



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/02/2022  
Αριθμός απόφασης: 585

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 2131604553

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

δ. 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.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή α)της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ/VAT** ..... η οποία εδρεύει στην ..... της Βουλγαρίας και β) του εν Αθήναις υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** ....., με έδρα στην ..... επί της οδού ..... κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:

-της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/03/2019,

-της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

-της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/03/2017 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής: α) της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με ΑΦΜ/VAT ..... και β) του εν Αθήναις υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/03/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του υποκαταστήματος της αλλοδαπής προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 12.745,09 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013 ποσού 6.372,55 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **19.117,64 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του υποκαταστήματος της αλλοδαπής προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 79.746,85 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013 ποσού 39.873,43 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **119.620,28 ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/03/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος του υποκαταστήματος της αλλοδαπής προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό ΦΠΑ 19.461,53 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013 ποσού 9.730,77 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **29.192,30 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/09/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ..... Συγκεκριμένα εκδόθηκε η με αριθμ...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ δυνάμει της με αριθμ...../2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Βάσει της εν λόγω απόφασης της Υπηρεσίας μας, διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος προκειμένου να αιτιολογηθεί από την πλευρά της φορολογικής αρχής εάν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής εταιρείας και να διαπιστωθεί τελικώς εάν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ στις διεθνείς μεταφορές προσώπων που εκτελούνται από εκμεταλλευτές αλλοδαπών τουριστικών λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί μόνιμης εγκατάστασης που ορίζεται στην ΠΟΛ. 1093/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Από τον υπό κρίση έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η εγκατάσταση της μητρικής εταιρείας ..... με έδρα την ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ στην Ελλάδα έχει όλα τα χαρακτηριστικά της μόνιμης εγκατάστασης καθώς πρόκειται για υποκατάστημα αυτής το οποίο λειτουργεί ως ανεξάρτητη μονάδα, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, έχει την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαίο για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του (ή για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή). Ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ των εισιτηρίων οδικής μεταφοράς επιβατών για τις ανωτέρω διαχειριστικές περιόδους και για το τμήμα διαδρομής ΑΘΗΝΑ - ..... - ΑΘΗΝΑ, ήτοι για υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών οι οποίες αφορούν στην διαδρομή που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 5 του άρθρου 14 του κώδικα ΦΠΑ Ν 2859/2000 φορολογούνται στην Ελλάδα.

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

- Καταλογισμός ΦΠΑ κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του ν.2859/2000, κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών-πλημμελής και αντιφατική εφαρμογή-αιτιολογία -παράλειψη συμμόρφωσης με την με αριθμ. 2094/2020 απόφαση της ΔΕΔ. Σύμφωνα με την νομολογία του ΔΕΕ και του Συμβουλίου της Επικρατείας για να υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση απαιτείται να διαθέτει η αλλοδαπή εταιρεία στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης ή υπεργολάβου αλλά πάντως κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή καθώς και το ανθρώπινο και το τεχνικό δυναμικό που απαιτούνται για την άσκηση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που υπόκεινται σε ΦΠΑ και περαιτέρω, και επίσης θα πρέπει η εν λόγω οργανωτική και υλική υποδομή να έχει ξεχωριστή νομική υπόσταση. Επιπλέον δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση η οποία χρησιμοποιείται για την άσκηση δραστηριοτήτων προπαρασκευαστικού, επικουρικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Τέτοια δε δραστηριότητα βοηθητικού χαρακτήρα συνιστά και η προμήθεια και η εκτύπωση εισιτηρίων μεταφοράς επιβατών.
- Για να κριθεί ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς φορολογίας ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται η πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ και ο ν.4172/2013.
- Το επικαλούμενο από τον έλεγχο με αριθμ.πρωτ.Δ12Β1021604ΕΞ2013/06.02.2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών που αναφέρει ότι η κατ' αποκοπή καταβολή ΦΠΑ από αλλοδαπά τουριστικά λεωφορεία εφαρμόζεται στις περιπτώσεις διενέργειας μεταφοράς προσώπων χωρίς συγκεκριμένη διαδρομή, δεν έχει κανονιστική ισχύ ούτε δεσμευτικότητα όπως η σχετική στην περίπτωση ΠΟΛ 1093/2017.
- Τα τουριστικά γραφεία όπως το υποκατάστημα της αλλοδαπής (2α,3,4) που λαμβάνουν άδεια λειτουργίας από το Υπουργείο Τουρισμού αποτελούν μεταξύ άλλων οι οργανωμένες επιχειρήσεις οι οποίες μεσολαβούν στην ενοικίαση καταλύματος στην έκδοση ή στην εκτύπωση εισιτηρίων παντός

μεταφορικού μέσου έναντι προμήθειας, χωρίς οι ίδιες να πραγματοποιούν την δραστηριότητα της μεταφοράς επιβατών. Συνεπώς η άδεια λειτουργίας ανεξάρτητου τουριστικού γραφείου δεν συνεπάγεται αυτομάτως την διενέργεια δραστηριότητας της διεθνούς τακτικής μεταφοράς επιβατών με λεωφορεία από το τουριστικό γραφείο.

- Η αλλοδαπή εταιρεία έχει την δραστηριότητα των εσωτερικών και διεθνών μεταφορών και για την εν λόγω δραστηριότητα έλαβε από το Υπουργείο Μεταφορών της Βουλγαρίας την με αριθμ...../2019 άδεια πραγματοποίησης διεθνών τακτικών μεταφορών επιβατών με πούλμαν και λεωφορεία, στο πλαίσιο αυτό υποχρεούται να συνάψει σύμβαση με ημεδαπό τουριστικό γραφείο για την έκδοση των εισιτηρίων, εν προκειμένω με το υποκατάστημά της στην Ελλάδα ( σχετ.1,10,12, 13<sup>α,β</sup> 14-18 , 21-23, 58). Για την δραστηριότητά της αυτή διαθέτει ίδια κεφάλαια και το απαραίτητο τεχνικό και διοικητικό προσωπικό και η ίδια καθορίζει τα χρονοδιαγράμματα και τα δρομολόγια των τακτικών λεωφορειακών γραμμών και επωμίζεται η ίδια τα έξοδα σε περίπτωση βλάβης ή ατυχήματος ή ζημιών εν γένει.
- Το υποκατάστημα δεν ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα διεθνούς μεταφοράς επιβατών αφού δεν διαθέτει επιχειρηματικά κεφάλαια για την χρηματοδότηση της εν λόγω δραστηριότητας και δεν διαθέτει αυτόνομη οργανωτική και υλικοτεχνική υποδομή για την πραγματοποίηση της εν λόγω δραστηριότητας, δεν προγραμματίζει τα δρομολόγια ούτε και φέρει αυτοτελώς τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητας μεταφοράς. (σχετ.26,29). Το υποκατάστημα απασχολεί υπαλλήλους γραφείου που έχουν επιφορτιστεί με την εκτύπωση εισιτηρίων, με την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων, με τις πωλήσεις τουριστικών πακέτων, με τις αποστολές δεμάτων και με τις πωλήσεις εφημερίδων και περιοδικών. Επίσης το υποκατάστημα δεν έχει στην ιδιοκτησία του λεωφορεία αλλά ούτε και η αλλοδαπή εταιρεία έχει μισθώσει λεωφορεία για την μεταφορά επιβατών. Ήτοι η δραστηριότητα του υποκαταστήματος είναι σαφώς προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα ως προς την δραστηριότητα μεταφοράς.
- Η αλλοδαπή εταιρεία στο πλαίσιο αυτό έχει εκπληρώσει όλες τις φορολογικές της υποχρεώσεις ως προς την καταβολή του κατ' αποκοπή ΦΠΑ (ΣΧΕΤ.31-43).
- Η μίσθωση κατάλληλου χώρου στάθμευσης των λεωφορείων από το υποκατάστημα, γίνεται για λογαριασμό και για την δραστηριότητα μεταφοράς της αλλοδαπής και όχι για λογαριασμό του ιδίου του υποκαταστήματος (σχετ.11).
- Εσφαλμένα επιβλήθηκε ΦΠΑ στο υποκατάστημα Αθηνών καθώς υποκείμενος στον φόρο είναι η αλλοδαπή εταιρεία.
- Το υποκατάστημα των Αθηνών δεν είναι αυθύπαρκτη νομική και οικονομική οντότητα, διαμεσολαβεί στην έκδοση αεροπορικών και ακτοπλοϊκών εισιτηρίων και άλλων συνεργαζόμενων εταιρειών και όχι αποκλειστικώς των εισιτηρίων της αλλοδαπής προσφεύγουσας και δεν αποτελεί αποκλειστικό αντιπρόσωπο αυτής. Το ειδικό σήμα λειτουργίας τουριστικού γραφείου εκδόθηκε για την δραστηριότητα έκδοσης εισιτηρίων και δεν συνέχεται ούτε συναρτάται με την δραστηριότητα μεταφοράς επιβατών. Για την έκδοση των εισιτηρίων το υποκατάστημα λαμβάνει προμήθεια (σχετ.10,12 13-19).

- Επικουρικώς και αν ακόμη υποτεθεί ότι οφείλεται ΦΠΑ ο υπό κρίση καταλογισμός είναι μη νόμιμος διότι ο αναλογούν ΦΠΑ θα έπρεπε να υπολογισθεί ανάλογα με την απόσταση που έχει διανύσει ο κάθε επιβάτης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσδιορίζει αναλόγως τον ΦΠΑ. (ΣΧΕΤ.44-46, 57 και σελ.48-51 ενδικοφανούς προσφυγής) ενώ επίσης θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη και τα ποσά που έχουν καταβληθεί βάσει της απλουστευμένης διαδικασίας της ΠΟΛ 1093/2017.

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1α του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:**

*«Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.».*

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

#### **«1. Ορισμοί**

*Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:...*

*δ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 10: αα) Ως «τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας» νοείται το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται, χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών. ββ) Ως «σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης επιβατών εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως «σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης εντός της Κοινότητας επιβατών που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας...*

#### **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.*

...

#### **5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών**

*Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών:*

*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. ....».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:**

«παρ. 1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο...».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α)ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας ...

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους -μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε' , στ' και η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο...».

**Επειδή στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:**

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά...».

**Επειδή στα άρθρα 44 και 48 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ )ορίζεται:**

**«Άρθρο 44**

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό 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 στο φόρο 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 στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

#### **Άρθρο 48**

Τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών είναι ο τόπος όπου πραγματοποιείται η μεταφορά, ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις.».

**Επειδή στον Εκτελεστικό Κανονισμό 282/2011** «για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας» ορίστηκαν :

στην παρ. (16) :

«Είναι σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι το δρομολόγιο του μεταφορικού μέσου είναι αυτό που καθορίζει το τμήμα μιας μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Ένωσης, και όχι το δρομολόγιο των επιβατών εντός αυτής.».

#### **«άρθρο 11**

Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.

#### **Άρθρο 15**

Το τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Ένωσης, το οποίο αναφέρεται στο άρθρο 37 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθορίζεται από το δρομολόγιο του μεταφορικού μέσου και όχι από τη διαδρομή που πραγματοποιεί κάθε επιβάτης.».

**Επειδή** με την απόφαση του **ΣτΕ 404/2012**, κρίθηκαν τα εξής: «Ο επιτηδευματίας που έχει έδρα σε άλλο κράτος μέλος της ΕΚ και ενεργεί στην Ελλάδα αποκλειστικά φορολογητέες πράξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 12 (άρθρο 14 νυν 2859/2000), δεν αποκτά άνευ ετέρου και εκ μόνου τού λόγου τούτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, διαφορετική από την έδρα του, παρά μόνο αν η παρουσία της επιχείρησής του στην Ελλάδα εμφανίζει τουλάχιστον μια ελάχιστη συνοχή, αν δηλαδή διατηρεί στην Ελλάδα σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Εξ άλλου, για να κριθεί αν έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι πράξεις του που σε οικονομικό επίπεδο συνιστούν ενιαία υπηρεσία λαμβάνονται υπ' όψη ενιαίως....»..

**Επειδή** με την απόφαση του **ΣτΕ 1062/2019**, κρίθηκαν τα εξής:

«ΣΚΕΨΗ 6 .....Όπως δε έχει επίσης παγίως κριθεί (αποφάσεις ΔΕΕ της 16.10.2014, C-605/12, *Weltory* EU:C:2014:2298, σκ. 57-60, ομοίως C-323/12 σκ. 46, κ.ά., βλ. ήδη και ΣτΕ 167/2018 7μ., ΣτΕ 404/2012 7μ., 2261, ΣτΕ 3114/2015), για να υπάρχει εγκατάσταση του υποκειμένου στην Ελλάδα απαιτείται (και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι

**αναγκαία για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του (ή για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή). Δεν ασκεί δε επιρροή αν σύμβαση μεταξύ δύο κρατών μελών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση με τρόπο διαφορετικό (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 23.3.2006, C-210/04, Ministero dell' Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate κατά FCE Bank plc, σκ. 39, βλ. ΣΤΕ 167/2018 7μ.).».**

**Επειδή, επίσης στην σκέψη 3 της απόφασης 501/2020 του Συμβουλίου Επικρατείας ως προς την μόνιμη εγκατάσταση αναφέρεται το εξής:**

**«...Εγκατάσταση στην Ελλάδα διαφορετική από την έδρα του δεν αποκτά άνευ ετέρου και εκ μόνου του λόγου ότι ενεργεί πάγια και συστηματικά κάποια από τις εν λόγω φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, παρά απαιτείται επί πλέον (αλλά και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία είτε για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς, είτε για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή.».**

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1093/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με θέμα: «Είσπραξη ΦΠΑ από ξένα τουριστικά λεωφορεία για τις εκτελούμενες στο εσωτερικό της χώρας μεταφορές προσώπων» διευκρινίστηκε ότι:**

**«Κατόπιν ερωτημάτων που έχουν τεθεί υπόψη της Υπηρεσίας μας και εξαιτίας προβλημάτων και παρανοήσεων που έχουν ανακύψει κατά την εφαρμογή της ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει με την ΠΟΛ.1283/25.10.1996 Α.Υ.Ο., αναφορικά με την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ στις διεθνείς μεταφορές προσώπων που εκτελούνται από εκμεταλλευτές αλλοδαπών τουριστικών λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας, υπενθυμίζονται τα ακόλουθα:**

**1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ δεν φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας (πρώην άρθρο 12 παρ. 2.β και παρ 4.β του ν. 1642/1986). Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο των αντιστοίχων διατάξεων του άρθρου 48 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου περί ΦΠΑ.**

**2. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, καθορίστηκε απλουστευμένη διαδικασία με την ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο., όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1283/25.10.1996 Α.Υ.Ο. σύμφωνα με την οποία τα τουριστικά λεωφορεία (δηλαδή οποιοδήποτε όχημα εκτελεί διεθνείς μεταφορές και έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει 10 τουλάχιστον άτομα, συμπεριλαμβανόμενου και του οδηγού, ανεξάρτητα αν πρόκειται για τακτική ή μη γραμμή), που είναι καταχωρημένα σε χώρα του εξωτερικού όταν εισέρχονται στην Ελλάδα μεταφέροντας επιβάτες, καταβάλλουν στο αρμόδιο τελωνείο εισόδου με τη χρήση των παραβόλων ΦΠΑ ένα κατ' αποκοπή ποσό φόρου το οποίο ανέρχεται σε 30 ευρώ για λεωφορεία μέχρι 30 θέσεις και 45 ευρώ για λεωφορεία με περισσότερες θέσεις.**



3. Με την ανωτέρω διαδικασία, εξασφαλίζεται η απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας μας, ενώ το διοικητικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης παραμένουν χαμηλά για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενους στο φόρο μεταφορείς που εκτελούν διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων. Με το κατ' αποκοπή ποσό φόρου που καταβάλλεται στο τελωνείο εισόδου, εκπληρώνονται άπαξ οι φορολογικές υποχρεώσεις, όσον αφορά στον ΦΠΑ, των εν λόγω μεταφορέων τόσο κατά την είσοδο των λεωφορείων στο εσωτερικό της χώρας όσο και κατά την έξοδό τους από αυτήν. Συνεπώς, ο ΦΠΑ καταβάλλεται με την απλουστευμένη διαδικασία, χωρίς να απαιτείται λήψη ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ ή ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου ανάλογα και ανεξάρτητα αν πρόκειται για τακτικές ή έκτακτες μεταφορές προσώπων αυτής.

4. Διευκρινίζεται επίσης ότι στην περίπτωση κατά την οποία οι εγκατεστημένοι εκτός του εσωτερικού της χώρας μας μεταφορείς για τις υπηρεσίες διεθνούς μεταφοράς επιβατών πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η κείμενη φορολογική νομοθεσία για μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εφαρμόζονται οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης που θέτει ο Κώδικας ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών, όπως περιγράφονται στην παράγραφο 1 της παρούσας.».

Επειδή στην Απόφαση της υπ' αριθμ.οικ.7383/531/12/10.2.2012 του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων ορίζονται τα εξής:

#### **Άρθρο 1**

##### **Αντικείμενο**

1. Αντικείμενο της παρούσας είναι ο καθορισμός των κριτηρίων, των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας για τη χορήγηση αδειών εκμετάλλευσης διεθνών έκτακτων και τακτικών μεταφορών με λεωφορεία.

2. Πρόσωπα που δικαιούνται να πραγματοποιούν διεθνείς τακτικές μεταφορές επιβατών με λεωφορεία, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 3, είναι τα ακόλουθα:

α) Η ΤΡΑΙΝΟΣΕ.

β) Τουριστικά γραφεία που έχουν έδρα στην Ελλάδα.

γ) Οποιαδήποτε κοινοπραξία των ανωτέρω προσώπων (α) και (β).

Σημειώνεται ότι δεν είναι αποδεκτή η υποβολή αιτήσεων για τις ίδιες τακτικές λεωφορειακές γραμμές από φυσικά ή νομικά πρόσωπα και ατομικώς και ως μέλη κοινοπραξιών.

3. Δικαιούμενα πρόσωπα για την εξυπηρέτηση διεθνών εκτάκτων μεταφορών επιβατών με λεωφορεία είναι τα τουριστικά γραφεία.

4. Η εξυπηρέτηση διεθνών μεταφορών επιβατών είναι δυνατή υπό την αίρεση της συμμόρφωσης των μεταφορέων με τις υποχρεώσεις που απορρέουν, κατά περίπτωση, από την κοινοτική νομοθεσία, τις πολυμερείς Συμφωνίες στις οποίες η Ελλάδα αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος ή τις διμερείς Συμφωνίες που έχει συνάψει η Ελλάδα.

#### **Άρθρο 2**

##### **Ορισμοί**

**1.** Τακτικές μεταφορές (γραμμές) είναι εκείνες με τις οποίες μεταφέρονται επιβάτες, σε καθορισμένα χρονικά διαστήματα και διαδρομές, κατά τις οποίες οι επιβάτες μπορούν να επιβιβάζονται και να αποβιβάζονται από το όχημα σε προκαθορισμένα σημεία στάσης.

Οι τακτικές γραμμές είναι ανοικτές σε όλους. Οι τακτικές γραμμές εξυπηρετούνται με τη χρήση καταλλήλων αδειών.

**2.** Έκτακτες μεταφορές είναι εκείνες οι οποίες δεν ανταποκρίνονται στο ορισμό των τακτικών γραμμών και αφορούν στην μεταφορά προσχηματισμένης ομάδας προσώπων με κοινό προορισμό.

Οι υπόψη μεταφορές μπορούν να εκτελούνται με ορισμένη συχνότητα χωρίς ωστόσο να παύσουν να θεωρούνται έκτακτες.

Ως απελευθερωμένες έκτακτες διεθνείς μεταφορές επιβατών με λεωφορεία νοούνται αυτές που βάσει διμερούς ή πολυμερούς συμφωνίας, της οποίας η Ελλάδα αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος, πραγματοποιούνται με την κάλυψη φύλλου ελέγχου, δίχως να απαιτείται η προηγούμενη έγκριση από τις αρμόδιες αρχές της χώρας προορισμού.

### **Άρθρο 3**

#### **Έκτακτες μεταφορές επιβατών**

**1.** Οι απελευθερωμένες έκτακτες διεθνείς μεταφορές επιβατών με λεωφορεία διενεργούνται (α) για την περίπτωση των ενδοκοινοτικών μεταφορών με τη χρήση κοινοτικής άδειας και των κατάλληλα συμπληρωμένων φύλλων ελέγχου του άρθρου 4 της παρούσας, όπως αυτά προβλέπονται στα άρθρα 4 και 12 του κανονισμού (ΕΚ) 1073/2009 ενώ (β) για την περίπτωση μεταφορών προς τρίτες χώρες με τη χρήση κατάλληλα συμπληρωμένων φύλλων ελέγχου της πολυμερούς Συμφωνίας INTERBUS ή παρομοίων.

Τα έγγραφα ελέγχου χορηγούνται από τις κατά τόπους Διευθύνσεις Μεταφορών και Επικοινωνιών των Περιφερειών της χώρας κατόπιν αιτήσεως τουριστικού γραφείου συνοδευόμενης από τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

α) επικυρωμένο αντίγραφο της ισχύουσας άδειας οδικού μεταφορέα διεθνών μεταφορών στο όνομα του αιτούμενου τουριστικού γραφείου,

β) επικυρωμένο αντίγραφο του ισχύοντος ειδικού σήματος λειτουργίας του τουριστικού γραφείου, και (γ) επικυρωμένο αντίγραφο μίας (1) τουλάχιστον άδειας τουριστικού λεωφορείου, ιδιοκτησίας του αιτούντος ή διαθέσιμου είτε βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης είτε δυνάμει εγκύρου συμβάσεως μίσθωσης κατατεθειμένης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

**2.** Δικαιούμενα πρόσωπα της χορήγησης εγγράφων ελέγχου διεθνών μεταφορών είναι και τουριστικές επιχειρήσεις οδικών μεταφορών (Τ.Ε.Ο.Μ.) εφόσον συμβάλλονται με τουριστικό γραφείο βάσει εγκύρου συμβάσεως συνεργασίας τρίμηνης κατ' ελάχιστον διάρκειας. Στην περίπτωση αυτή η αίτηση υποβάλλεται από την Τ.Ε.Ο.Μ., περιλαμβάνει τα ως άνω α' έως γ' δικαιολογητικά της Τ.Ε.Ο.Μ., τη σύμβαση συνεργασίας με το τουριστικό γραφείο κατατεθειμένη στην οικεία Δ.Ο.Υ., το ειδικό σήμα λειτουργίας της Τ.Ε.Ο.Μ. και του συνεργαζόμενου τουριστικού γραφείου καθώς και υπεύθυνη δήλωση, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής του υπευθύνου της Τ.Ε.Ο.Μ., σχετικά με τη χρησιμοποίηση των χορηγούμενων εγγράφων ελέγχου αποκλειστικά για τις ανάγκες του αντισυμβαλλόμενου τουριστικού γραφείου.

Στην περίπτωση εφαρμογής της παρούσας παραγράφου τα έγγραφα ελέγχου φέρουν ειδική μνεία του συνεργαζόμενου τουριστικού γραφείου και περιορίζονται χρονικά από της διάρκειας της σύμβασης συνεργασίας ενώ οι Τ.Ε.Ο.Μ. υποχρεούνται σε τυχόν έλεγχο να επιδεικνύουν αντίγραφο της σύμβασης και το πλήρες βιβλιάριο φύλλων ελέγχου.

**3.** Προκειμένου για τη χορήγηση αδειών μη απελευθερωμένων εκτάκτων μεταφορών, με τις χώρες για τις οποίες έχει καθιερωθεί βάσει διακρατικής Συμφωνίας, η ετήσια ανταλλαγή αδειών μη απελευθερωμένων εκτάκτων μεταφορών, οι ενδιαφερόμενοι μεταφορείς υποβάλλουν αίτηση για περιορισμένο αριθμό αδειών (έως τρεις ανά αίτηση) στη Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών & Δικτύων (Υ.Υ.Μ.Δ.), συνοδευόμενη από τα δικαιολογητικά της παρ. 1 του παρόντος άρθρου.

Οι αιτήσεις ικανοποιούνται εφόσον υπάρχει προς διάθεση, ανάλογα με τη χώρα προορισμού, υπόλοιπο αδειών εκτάκτων μεταφορών.

**4.** Τα δικαιολογητικά για την προμήθεια εγγράφων ελέγχου και αδειών για την πραγματοποίηση διεθνών εκτάκτων μεταφορών με λεωφορεία προσκομίζονται μαζί με την πρώτη αίτηση κάθε ημερολογιακού έτους. Στις επόμενες, εντός έτους, αιτήσεις του ίδιου μεταφορέα απαιτείται απλώς η προσκόμιση για έλεγχο των προηγουμένως χορηγηθεισών εγγράφων ελέγχου, εφόσον η ημερομηνία λήξης ισχύος των κατά την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, δικαιολογητικών, δεν έχει εκπνεύσει.

**5.** Οι λοιπές μη απελευθερωμένες έκτακτες μεταφορές διενεργούνται με τη χρήση ειδικών εγκρίσεων, οι οποίες χορηγούνται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τη κοινοτική νομοθεσία ή πολυμερείς ή διμερείς Συμφωνίες στις οποίες η Ελλάδα αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος, μετά από αίτηση του ενδιαφερόμενου μεταφορέα και συμφωνία των χωρών προορισμού και διέλευσης.

**6.** Οι διανεμόμενες άδειες και λοιπά έγγραφα ελέγχου είναι αμεταβίβαστα και δεν είναι επιτρεπτή η χρησιμοποίησή τους από μεταφορείς στους οποίους δεν έχουν χορηγηθεί. Εφόσον διαπιστωθεί παράτυπη χρήση των εγγράφων αυτών, οι εμπλεκόμενοι μεταφορείς αποκλείονται της διαδικασίας χορήγησης νέων, με πράξη που εκδίδεται από τη Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών, από την ημερομηνία που διαπιστώθηκε η παράτυπη χρήση μέχρι τη λήξη του ίδιου ημερολογιακού έτους.

#### **Άρθρο 4**

##### **Διεθνείς τακτικές μεταφορές επιβατών με χώρες της Ε.Ε.**

**1.** Για τη χορήγηση αδειών τακτικών μεταφορών με χώρες της Ε.Ε., οι ενδιαφερόμενοι μεταφορείς υποβάλλουν αίτηση στη Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών του Υ.Υ.Μ.Δ.

**2.** Η αίτηση, υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο ή το χειριστή μεταφορών του τουριστικού γραφείου ή της κοινοπραξίας, κατά περίπτωση και πρέπει να συνοδεύεται από τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

**α)** ορθά συμπληρωμένη τυποποιημένη αίτηση του κανονισμού (ΕΚ) 2121/98 ή αντίστοιχου νεότερου κανονιστικού κειμένου.

**β)** επικυρωμένο αντίγραφο ισχύουσας άδειας άσκησης επαγγέλματος οδικού μεταφορέα επιβατών, διεθνών μεταφορών, του αιτούμενου τουριστικού γραφείου.

**γ)** Επικυρωμένο αντίγραφο του ειδικού σήματος λειτουργίας του αιτούμενου τουριστικού γραφείου.

- δ) αντίγραφο του καταστατικού στην περίπτωση εταιρείας και των εγγράφων εκπροσώπησης της στην περίπτωση που η αίτηση υπογράφεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο.
- ε) πρόγραμμα δρομολογίου όπου εμφανίζονται, σαφώς, το ωράριο του δρομολογίου, οι στάσεις και τα σημεία διέλευσης των συνόρων. Για την ελληνική επικράτεια δηλώνονται τα ακριβή σημεία στάσεων και αφετηρίας, ενώ στο χώρο της αφετηρίας θα πρέπει το αιτούμενο γραφείο να διαθέτει νόμιμο χώρο στάθμευσης λεωφορείων και να παρέχει στους επιβάτες χώρο αναμονής με τουαλέτα ανδρών και γυναικών. Προς απόδειξη αυτού του γεγονότος υποβάλλονται, ενδεικτικά, σχετικά συμβόλαια ιδιοκτησίας ή μίσθωσης, θεωρημένα στην τελευταία περίπτωση από την οικεία Δ.Ο.Υ. Σε κάθε περίπτωση ο αιτών μεταφορέας θα πρέπει να υποβάλλει υπεύθυνη δήλωση, θεωρημένη για το γνήσιο της υπογραφής, ότι τα προτεινόμενα σημεία αναχώρησης και ενδιάμεσων στάσεων είναι σύμφωνα με τις σχετικές, για τη στάθμευση λεωφορείων, διατάξεις του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας (Ν. 2696/99, όπως ισχύει), όπως για παράδειγμα εγκεκριμένοι ιδιωτικοί χώροι στάθμευσης ή Σ.Ε.Α. επί αυτοκινητοδρόμων ή οδών ταχείας κυκλοφορίας.
- στ) Πρόγραμμα οδήγησης σύμφωνα με την εθνική και κοινοτική νομοθεσία.
- ζ) απεικόνιση του δρομολογίου σε χάρτη με σημειωμένα τα σημεία επιβίβασης/αποβίβασης επιβατών. (η) τις κλίμακες των κομίστρων.
- θ) κατάλογο και επικυρωμένα αντίγραφα του απαραίτητου αριθμού αδειών τουριστικών λεωφορείων. Τα λεωφορεία είναι δυνατόν να είναι είτε ιδιοκτησίας του αιτούντος είτε βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μίσθωσης είτε μισθωμένα βάσει εγκύρου συμβάσεως μίσθωσης.
- Ως έγκυρη σύμβαση μίσθωσης νοείται αυτή που έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ισχύει για όσο χρονικό διάστημα πρόκειται ισχύει η άδεια της γραμμής. Στην τελευταία περίπτωση η σύμβαση μίσθωσης λεωφορείου πρέπει να συνοδεύει την αίτηση. (ι) Εκτίμηση των αναμενόμενων στοιχείων όγκου και φύσης της κυκλοφορίας που ο μεταφορέας πρόκειται να εξυπηρετήσει στηριγμένη σε πραγματικά στοιχεία ή, στην περίπτωση αίτησης για ανανέωση άδειας τακτικής γραμμής, αντίστοιχα απολογιστικά στοιχεία από τη λειτουργία της γραμμής.
- Σημειώνεται ότι σε περίπτωση αίτησης από κοινοπραξία μεταφορικών επιχειρήσεων, τα δικαιολογητικά των περιπτώσεων (β) & (γ) της παρούσας παραγράφου υποβάλλονται για κάθε μέλος της κοινοπραξίας ενώ υποβάλλεται και το καταστατικό της κοινοπραξίας απ' όπου θα προκύπτει ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτής. Εφόσον υποβληθούν τα ανωτέρω δικαιολογητικά, η αίτηση διαβιβάζεται, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 8 του κανονισμού (ΕΚ) 1073/2009, στις αρμόδιες αρχές των χωρών διέλευσης και προορισμού για τη σύμφωνη γνώμη τους.
- Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας γνωστοποίησης στις αρμόδιες αρχές των χωρών διέλευσης και προορισμού και συναίνεσης αυτών, εκδίδεται η άδεια από το Υ.Υ.Μ.Δ. Η ίδια διαδικασία εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση ανανέωσης άδειας τακτικής γραμμής.
- 3. Στην περίπτωση των αλλοδαπών (κοινοτικών) μεταφορικών επιχειρήσεων η εφαρμοστέα διαδικασία για την έκδοση ή ανανέωση, από την αρμόδια εκδίδουσα αρχή του κράτους μέλους της Ε.Ε., άδειας τακτικής γραμμής, περιγράφεται στο κεφάλαιο III του κανονισμού (ΕΚ) 1073/2009.**

**Ο μεταφορέας θα πρέπει να δηλώνει τα ακριβή σημεία στάσεων και αφετηρίας εντός της ελληνικής επικράτειας, τα οποία θα είναι σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κώδικα Οδικής Κυκλοφορίας (Ν. 2696/99, όπως ισχύει) καθώς και ένα τουλάχιστον συνεργαζόμενο ελληνικό τουριστικό γραφείο που θα αναλάβει την έκδοση εισιτηρίων εντός ελληνικής επικράτειας. Η Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών του Υ.Υ.Μ.Δ. διατηρεί το δικαίωμα ελέγχου της ακρίβειας των δηλούμενων στοιχείων της αίτησης.**

**4. Οι χορηγούμενες άδειες εκδίδονται για πέντε έτη, το ανώτερο, και είναι αμεταβίβαστες. Οι τακτικές μεταφορές είναι δυνατό να διενεργούνται μέσω υπεργολάβων, μόνο, εφόσον το γεγονός αυτό αναφέρεται σαφώς σε αίτηση του μεταφορέα και εγκριθεί σύμφωνα με τη διαδικασία του κανονισμού (ΕΚ) 1073/2009, όπως ισχύει. Εάν κατά τη διάρκεια ισχύος της άδειας εκλείψει οποιαδήποτε από τις προϋποθέσεις χορήγησής της, τότε η άδεια (ή η συναίνεση του Υ.Υ.Μ.Δ. προκειμένου για αλλοδαπούς μεταφορείς) ανακαλείται.».**

**Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

*«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** εν προκειμένω ως ανωτέρω αναφέρθηκε ο υπό κρίση επανέλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ.2094/2020 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν έχουν για την αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία εφαρμογή οι διατάξεις περί μόνιμης εγκατάστασης. Από τον έλεγχο τελικώς διαπιστώθηκε ότι η αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία έχει εγκατασταθεί μόνιμα στο εσωτερικό της χώρας μέσω της ίδρυσης και λειτουργίας του υποκαταστήματός της και συνεπεία αυτού δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά βάση ισχυρίζεται ότι για την περίπτωση της ως προς τις υποχρεώσεις ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών διεθνούς μεταφοράς και συγκεκριμένα για τις υπηρεσίες μεταφοράς που αφορούν στο δρομολόγιο ΑΘΗΝΑ-..... και αντίστροφα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ1093/2017 ως προς την απλουστευμένη διαδικασία της καταβολής κατ' αποκοπή ΦΠΑ της ΑΥΠ Π7802/1.1.1986 και δεν υφίσταται θέμα μόνιμης εγκατάστασης στο εσωτερικό της χώρας, ως εσφαλμένα κρίθηκε από τον έλεγχο καθότι η ύπαρξη του συγκεκριμένου υποκαταστήματος από την πλευρά της δεν πληροί τις προϋποθέσεις της μόνιμης εγκατάστασης όπως αυτές έχουν ορισθεί από τις σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ και την σχετική νομολογία λόγω του ότι το υποκατάστημα δεν ασκεί αυτοτελή οικονομική δραστηριότητα διεθνούς μεταφοράς επιβατών αφού δεν διαθέτει επιχειρηματικά κεφάλαια για την χρηματοδότηση της εν λόγω δραστηριότητας και δεν διαθέτει αυτόνομη οργανωτική και υλικοτεχνική υποδομή για την πραγματοποίηση της εν λόγω δραστηριότητας, δεν προγραμματίζει τα δρομολόγια ούτε και φέρει αυτοτελώς τον οικονομικό κίνδυνο της δραστηριότητας μεταφοράς.

Επικουρικώς ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι οφείλεται ΦΠΑ θα πρέπει ο ΦΠΑ να προσδιορισθεί με βάση την χιλιομετρική απόσταση που έχει διανύσει ο κάθε επιβάτης δεδομένου ότι δεν έκαναν την ίδια διαδρομή όλοι οι επιβάτες και επίσης η Σόφια δεν αποτελεί τον τερματικό σταθμό του κάθε δρομολογίου

ως έκρινε ο έλεγχος, αλλά τερματικοί σταθμοί αποτελούν και άλλες πόλεις πιο απομακρυσμένες από την Σόφια, ως εκ τούτου το ποσοστό της διανυθείσας απόστασης εντός του εσωτερικού της χώρας δεν είναι σταθερό αλλά εξαρτάται και από τον τερματικό σταθμό.

Στην βάση αυτή ισχυρίζεται ότι το ορθό ΦΠΑ είναι το εξής:

-Κατά την περίοδο από 28/10/2017 - 31/12/2017 το ορθό ποσό ΦΠΑ ανέρχεται στο ποσό των 16.435 ευρώ και όχι στο ποσό των 18.627,88 ευρώ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο,

-Κατά την περίοδο από 01/01/2018 - 31/12/2018 το ορθό ποσό ΦΠΑ ανέρχεται στο ποσό των 70.164,81 ευρώ και όχι στο ποσό των 79.746,85 ευρώ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο

-Κατά την περίοδο από 01/01/2019-31/03/2019 το ορθό ποσό ΦΠΑ ανέρχεται στο ποσό των 11.288,02 ευρώ και όχι στο ποσό των 12.745,09 ευρώ που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

**Επειδή** ως ανωτέρω αναφέρθηκε σύμφωνα με τις θέσεις της Διοίκησης, η απλουστευμένη διαδικασία καταβολής κατ' αποκοπή του ΦΠΑ με την απόφαση Α.Υ.Ο Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο., όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1283/25.10.1996 Α.Υ.Ο. αφορά τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενους στο φόρο, μεταφορείς που εκτελούν διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων (που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας) λόγω του ότι με την διαδικασία της κατ' αποκοπή καταβολής, εξασφαλίζεται η απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, διατηρώντας με το τρόπο αυτό σε χαμηλά επίπεδα το διοικητικό κόστος και το κόστος συμμόρφωσης για τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενους στο φόρο μεταφορείς που εκτελούν διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων.

Περαιτέρω από την πρόσφατη νομολογία για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης το καθοριστικό δεν είναι να υφίσταται ξεχωριστή νομική υπόσταση αυτής, όσο η αλλοδαπή εταιρεία να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία είτε για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς, είτε για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή. Ήτοι έχει κριθεί ότι στην περίπτωση που υπάρχει η οργανωτική και υλική υποδομή σε μόνιμη βάση για την παροχή δραστηριοτήτων σχετικών της κύριας, η αλλοδαπή εταιρεία θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση ακόμη και μέσω τρίτης ανεξάρτητης οντότητας.

Εν προκειμένω δεν τίθεται θέμα δραστηριοποίησης της αλλοδαπής προσφεύγουσας εμμέσως μέσω ανεξάρτητης/τρίτης οντότητας αλλά η αλλοδαπή εταιρεία δραστηριοποιείται στο εσωτερικό της χώρας μέσω ίδρυσης υποκαταστήματος.

Συγκεκριμένα ως προς τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και ως προς την ίδρυση και την λειτουργία του υποκαταστήματος διαπιστώθηκαν τα εξής :

**Α)** Η έναρξη επιτηδεύματος του υποκαταστήματος της αλλοδαπής στην Ελλάδα έγινε την 20-03-2006 και μέχρι σήμερα δραστηριοποιείται στην ίδια περιοχή ΑΘΗΝΑ ΚΑΙ ΠΕΙΡΑΙΑ και ειδικότερα στην ..... στην οδό ..... αρχικά και μετά στην οδό ..... και ..... και στον ..... στην ..... και ..... Ως υποκατάστημα αλλοδαπής εκπροσωπείται

μέχρι σήμερα από τον μόνιμο διευθυντή κ ..... ο όποιος διορίστηκε με το πρακτικό συνεδρίασης του συμβουλίου των Διευθυντών της ..... έδρα την ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ το όποιο έλαβε αριθμό δημοσίευσης στην νομαρχία ..... τμήμα ΑΕ, ...../2009 (σχετ. και το με αριθ ...../2021 γενικό πιστοποιητικό του ΓΕΜΗ).

**Β)** Σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου TAXIS, για το υποκατάστημα της αλλοδαπής έχει δηλωθεί από την ίδια την προσφεύγουσα, ως κύρια δραστηριότητα το εξής:

-Για την κεντρική του εγκατάσταση στην ..... επί της οδού ..... απεικονίζεται ως κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΥΠΕΡΑΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ» (κωδικός 49391102)

-επίσης στο υποκατάστημα που διατηρεί στον ..... επί της οδού ..... ΚΑΙ ..... απεικονίζεται ως κύρια δραστηριότητα επίσης οι «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΤΑΚΤΙΚΩΝ ΥΠΕΡΑΣΤΙΚΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ» (κωδικός 49391102)

Γ) Όπως αναφέρθηκε ανωτέρω από την ισχύουσα νομοθεσία (υπ' αριθμ. οικ. .... /2012 του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων) και προκειμένου να πραγματοποιεί την κύρια δραστηριότητά της η αλλοδαπή εταιρεία, ήτοι τις διεθνείς μεταφορές στο εσωτερικό της χώρας, είναι υποχρεωμένη να συμβληθεί με ένα τουλάχιστον συνεργαζόμενο ελληνικό τουριστικό γραφείο που θα αναλάβει την έκδοση εισιτηρίων εντός ελληνικής επικράτειας.

Εν προκειμένω για την υποχρέωσή της αυτή η αλλοδαπή εταιρεία έχει επιλέξει να συμβληθεί κατά τρόπο μόνιμο και όχι ευκαιριακό, με το υποκατάστημά της στην Ελλάδα, το οποίο κατέχει την απαιτούμενη από την ανωτέρω νομοθεσία άδεια τουριστικού γραφείου. Ήτοι η ύπαρξη, λειτουργία και δραστηριοποίηση του υποκαταστήματός της στο εσωτερικό της χώρας ως τουριστικό γραφείο για την έκδοση εισιτηρίων είναι σε κάθε περίπτωση προαπαιτούμενη και καθοριστική και καλύπτει τις ανάγκες για την παροχή της κύριας δραστηριότητας της αλλοδαπής εταιρείας, δεδομένου ότι η αλλοδαπή εταιρεία δεν έχει συμβληθεί για την εν λόγω υποχρέωσή της με άλλη ανεξάρτητη οντότητα.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου ο έλεγχος απέστειλε για παροχή πληροφοριών το με αρ πρωτ ..... /2021 έγγραφο προς το υπουργείο Μεταφορών, το οποίο σύμφωνα με το έγγραφο του με αρ πρωτ ..... /2021 απέστειλε την σύμβαση με ημερομηνία 01/02/2015 της βουλγάρικης μητρικής εταιρείας ..... με το ελληνικό τουριστικό γραφείο ..... με ΑΦΜ ....., στην οποία αναφέρονται ο τρόπος έκδοσης για την πώληση εισιτηρίων από το υποκατάστημα επί της οδού ..... καθώς και ο τιμοκατάλογος των προορισμών.

Επιπλέον με το παραπάνω απαντητικό έγγραφό του, το υπουργείο μεταφορών απέστειλε το ειδικό σήμα λειτουργίας του τουριστικού γραφείου (του υποκαταστήματος) με αρ πρωτ ..... /2013 με ημερομηνία λήξεως 13-04-2017 το οποίο έχει αποδέκτη το ελληνικό τουριστικό γραφείο ..... και στο όνομα του οποίου έχει εκδοθεί το παραπάνω σήμα με αριθμο ΜΗΤΕ ..... Μετά από έλεγχο του υπουργείου τουρισμού για την αδειοδότηση των τουριστικών γραφείων ανανεώθηκε το ως άνω ειδικό σήμα λειτουργίας αυτού για μια πενταετία με ημερομηνία έναρξης 22/05/2017 και λήξης την 22/05/2022.

**Δ)** Οι συμβάσεις/συμφωνητικά που έχουν υπογραφεί μεταξύ της αλλοδαπής εταιρείας και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα στο πλαίσιο της παροχής της δραστηριότητας διεθνών μεταφορών, από την ίδρυση του υποκαταστήματος (2006) μέχρι σήμερα όπως αυτές προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα έχουν ως εξής:

**-28/07/2006 συμφωνητικό μεταφορικών υπηρεσιών** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «εκτελεστής» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενο ως «αναθέτων» με αντικείμενο συμφωνητικού την μεταφορά από την πλευρά του «εκτελεστή» έναντι πληρωμής δεμάτων-αποστολές μη εμπορικού χαρακτήρα συλλεγμένα από τον χώρο του Αναθέτοντος που βρίσκονται στον χώρο της Ελληνικής Δημοκρατίας προς την Βουλγαρία μια φορά την εβδομάδα κατόπιν παραγγελίας του αναθέτοντος. Το εν λόγω συμφωνητικό είχε διάρκεια για ένα έτος με αυτόματη παράταση.

**-21/12/2009 συμφωνητικό διεθνούς μεταφοράς επιβατών** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «εκτελεστής» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενο ως «αναθέτων» με αντικείμενο συμφωνητικού την διεθνή μεταφορά επιβατών στις τακτικές του λεωφορειακές γραμμές μεταξύ Ελλάδος και Βουλγαρίας και Βουλγαρίας-Ελλάδος έναντι πληρωμής του αναθέτοντος. Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρεται ότι όλα τα έξοδα που θα γίνουν στο έδαφος της Ελληνικής Δημοκρατίας (τέλη στα σύνορα, τέλη κυκλοφορίας, διόδια...καύσιμα, λιπαντικά, επισκευή και συντήρηση λεωφορείων) επιβαρύνουν τον αναθέτοντα. Το εν λόγω συμφωνητικό είχε διάρκεια για ένα έτος με αυτόματη παράταση.

**-21/03/2013 συμφωνητικό πώλησης εισιτηρίων διεθνούς μεταφοράς ταξιδιωτών** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «αναθέτων» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενο ως «εκτελεστής» με αντικείμενο συμφωνητικού: ο αναθέτων εκτελεί διεθνείς μεταφορές ταξιδιωτών στις τακτικές του λεωφορειακές γραμμές μεταξύ Ελλάδος και Βουλγαρίας και Βουλγαρίας-Ελλάδος τις σχετικές άδειες και ο εκτελεστής δηλώνει ότι διαθέτει άδειες που εκδόθηκαν από τον ΕΟΤ για την εκτέλεση της τουριστικής δραστηριότητας και συμφωνείται ο εκτελεστής να πουλά εισιτήρια λεωφορείου εξ' ονόματος και για λογαριασμό του αναθέτοντος, οπότε ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλλει στον εκτελεστή μεσιτική αμοιβή για κάθε πωληθέν εισιτήριο. Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο εκτελεστής καθ' όλη την διάρκεια του Συμφωνητικού υποχρεούται να τηρεί τις ισχύουσες άδειες εκτέλεσης τουριστικής δραστηριότητας και να συμμορφώνεται με την δικαιοδοσία της Ελληνικής Δημοκρατίας ώστε να μπορεί να παραχωρεί αδιάκοπες υπηρεσίες στους πελάτες του και στους πελάτες του αναθέτοντος. Επίσης αναφέρεται ότι όλα τα έξοδα που θα γίνουν στο έδαφος της Ελληνικής Δημοκρατίας (τέλη στα σύνορα, τέλη κυκλοφορίας, διόδια...καύσιμα, λιπαντικά, επισκευή και συντήρηση λεωφορείων) επιβαρύνουν τον εκτελεστή. Το εν λόγω συμφωνητικό είχε διάρκεια για δέκα έτη με αυτόματη παράταση.

**-05/12/2013 συμφωνητικό πώλησης εισιτηρίων διεθνούς μεταφοράς ταξιδιωτών** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «αναθέτων» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενο ως «εκτελεστής» με αντικείμενο συμφωνητικού: ο αναθέτων εκτελεί διεθνείς μεταφορές ταξιδιωτών στις τακτικές του λεωφορειακές γραμμές μεταξύ Ελλάδος και Βουλγαρίας και Βουλγαρίας-Ελλάδος τις σχετικές άδειες και ο εκτελεστής δηλώνει ότι διαθέτει άδειες που εκδόθηκαν από τον ΕΟΤ για την εκτέλεση της τουριστικής δραστηριότητας, ότι διαθέτει parking λεωφορείων και με αίθουσα διαμονής και συμφωνείται ο εκτελεστής να πουλά εισιτήρια λεωφορείου εξ' ονόματος και για λογαριασμό του αναθέτοντος, οπότε ο τελευταίος



υποχρεούται να καταβάλλει στον εκτελεστή μεσιτική αμοιβή για κάθε πωληθέν εισιτήριο. Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο εκτελεστής καθ' όλη την διάρκεια του Συμφωνητικού υποχρεούται να τηρεί τις ισχύουσες άδειες εκτέλεσης τουριστικής δραστηριότητας, να εξασφαλίσει parking αναχώρησης και άφιξης λεωφορείων, αίθουσα με τουαλέτα για τους ταξιδιώτες καθώς και να συμμορφώνεται με την δικαιοδοσία της Ελληνικής Δημοκρατίας ώστε να μπορεί να παραχωρεί αδιάκοπες υπηρεσίες στους πελάτες του και στους πελάτες του αναθέτοντος. Επίσης αναφέρεται ότι όλα τα έξοδα που θα γίνουν στο έδαφος της Ελληνικής Δημοκρατίας (τέλη στα σύνορα, τέλη κυκλοφορίας, διόδια...καύσιμα, λιπαντικά, επισκευή και συντήρηση λεωφορείων) επιβαρύνουν τον εκτελεστή. Το εν λόγω συμφωνητικό είχε διάρκεια για δέκα έτη με αυτόματη παράταση.

**-12/01/2015 συμφωνητικό πώλησης εισιτηρίων διεθνούς μεταφοράς ταξιδιωτών** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «εργοδότης» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενο ως «εργολάβος» με αντικείμενο συμφωνητικού: ο εργοδότης εκτελεί διεθνείς μεταφορές ταξιδιωτών στις τακτικές του λεωφορειακές γραμμές μεταξύ Ελλάδος και Βουλγαρίας και Βουλγαρίας-Ελλάδος τις σχετικές άδειες και ο εκτελεστής δηλώνει ότι διαθέτει άδειες που εκδόθηκαν από τον ΕΟΤ για την εκτέλεση της τουριστικής δραστηριότητας, ότι διαθέτει χώρο στάθμευσης για τα λεωφορεία και αίθουσα αναμονής στο ίδιο parking και συμφωνείται ο εργολάβος να πουλά εισιτήρια λεωφορείου εξ' ονόματος και για λογαριασμό του εργοδότη, οπότε ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλλει στον εργολάβο προμήθεια για κάθε πωληθέν εισιτήριο. Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο εργολάβος καθ' όλη την διάρκεια του Συμφωνητικού υποχρεούται να τηρεί έγκυρες άδειες για την τουριστική δραστηριότητα, να εξασφαλίσει parking αναχώρησης και άφιξης λεωφορείων, αίθουσα αναμονής με τουαλέτα για τους επιβάτες καθώς και να συμμορφώνεται με την δικαιοδοσία της Ελληνικής Δημοκρατίας ώστε να μπορεί να παρέχει ποιότητα και απρόσκοπτη εξυπηρέτηση στους πελάτες του και στους πελάτες του εργοδότη. Επίσης αναφέρεται ότι όλα τα έξοδα που θα γίνουν στο έδαφος της Ελληνικής Δημοκρατίας (τέλη στα σύνορα, τέλη κυκλοφορίας, διόδια...καύσιμα, λιπαντικά, επισκευή και συντήρηση λεωφορείων) επιβαρύνουν τον εργολάβο. Το εν λόγω συμφωνητικό είχε διάρκεια για δέκα έτη με αυτόματη παράταση.

**-29/09/2017 συμβόλαιο με αντικείμενο την πώληση εισιτηρίων για διεθνή μεταφορά επιβατών** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «εντολοδότης» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενου ως «εκτελεστής» με αντικείμενο συμβολαίου: ο εντολοδότης εκτελεί διεθνείς μεταφορές ταξιδιωτών στις τακτικές του λεωφορειακές γραμμές μεταξύ Ελλάδος και Βουλγαρίας και Βουλγαρίας-Ελλάδος τις σχετικές άδειες και θα παραχωρήσει το δικαίωμα στον εκτελεστή έναντι μεσιτικής αμοιβής την πώληση ηλεκτρονικών εισιτηρίων εξ' ονόματος και για λογαριασμό του εντολοδότη, ο εκτελεστής δηλώνει ότι διαθέτει άδειες που εκδόθηκαν από τον ΕΟΤ για την εκτέλεση της τουριστικής δραστηριότητας, ότι διαθέτει χώρο στάθμευσης για τα λεωφορεία και αίθουσα αναμονής στο ίδιο parking και συμφωνεί ως εκπρόσωπος του εντολοδότη να κόβει και πωλεί εξ' ονοματός του για λογαριασμό του εντολοδότη ηλεκτρονικά εισιτήρια. Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο εκτελεστής καθ' όλη την διάρκεια του Συμβολαίου υποχρεούται να διαθέτει έγκυρες άδειες για την εκτέλεση της τουριστικής δραστηριότητας, να εξασφαλίσει parking αναχώρησης και επιστροφής των λεωφορείων, αίθουσα αναμονής με τουαλέτα για τους επιβάτες καθώς και να τηρεί την νομοθεσία της Ελληνικής Δημοκρατίας ώστε να μπορεί να

προσφέρει υπηρεσία ποιότητας προς τους δικούς του πελάτες και στους πελάτες του εντολοδότη. Το εν λόγω συμβόλαιο είχε διάρκεια για δέκα έτη με αυτόματη παράταση.

**-03/01/2018 συμβόλαιο εξασφάλισης θέσεων στάθμευσης** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «εντολέας» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενου ως «ανάδοχο» με αντικείμενο συμβολαίου: ο εντολέας πραγματοποιεί διεθνείς μεταφορές επιβατών στις τακτικές του λεωφορειακές γραμμές μεταξύ Ελλάδος και Βουλγαρίας και Βουλγαρίας-Ελλάδος τις σχετικές άδειες και για τις ανάγκες των ανωτέρω ο εντολέας αναθέτει στον ανάδοχο να βρει κατάλληλη τοποθεσία για παρκάρισμα των λεωφορείων ιδιοκτησίας του εντολέα στην Αθήνα και στον Πειραιά. Για την ανάθεση αυτή ο εντολέας θα πληρώσει τον ανάδοχο το τίμημα της μίσθωσης των επιλεγμένων από τον εντολέα χώρων παρκινγκ. Το εν λόγω συμβόλαιο είχε διάρκεια τριών ετών με αυτόματη παράταση.

**-01/11/2018 Προσάρτημα 1 Αναπόσπαστο τμήμα του Συμβολαίου Διεθνών μεταφορών επιβατών από τις 20/09/2017** μεταξύ της αλλοδαπής (αναφερόμενης ως «εντολέας» και του υποκαταστήματος στην Ελλάδα αναφερόμενου ως «ανάδοχο». Με το εν λόγω προσάρτημα ορίζεται η προμήθεια σε 30% από τα πωλούμενα ηλεκτρονικά εισιτήρια.

Σημειώνεται ότι από το αρχείο του Υπουργείου Μεταφορών διαβιβάσθηκε στην φορολογική αρχή το από 12/01/2015 συμφωνητικό πώλησης εισιτηρίων διεθνούς μεταφοράς ταξιδιωτών και όχι τα μεταγενέστερα συμφωνητικά .

Σε κάθε περίπτωση από τις ανωτέρω συμβάσεις, διαπιστώνεται ότι το υποκατάστημά αλλοδαπής παρέχει στην αλλοδαπή εταιρεία σε μόνιμη βάση αφενός την υποχρεωτική από την ισχύουσα νομοθεσία σύμπραξη ως τουριστικό γραφείο για την έκδοση των εισιτηρίων, ώστε να μπορεί η αλλοδαπή εταιρεία να εκτελεί νομίμως και σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία την κύρια δραστηριότητά της στο εσωτερικό της χώρας, αφετέρου της παρέχει επίσης και την απαιτούμενη οργανωτική δομή (εγκαταστάσεις και ανθρώπινο δυναμικό) ώστε να παρασχεθούν υπηρεσίες άμεσα συσχετιζόμενες με την εκτέλεση της δραστηριότητας της μεταφοράς.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι από την εικόνα του υποσυστήματος TAXIS διαπιστώνεται ότι το υποκατάστημα έχει μισθωμένες εγκαταστάσεις καθώς έχει συνάψει σύμβαση με την εταιρεία ..... ΑΦΜ ..... από 23/8/2016 έως και σήμερα για την ενοικίαση χώρου στάθμευσης των λεωφορείων ιδιοκτησίας της ..... με έδρα την **ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ** τα όποια εξυπηρετούν την λεωφορειακή τακτική γραμμή ..... Ήτοι μέσω των μισθωμένων εγκαταστάσεων που τηρεί το υποκατάστημα, καλύπτεται και κατά βάση διευκολύνεται κατά μόνιμο τρόπο και όχι ευκαιριακό η αλλοδαπή εταιρεία, ως προς την παροχή της κύριας δραστηριότητάς της.

**Δ)Πέραν της ανωτέρω δραστηριοποίησης που σχετίζεται με την δηλωθείσα στο σύστημα TAXIS κύρια δραστηριότητα** Υπηρεσίες τακτικών υπεραστικών μεταφορών, το υποκατάστημα της αλλοδαπής εταιρείας δραστηριοποιείται προς όφελος της αλλοδαπής εταιρείας και σε άλλες δραστηριότητες οι οποίες στο σύστημα TAXIS εμφανίζονται ως δευτερεύουσες όπως:

- Υπηρεσίες πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων
- Υπηρεσίες πώλησης τουριστικών εισιτηρίων

-Δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων

-Λιανικό εμπόριο βιβλίων

-Λιανικό εμπόριο εφημερίδων περιοδικών

-Ταχυμεταφορές εγγράφων και αντικειμένων

-Υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων

Ενώ και από τα λογιστικά βιβλία του υποκαταστήματος διαπιστώθηκε ότι έχει πραγματοποιήσει έσοδα από τις παρακάτω δραστηριότητες:

70.01.00.060	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΩΝ ΛΙΑΝΙΚΑ Z-TAM ΜΗΧ
70.01.00.161	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΦΗΜΕΡΙΔΩΝ ΛΙΑΝΙΚΑ Z-TAM ΜΗΧ ΥΠΟΚΑΤ /ΤΟΣ
73.92.02.000	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΟΥΡ ΠΑΚΕΤΩΝ ΕΟΚ ΑΠΥ ΚΕΝΤΡΙΚΟ
73.01.00.424	ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΑΥΤΟΜΑΤΩΝ ΠΩΛΗΤΩΝ
73.01.00.124	ΠΩΛΗΣ ΥΠΗΡ ..... ΔΕΜΑΤΑ
73.01.00.324	ΠΩΛΗΣ ΥΠΗΡ Z 24% ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ
73.00.00.224	SERVICE FEE 24%
53.91.00.000	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΗΤΗΡΙΑ
53.91.00.010	ΑΕΡΟΠΟΡΙΚΑ ΕΙΣΗΤΗΡΙΑ ΙΑΤΑ BSP
54.00.89.000	ΦΠΑ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΠΑΚΕΤΩΝ

Ήτοι διενεργεί πωλήσεις πακέτων εκδρομών, αεροπορικών εισιτηρίων, Ξενοδοχείων, Ενοικιάσεις αυτοκινήτων, παραλαμβάνει δέματα επιβατών η τρίτων τα οποία μεταφέρει και με την λεωφορειακή γραμμή ....., και μέσω αυτών καλύπτει τις ανάγκες της και τα έξοδα που ανακύπτουν από την εγκατάστασή της στο εσωτερικό της χώρας.

Ε)Το υποκατάστημά της στο πλαίσιο της προαναφερθείσας δραστηριοποίησής του απασχολεί προσωπικό και συγκεκριμένα από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το υποκατάστημα στην ..... απασχολεί κατά μέσο όρο μόνιμο προσωπικό 8 ατόμων και το υποκατάστημα ..... απασχολεί κατά μέσο όρο μόνιμο προσωπικό 5 ατόμων με πλήρη απασχόληση και για την φορολογική περίοδο 2017-2019 έχουν λάβει μεικτή αμοιβή συνολικά 541.751,50 και έχουν καταβληθεί εισφορές 222.617,19 ευρώ. Τα εν λόγω στοιχεία ως αναφέρεται στην εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής προκύπτουν από τις καταστάσεις ΕΝΤΥΠΟ 4 ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΕΡΓΑΣΙΑΣ και από το έγγραφο ΕΦΚΑ με αρ πρωτ ...../..... το οποίο απεστάλη στην φορολογική αρχή κατόπιν αιτήματος της με το υπ αριθμ ...../2021 έγγραφο της.

Από την παράθεση των ανωτέρω δεδομένων διαπιστώνεται σαφώς ότι για την προσφεύγουσα εταιρεία δεν δύναται να έχει εφαρμογή η απλουστευμένη διαδικασία κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ όπως ορίζεται με την ΑΠΟΦΑΣΗ Π. 7802/01.01.1986 Α.Υ.Ο., και με την ΠΟΛ.1283/25.10.1996 Α.Υ.Ο. καθώς αυτή αφορά σε μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, υποκείμενους στο φόρο μεταφορείς που εκτελούν διεθνείς οδικές μεταφορές προσώπων, αλλά λόγω του ότι στην αλλοδαπή προσφεύγουσα παρέχεται σε μόνιμη βάση μέσω του υποκαταστήματός της η αναγκαία οργανωτική, επαγγελματική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία τόσο για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς, όσο και για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή, πληρούνται οι προϋποθέσεις περί μόνιμης εγκατάστασης και ορθώς εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο οι συνήθεις κανόνες φορολόγησης που θέτει ο Κώδικας ΦΠΑ για την

παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών, του άρθρου 14 παράγραφος 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες οι υπηρεσίες μεταφοράς επιβατών φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, ενώ δεν φορολογούνται στην Ελλάδα κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας. Επίσης ως προς την απόδοση του φόρου όπως και ως προς το δικαίωμα έκπτωσης/επιστροφής του φόρου υπόχρεο είναι το υποκατάστημα της αλλοδαπής, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 35 και 38 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα επικουρικώς ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι οφείλεται ΦΠΑ εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε τον αναλογούντα ΦΠΑ καθώς η απόσταση που έχει διανύσει ο κάθε επιβάτης είναι διαφορετική από τον τόπο επιβίβασής του μέχρι τον τερματικό σταθμό του λεωφορείου στην χώρα άφιξης αυτού, που επίσης διαφοροποιείται ανάλογα με το προγραμματισμένο δρομολόγιο. Ως εκ τούτου ο έλεγχος εσφαλμένα έλαβε υπόψη για όλες τις περιπτώσεις δρομολογίων το ποσοστό 77,03% (ΑΠΟΣΤΑΣΗ ..... ) και επίσης ζητά να ληφθούν υπόψη τα ποσά που καταβλήθηκαν στο πλαίσιο της απλουστευμένης διαδικασίας.

Ωστόσο αφενός ως προς την αλλοδαπή εταιρεία, ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της απλουστευμένης διαδικασίας και εσφαλμένα καταβλήθηκαν στην τελωνειακή αρχή τα εν λόγω ποσά από την πλευρά της αλλοδαπής προσφεύγουσας, ενώ η αλλοδαπή προσφεύγουσα, έχει την δυνατότητα διεκδίκησης της αχρεώστητης καταβολής στην αρμόδια τελωνειακή αρχή. Αφετέρου ως προς τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης που αφορά το υποκατάστημα, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.5 του ν.2859/2000 και το άρθρο 48 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου περί ΦΠΑ επιβαρύνεται με ΦΠΑ το μέρος του τιμήματος που αντιστοιχεί στο μέρος της διαδρομής (δηλαδή στα διανυθέντα χιλιόμετρα) εντός του εσωτερικού της χώρας ενώ απαλλάσσεται του ΦΠΑ το εναπομείναν τμήμα. Για την διανυθείσα απόσταση σύμφωνα με το σκεπτικό της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 282/2011, καθοριστικό είναι το δρομολόγιο του μεταφορικού μέσου και όχι των επιβατών.

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της περί περιορισμού του αναλογούντος ΦΠΑ, προσκομίζει, όπως προσκόμισε και στον έλεγχο μόνο καταστάσεις EXCEL για το υπό κρίση διάστημα στις οποίες αναφέρεται ο αριθμός εισιτηρίου, η τιμή, η πόλη αναχώρησης, η πόλη άφιξης, ποσοστό της διαδρομής που αφορά στο εσωτερικό της χώρας, χωρίς όμως τα εν λόγω στοιχεία να επιβεβαιώνονται από επίσημα φορολογικά στοιχεία και από άλλα επίσημα έγγραφα και αρχεία που να αιτιολογούν τον διαφορετικό τύπο του εισιτηρίου, την συσχέτιση του κάθε εισιτηρίου με συγκεκριμένο λεωφορείο και δρομολόγιο αυτού.

Κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/09/2021 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ..... 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 **29/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής α)της αλλοδαπής **εταιρείας** «.....» με **ΑΦΜ/VAT** ..... και β) του εν ..... υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** ....., και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:

-της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/03/2019,

-της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

-της υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/03/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος υποκαταστήματος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/03/2017

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	19.461,53
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	9.730,77
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	29.192,30

(Ως η υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/03/2017)

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	79.746,85
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	39.873,43
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	119.620,28

(Ως η υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018)

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/03/2019

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	12.745,09
Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013	6.372,55
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	19.117,64

(ως η υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/03/2019)

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.