επενδυτικά αγαθά σε απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.2859/2000.
- εμφάνισε στον κωδ. 422 «Λοιπά αφαιρούμενα ποσά» στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 12/2016 ποσό 4.830,00€ το οποίο αφορά ποσό Φ.Π.Α εισρών που μη ορθά εκπέστηκε από το Φ.Π.Α εκρών στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 01/2016 λόγω του ότι το παραστατικό εκδόθηκε στη χρήση 2015. Η διόρθωση του εν λόγω ποσού εσφαλμένα διενεργήθηκε στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α 12/2016 αλλά έπρεπε να διενεργηθεί στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 01/2016 όπου και εσφαλμένα εκπέστηκε ο εν λόγω Φ.Π.Α..
- Τέλος, λόγω του ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος στο Φ.Π.Α. στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τη χρήση 2015, και προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 12/2015 από πιστωτικό υπόλοιπο 16.360,64€ σε χρεωστικό υπόλοιπο 18.426,33€ και εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου χρήσης 2015, το αποτέλεσμα της παραπάνω πράξης επικυρώθηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Συνεπώς, εσφαλμένα συμψηφίζει και εμφανίζει στον κωδ 401 «Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Περιόδου» στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 01/2016 ποσό 16.360,64€.

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. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση σχετικά με τις προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού € 588.838,17. 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 - 31.12.2016 η εταιρεία ήταν υποχρεωμένη να ακολουθήσει τους κανόνες τιμολόγησης της ΙΑΤΑ 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 (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 CASS της IATA και ήδη λογιστεί στα βιβλία της εταιρείας μας. Για λόγους του λογιστικού της συστήματος η εταιρεία καταχώριζε 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 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 και συγκεκριμένα μεταφοράς για την εξαγωγή αγαθών σε χώρες εκτός Ε.Ε καθώς τα ως άνω ποσά εσφαλμένα ο έλεγχος τα θεώρησε προμήθειες, στην ουσία αποτελούν εκπτώσεις.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της διάταξης της περ. ε της παρ.1 του άρθρου 24 του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες μεταφοράς εξόδων/παράδοσης και εξόδων εκτελωνισμού προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 82.754,47 €. Οι επίμαχες υπηρεσίες αφορούν κυρίως μεταφορές μεταξύ κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην της Ελλάδας) και τρίτης χώρας. 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 περίπτωσης 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 **82.754,47 ευρώ** κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016 υπάγεται σε Φ.Π.Α.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της περ.ε της παρ.1 του άρθρου 24 του

ΦΠΑ και κατά πλάνη περί τα πράγματα σχετικά με υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις και τρίτων) ποσού 207.271,38 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 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. Υπηρεσίες μεταφοράς και επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθησαν 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 28.534,55 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι για έξοδα φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθησαν 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 28.534,55 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 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 αναγνωρισθεί η απαλλαγή των εξόδων αυτών από τον Φ.Π.Α.

5. Έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου 16.360,64 ευρώ προηγούμενης φορολογικής περιόδου. Όπως προκύπτει από το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο έλεγχος σημειώνει ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος στην εταιρεία για τη χρήση 2015 και προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης 12/2015 από πιστωτικό υπόλοιπο 16.360,64€ σε χρεωστικό υπόλοιπο 18.426,33€.

Με βάση αυτό το πόρισμα εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθ,

.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2015 .Με αυτό το σκεπτικό ο έλεγχος θεώρησε ότι η εταιρεία εσφαλμένα συμψήφισε και εμφάνισε στον κωδ 401 «Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ, Περιόδου» στην περιοδική δήλωση 01/2016 ποσό 16,360,64 γι' αυτό τον λόγο δεν αναγνώρισε τον συμψηφισμό του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου, ώστε αυτό να αποδοθεί στο Δημόσια. Ωστόσο, η παραπάνω κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Η εταιρεία άσκησε κατά της προαναφερθείσης πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικής περιόδου 2015 την υπ' αριθ, πρωτ, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Η ενδικοφανής προσφυγή αυτή απερρίφθη με την υπ' αριθ, απόφαση του Προισταμένου της ΔΕΔ. Κατά της απόφασης αυτής η εταιρεία άσκησε την με αριθ, κατάθεση προσφυγή η οποία εκκρεμεί ενώπιον Διοικητικού Εφετείου Πειραιά. Επομένως η έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 16.360,64 ευρώ δεν έχει κριθεί ακόμη οριστικά.

Επειδή στις παρ. 2α 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 έγγραφο η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ – τμήμα Φ.Π.Α. απάντησε προς το 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 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, τροφοφοδίων, 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 με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ΚΦΔ Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

- β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,
- γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,
- δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,
- ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,
- στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,
- ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,
- η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού,
- ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 197 του ν. 2717/1999 ορίζεται ότι:

«1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα.»

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται:

1. Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση σχετικά με τις προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού € 588.838,17 καθώς δεν αφορούν προμήθειες αλλά εκπτώσεις
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της διάταξης της περ.ε της παρ.1 του άρθρου 24 του ΦΠΑ για τις υπηρεσίες μεταφοράς εξόδων/παράδοσης και εξόδων εκτελωνισμού προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 82.754,47 €. Οι επίμαχες υπηρεσίες αφορούν κυρίως μεταφορές μεταξύ κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (πλην της Ελλάδας) και τρίτης χώρας. 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.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων της περ.ε της παρ.1 του άρθρου 24 του ΦΠΑ και κατά πλάνη περί τα πράγματα σχετικά με υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις και τρίτων) ποσού 207.271,38 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2016 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.

4. Υπηρεσίες μεταφοράς και επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθησαν 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 28.534,55 ευρώ. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι για έξοδα φορτοεκφόρτωσης, τα οποία δεν περιλήφθησαν 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 28.534,55 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 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.

5. Έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου 16.360,64 ευρώ προηγούμενης φορολογικής περιόδου. Όπως προκύπτει από το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ο έλεγχος σημειώνει ότι έχει διενεργηθεί έλεγχος στην εταιρεία για τη χρήση 2015 και προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης 12/2015 από πιστωτικό υπόλοιπο 16.360,64€ σε χρεωστικό υπόλοιπο 18.426,33€.

Με βάση αυτό το πόρισμα εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθ, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου χρήσης 2015. Με αυτό το σκεπτικό ο έλεγχος θεώρησε ότι η εταιρεία εσφαλμένα συμψήφισε και εμφάνισε στον κωδ 401 «Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ, Περιόδου» στην περιοδική δήλωση 01/2016 ποσό 16,360,64 γι' αυτό τον λόγο δεν αναγνώρισε τον συμψηφισμό του ανωτέρω πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου, ώστε αυτό να αποδοθεί στο Δημόσιο. Ωστόσο, η παραπάνω κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή. Η εταιρεία άσκησε κατά της προαναφερθείσας πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικής περιόδου 2015 την υπ' αριθ, πρωτ, ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Η ενδικοφανής προσφυγή αυτή απερρίφθη με την υπ' αριθ, απόφαση του Προισταμένου της ΔΕΔ. Κατά της απόφασης αυτής η εταιρεία άσκησε την με αριθ, κατάθεση προσφυγή η οποία εκκρεμεί ενώπιον Διοικητικού Εφετείου Πειραιά. Επομένως η έκπτωση του πιστωτικού υπολοίπου ποσού 16.360,64 ευρώ δεν έχει κριθεί ακόμη οριστικά.

Επειδή καταρχάς ως προς τα ανωτέρω σημειώνεται ότι σχετικά με τις υπό κρίση διαπιστωθείσες διαφορές στις εκροές, οι οποίες είχαν χαρακτηριστεί από την προσφεύγουσα ως απαλλασσόμενες, έχουν επίσης διαπιστωθεί ως προς το θέμα αυτό διαφορές φόρου από την ελεγκτική αρχή κατά τον προγενέστερο έλεγχο των χρήσεων 2013, 2014 και 2015, βάσει των υπ' αριθμ. εντολών ελέγχου και εκδόθηκαν για αυτές οι σχετικές οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού,

τις οποίες η προσφεύγουσα αμφισβήτησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προβάλλοντας τους ίδιους ανωτέρω λόγους και στο πλαίσιο αυτό εκδόθηκαν οι με υπ' αριθμ.απορριπτικές αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας (ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ).

Επειδή, εν προκειμένω ως αναλυτικά αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, στην προσφεύγουσα εταιρεία χορηγήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 65Α του ΚΦΔ και για το φορολογικό έτος 2016 φορολογικό πιστοποιητικό με θέματα έμφασης και ειδικότερα, ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων απαλλαγής ΦΠΑ του άρθρου 24 παρ. 1ε του ν. 2859/2000, για τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς χωρίς Φ.Π.Α. προς Ελληνικές εταιρείες (εξαγωγικές και μη) που δε 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.

Κατόπιν του ελέγχου των στοιχείων και των δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι τα παρακάτω έσοδα δεν αφορούν απαλασσόμενα έσοδα ΦΠΑ, ως είχε θεωρήσει η προσφεύγουσα εταιρεία:

ΜΗΝΑΣ	Προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού 588.838,17€.	Υπηρεσίες μεταφοράς εξόδων παράδοση/παραλαβής και εξόδων εκτελωνισμού προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα, με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 82.754,47€	Υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 207.271,38 €.	Υπηρεσίες μεταφοράς και Επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης , προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 28.534,55€.	ΣΥΝΟΛΟ	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	88.190,32	5.157,80	30.022,74	2.068,88	125.439,74	28.851,14
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	57.391,05		12.585,91	3.006,30	72.983,26	16.786,15
ΜΑΡΤΙΟΣ	31.723,18	3.173,58	21.709,00	1.238,99	57.844,75	13.304,29
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	10.936,54	6.939,00	13.077,31	2.849,59	33.802,44	7.774,56
ΜΑΙΟΣ	24.285,30	7.152,46	9.125,63	7.018,65	47.582,04	10.943,87
ΙΟΥΝΙΟΣ	38.123,76	14.025,61	15.674,99	1.894,06	69.718,42	16.732,42
ΙΟΥΛΙΟΣ	105.854,01	12.617,63	23.951,64	2.523,45	144.946,73	34.787,22
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ	41.106,14	2.030,90	7.896,39	1.173,67	52.207,10	12.529,70
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	72.858,10	10.850,12	21.839,57	4.414,63	109.962,42	26.390,98
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	64.627,84	10.488,24	34.490,86	591,84	110.198,78	26.447,71
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	40.089,82	1.621,80	4.076,79	569,95	46.358,36	11.126,01
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	13.652,11	8.697,33	12.820,55	1.184,54	36.354,53	8.725,09
ΣΥΝΟΛΟ	588.838,17	82.754,47	207.271,38	28.534,55	907.398,57	214.399,13

Συγκεκριμένα:

- Ως προς τις προμήθειες φορτωτικών εκτός Ε.Ε. σε αεροπορικές επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα συνολικού ποσού € 588.838,17

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 349 «Λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης» των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016. 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 λογιστικά αρχεία της επιχείρησης και της κατάστασης των απαλλασσόμενων εσόδων του λογαριασμού «Νάυλοι Φ.Π.Α. 23%», και 730124 «Νάυλοι ΦΠΑ 24%» το ποσό των προμηθειών που τιμολογήθηκαν σε αεροπορικές επιχειρήσεις χωρίς Φ.Π.Α. ανήλθε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο στο ποσό των **588.838,17 ευρώ** (ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 57 και 58 της οικείας έκθεσης ελέγχου). 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 το γενικό κανόνα. Και συγκεκριμένα:

Για τις μεταφορές που ανατέθηκαν από τρίτους στην προσφεύγουσα και εκτελέστηκαν αεροπορικώς, εκδίδονταν από τον 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 «Νάυλοι εσωτερικού»/670124 «Νάυλοι εσωτερικού» και «Φ.Π.Α. ΕΞ. ΜΕΤΑΦ. 23%»/ 54006724 «Φ.Π.Α. ΕΞ. ΜΕΤΑΦ. 24%» με πίστωση του λογαριασμού «Αεροπορικές εταιρείες», τα οποία και περιλήφθηκαν στη Δήλωση Φορολογίας

Εισοδήματος και στις Περιοδικές Δηλώσεις.

- Για την προμήθεια και το κίνητρο των ανωτέρω Τιμολογίων 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 «Ναύλοι εσωτερικού 23%» και «Ναύλοι Φ.Π.Α. 24%» (στις περιπτώσεις των προμηθειών φορτ. εντός Ε.Ε.) με χρέωση του λογ/σμού «Πελάτες εσωτερικού» και περιλήφθησαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και στις Περιοδικές Δηλώσεις της ελεγχόμενης περιόδου από 01/01/2016 έως και 31/12/2016.

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

- Από τον έλεγχο των καταστάσεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ των αντισυμβαλλόμενων αεροπορικών επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι περιλήφθησαν 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 περιλήφθησαν 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 προμήθειες προς αεροπορικές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ελλάδα και δεδομένου ότι δεν αφορούν 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 και ως εκ τούτου δεν αποτελούν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έσοδα.

- Ως προς τις υπηρεσίες μεταφοράς και συγκεκριμένα:

- Υπηρεσίες μεταφοράς εξόδων παράδοση/παραλαβής και εξόδων εκτελωνισμού προς υποκείμενους στο φόρο πρόσωπα, με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε. ποσού 82.754,47 ευρώ. 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 διαχείρισης 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 κατονομαζόμενες 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. Συνεπώς, το συνολικό ποσό των ανωτέρω τιμολογηθέντων υπηρεσιών μεταφοράς της ελεγχόμενης επιχείρησης ποσού **82.754,47 ευρώ** υπόκειται σε Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2α του ν. 2859/2000, καθώς πρόκειται για παροχή υπηρεσιών σε πρόσωπα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα και συνεπώς με τόπο φορολόγησης τη χώρα του λήπτη, εν προκειμένω την Ελλάδα, ανεξάρτητα του τόπου εκτέλεσής τους.

Υπηρεσίες μεταφοράς σε τρίτες χώρες προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. (μεταφορικές επιχειρήσεις) με έδρα την Ελλάδα ποσού 207.271,38 ευρώ. 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. δε 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 προσφεύγουσα 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 και Επανατιμολόγηση εξόδων φορτοεκφόρτωσης, προς υποκείμενους στο Φ.Π.Α. με έδρα την Ελλάδα για μεταφορές μεταξύ τρίτης χώρας και χώρας Ε.Ε ποσού 28.534,55 ευρώ.

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 στη διάθεση του ελέγχου ότι περιλήφθηκαν στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή των αγαθών.

- **Ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου:** Στην προσφεύγουσα επιχείρηση έχει διενεργηθεί έλεγχος στο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2015 και προσδιορίστηκε το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 12/2015 από πιστωτικό υπόλοιπο 16.360,64 ευρώ σε χρεωστικό υπόλοιπο 18.426,33 ευρώ και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου χρήσης 2015 του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., το αποτέλεσμα της παραπάνω πράξης επικυρώθηκε με την υπ' αριθμ. απόφαση της Υπηρεσίας μας. Η προσφεύγουσα συνεπώς μη ορθά συμψηφίζει και εμφανίζει στον κωδ. 401 «Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Περιόδου» στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 01/2016 ποσό 16.360,64 ευρώ, αφού το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 12/2015 έχει χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 18.426,33 αφού, σύμφωνα άλλωστε και με την υπ' αριθμ. απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία αποτελεί εκτελεστό τίτλο ο οποίος

και εξακολουθεί να παράγει έννομα αποτελέσματα δεδομένου ότι κατά τον χρόνο εξέτασης της παρούσας δεν έχει ανατραπεί με σχετική δικαστική απόφαση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την επικύρωση: α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, και β) της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.

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

• **Φ.Π.Α.**

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	249.328,77
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ΚΦΔ	124.664,38
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	373.993,15

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016)

• **Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. α και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ: 400,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.