



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 388/2013

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 18-11-2013

Σύνθεση

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής και Κων/να Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αριθμ. πρωτ. Δ 14 Α 1021860 ΕΞ 2013/4-2-2013 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας (14^η Διεύθυνση Φ.Π.Α.- Τμήμα Α').

Περίληψη ερωτήματος: 1. Αν η πράξη διάθεσης στο ΥΠΕΘΑ μη επανδρωμένων τηλεκατευθυνόμενων και ρυμουλκούμενων εναέριων στόχων, για την εξυπηρέτηση των εκπαιδευτικών αναγκών των αντιαεροπορικών και λοιπών οπλικών συστημάτων των ενόπλων δυνάμεων με τη ρίψη βολών κατ' αυτών, αποτελεί παράδοση αγαθού ή παροχή υπηρεσίας, λαμβανομένου υπόψη και του μεγέθους της βλάβης που συντελείται στο στόχο (αλώβητος, μερική ή ολοσχερής καταστροφή).

2. Αν στο πρώτο ερώτημα η απάντηση είναι ότι η πράξη διάθεσης των τηλεκατευθυνόμενων στόχων αποτελεί παράδοση αγαθού, κατά περίπτωση, απαλλάσσεται του ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ;

I. Ιστορικό

Με το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας δίδεται το ακόλουθο πραγματικό, με βάση του οποίου υποβλήθηκαν τα παραπάνω ερωτήματα:

Η εταιρία ΕΑ Α.Ε, με αντικείμενο εργασιών κατασκευή μη επανδρωμένων σκαφών κατασκευάζει τηλεκατευθυνόμενους και ρυμουλκούμενους μη επανδρωμένους εναέριους στόχους και τους διαθέτει για την εξυπηρέτηση των εκπαιδευτικών αναγκών των αντιαεροπορικών και λοιπών οπλικών συστημάτων των ενόπλων δυνάμεων της Ελλάδας. Σύμφωνα με τις συμβάσεις που υπεγράφησαν μεταξύ της επιχείρησης και της αρμόδιας υπηρεσίας της Ανώτατης Στρατιωτικής Διοίκησης Υποστήριξης Στρατού (Δ/νση Προμηθειών-4γ) συμφωνείται η παροχή υπηρεσιών-διάθεση τηλεκατευθυνόμενων εναέριων στόχων διαφόρων τύπων με τα προσαρμοζόμενα σε κάθε τύπο στόχου απάρτια (επιπλέον φορτία) για την υλοποίηση βολών της ΔΠΒ/ΓΕΣ σε διάφορα πεδία βολής της Επικράτειας.

Η εταιρία αναλαμβάνει την εκτόξευση των τηλεκατευθυνόμενων στόχων από ειδικούς επίγειους καταπέλτες, καθώς και την περισυλλογή τους. Οι στόχοι και τα παρελκόμενά τους αποτελούν περιουσία του προμηθευτή και αν απολεσθούν ή υποστούν βλάβη μη οφειλόμενη στις ένοπλες δυνάμεις, αυτό βαρύνει τον προμηθευτή.

Η ποιοτική-ποσοτική παραλαβή για την παροχή-διάθεση τηλεκατευθυνόμενων εναέριων στόχων πραγματοποιείται με πρωτόκολλα αρμόδιας επιτροπής, η απόφαση της οποίας στηρίζεται μεταξύ άλλων στην ποιοτική απόδοση της παρεχόμενης υπηρεσίας ως σύνολο, με σύγκριση της σχεδιασθείσας να εκτελεστεί αποστολής (ως ανάγκη απορρέουσα από επιχειρησιακή ή τακτική απαίτηση), με την τελικώς παρασχεθείσα υπηρεσία και το ποσοστό που αυτή κάλυψε επί της πραγματικής απαίτησης.

Το συνολικό τίμημα για την παροχή των υπηρεσιών αυτών κάθε φορά υπολογίζεται σύμφωνα με Πίνακα που αποτελεί Παράρτημα της εκάστοτε Σύμβασης και οριστικοποιείται μετά την εκτέλεση των βολών. Η προμηθεύτρια εταιρία εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με αξία η οποία κυμαίνεται ανάλογα με την κατάσταση στην οποία περιέρχεται ο στόχος μετά τη χρήση, χωρίς ΦΠΑ, με αναγραφόμενη στα τιμολόγια αιτιολογία ότι η δαπάνη απαλλάσσεται σύμφωνα με τον ν.2386/96 αρ. 11 παρ. 7^ο ή τον ν.2103/92 αρ. 19. Από την αλληλογραφία των Επιτελείων με την εταιρία, στην οποία έχουμε πρόσβαση, προκύπτει ότι θεωρούν ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες και τα υλικά αφορούν πολεμικά πλοία και εφόσον τιμολογούνται προς το Ναυτικό και την Αεροπορία απαλλάσσονται από ΦΠΑ, βάσει των νόμων 2386/96 και

2859/00. Σημειώνουμε πως οι Συμβάσεις αυτές, όπως μας γνωστοποίησε η εταιρία, έχουν εγκριθεί από το Ελεγκτικό Συνέδριο.

Συνέπεια της τιμολόγησης των πράξεων ως απαλλασσομένων με δικαίωμα έκπτωσης είναι η δημιουργία πιστωτικού υπολοίπου και έχει ήδη πραγματοποιηθεί η επιστροφή για τα έτη 2004, 2005 και 2006 και εκρεμεί εντολή ελέγχου για τα έτη 2007, 2008 και 2009.

Από το 2003 η Υπηρεσία μας απαντώντας σε ερώτημα της εταιρίας με το υπ' αριθμ. 1001346/7741/0014/15.1.2003 έγγραφό της είχε την άποψη πως υπηρεσίες με μη επανδρωμένα τηλεκατευθυνόμενα αεροσκάφη ή με συρόμενους στόχους (ανεμούρια) προς τις ελληνικές ένοπλες δυνάμεις δεν απαλλάσσονται από ΦΠΑ. Κατόπιν η εταιρία επανερχόμενη με νέο ερώτημά της ισχυρίστηκε πως εάν οι τηλεκατευθυνόμενοι στόχοι καταστραφούν ολοσχερώς και οι ένοπλες δυνάμεις τιμολογηθούν με το πλήρες αντίτιμο πώλησης του στόχου και των απαρτίων του, ακριβώς όπως αν αγόραζε το αγαθό πριν τις βολές και ανεξάρτητα από την καταστροφή του, αποτελεί παράδοση αεροσκάφους και απαλλάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ και ζήτησε για το ζήτημα αυτό την επιβεβαίωση της 14^{ης} Δ/νσης ΦΠΑ. Η Υπηρεσία απαντώντας με το αρ. πρωτ.1016130/751/752/0014/27.2.2003 έγγραφό της, της γνωρίζει ότι εφόσον η εταιρία τιμολογεί με το πλήρες αντίτιμο πώλησης του αεροσκάφους, θεωρείται ότι η πράξη αυτή είναι παράδοση αεροσκάφους για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και επομένως απαλλάσσεται από ΦΠΑ.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Χανίων ερωτά με το με αρ. πρωτ. 16697/12.8.2011 έγγραφό της προς την Υπηρεσία μας, εάν η απαλλαγή του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ ισχύει και στην περίπτωση που ο στόχος δεν καταστρέφεται. Η Υπηρεσία απάντησε με το Δ 14 Α 1012019/20.1.2012 έγγραφό της ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται στις ελληνικές ένοπλες δυνάμεις δεν αποτελούν υπηρεσίες για την εξυπηρέτηση άμεσων αναγκών πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών των ενόπλων δυνάμεων, δεν εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις (27.1 ε') και ως εκ τούτου επιβαρύνονται με ΦΠΑ, ανεξάρτητα από το ποσοστό καταστροφής του στόχου. Επιπροσθέτως, η πράξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως παράδοση αγαθού με την έννοια του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς οι στόχοι παραμένουν στην ιδιοκτησία της εταιρίας και μετά τη χρήση τους, η οποία και τα περισυλλέγει και

εφόσον είναι εφικτό τα επισκευάζει και τιμολογεί στις ένοπλες δυνάμεις ποσό ανάλογο του ποσοστού καταστροφής τους και συνεπώς οι απαλλακτικές διατάξεις της παρ. 1 β' του άρ. 27 δεν έχουν εφαρμογή σε καμία περίπτωση.

Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. επανήλθε με νέο έγγραφό της υποστηρίζοντας πως στην περίπτωση ολικής καταστροφής του στόχου υπάρχει παράδοση αγαθού και ως εκ τούτου απαλλαγή από ΦΠΑ στην τιμολόγηση, ενώ για την περίπτωση της μη ολικής καταστροφής απευθύνει ερώτημα στην Υπηρεσία μας. Επιπροσθέτως, η εταιρία μέσω γνωμοδότησης την οποία συνέταξε δικηγορικό γραφείο για λογαριασμό της και που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας υποστηρίζει ότι η διάθεση των εναέριων στόχων που λαμβάνει χώρα επί σκοπώ (ή με εξουσιοδότηση) καταστροφής τους, ανεξάρτητα του γεγονότος της μεταβίβασης της κυριότητας τους από την εταιρία στο ΥΠΕΘΑ ή της παρακράτησής της από την εταιρία, συνιστά παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ.

Στηρίζει δε την άποψή της αυτή στη νομολογία του ΔΕΕ (C-185/01), σύμφωνα με την οποία η έννοια της παράδοσης αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβίβασης ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο, ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέσει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος. Υποστηρίζει δε, όπως μας εκτέθηκε προφορικά ότι η παράδοση λαμβάνει χώρα κατά την εκτόξευση του στόχου και τιμολογείται η αξία που αντιστοιχεί στο βαθμό καταστροφής του.

II. Εφαρμοστέες διατάξεις.

Στο ν. 2859/2000 –Κώδικας ΦΠΑ- Α' 248), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1: «Επιβολή του φόρου. Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία φόρος προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

Άρθρο 2: «Αντικείμενο του φόρου. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,.....».

Άρθρο 3: «Υποκείμενοι στο φόρο. 1. Στο φόρο υπόκειται: α) 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,».

Άρθρο 4: «Οικονομική δραστηριότητα. 1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες....».

Άρθρο 5 παρ.1: «Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά,..».

Άρθρο 8 παρ.1: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7».

Άρθρο 27 παρ.1: «Απαλλάσσονται από το φόρο β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά,.....»
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,».

Στην Οδηγία 2006/111/ΕΕ του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 «Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας», ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 14 παρ.1: «Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό».

Άρθρο 24 παρ. 1: «Ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

Τέλος, στο άρθρο 19 του ν. 2109/1992 (Α' 205), όπως ισχύει, ορίζονται τα εξής:

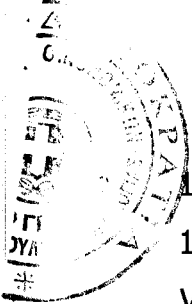
«1. Απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. εισαγωγής ή επανεισαγωγής: α) Τα κύρια υλικά που προορίζονται για τις ανάγκες των Ενόπλων Δυνάμεων. β) Το στρατιωτικό υλικό που εισάγεται από 17.6.1990 και εντεύθεν μέσα στο πλαίσιο του ειδικού καθεστώτος πιστώσεων FOREIGN MILITARY SALES (F.M.S.) ή Διεθνών ή Διακρατικών Συμφωνιών. γ) Στρατιωτικό υλικό στα πλαίσια του Οργανισμού NATO MAINTENANCE SUPPLY AGENCY (NAMSIA). 2. Τυχόν καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται».

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων:

1. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα εξής:

α. Παράδοση αγαθού υφίσταται όταν μεταβιβάζεται σε κάποιον το δικαίωμα να διαθέτει το αγαθό ως κύριος αυτού. Υπ' αυτήν την έννοια, ως μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης του αγαθού νοείται η μεταβίβαση της κυριότητας αυτού. Ωστόσο, με αποφάσεις του δικαστηρίου του Λουξεμβούργου, έχει γίνει δεκτό ότι η μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης του αγαθού νοείται και υπό την οικονομική του όρου έννοια δηλαδή «*ακόμη και αν δεν συνοδεύεται από μεταβίβαση της υπό νομική έννοια κυριότητας του αγαθού*» (ΔΕΚ απόφαση της 8-2-1990 υπόθεση C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, σκέψη 9).

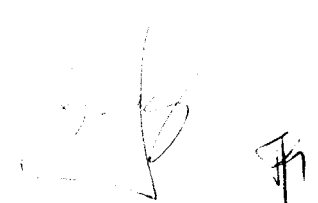
β. Εξ άλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Κ.) (ήδη Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης - Δ.Ε.Ε.), έχει γίνει δεκτό ότι, κατ' αρχάς, πρέπει να καθορίζεται αν, εξ απόψεως Φ.Π.Α., η παράδοση αγαθών και η συνοδευούσα αυτήν παροχή υπηρεσιών, πρέπει να θεωρηθούν δύο χωριστές φορολογητέες πράξεις ή ενιαία σύνθετη πράξη, η οποία αποτελείται από διάφορα στοιχεία. Περαιτέρω έγινε δεκτό ότι, όταν μία πράξη αποτελείται από ένα σύνολο στοιχείων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός μεν, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή, αφετέρου δε, αν, στην τελευταία περίπτωση, η ενιαία αυτή παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (βλ. Δ.Ε.Ε. C-497/09, Finanzamt Burgdorf, σκέψεις υπ' αριθ. 51 επόμε., C-111/05, Aktiebolaget NN, σκέψεις υπ' αριθ. 20 επόμε., επίσης βλ. απόφαση C-88/09 Graphis Procédé, σκέψεις 16 επόμε., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 2ας Μαΐου 1996, C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Συλλογή 1996, σ.



1-2395, σκέψεις 12 έως 14 της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. 1-973, σκέψη 28, καθώς και της 27ης Οκτωβρίου 2005, C-41/04, Levob Verzekeringen και OV Bank, Συλλογή 2005, σ. 1-9433, σκέψη 19).

γ. Λαμβανομένου υπόψη, τόσο του γεγονότος ότι από τις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK της 28ης Νοεμβρίου 2006), προκύπτει ότι κάθε πράξη πρέπει συνήθως να θεωρείται χωριστή και ανεξάρτητη, όσο και του γεγονότος ότι η πράξη που, σε οικονομικό επίπεδο, συνίσταται σε μία μόνον παροχή δεν πρέπει να διαιρείται τεχνητά για να μην αλλοιώνεται η λειτουργικότητα του συστήματος του Φ.Π.Α., πρέπει πρώτα να αναζητούνται τα χαρακτηριστικά στοιχεία της σχετικής πράξης για να καθοριστεί, αν ο υποκείμενος στον φόρο χορηγεί στον πελάτη του πλείονες χωριστές κύριες παροχές ή μία ενιαία παροχή. Με βάση αυτά έχει κριθεί ότι πρόκειται για ενιαία παροχή, όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία, που ο υποκείμενος στον φόρο παρέσχε στον πελάτη, συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους, ώστε αντικειμενικά να αποτελούν μόνο μία αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Προκειμένου δε να χαρακτηριστεί η ενιαία πράξη ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, πρέπει να διακριβωθεί ποια εκ των πράξεων αυτών έχει πρωτεύοντα (ή κυρίαρχο) χαρακτήρα για τους συναλλασσομένους, το συνολικό κόστος κάθε μίας εξ αυτών, ο χρόνος που χρειάζεται για την εκτέλεση τους, τα ποιοτικά τους χαρακτηριστικά κλπ. (βλ. πιο πάνω αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C-497/09, Finanzamt Burgdorf, C-111/05, Aktiebolaget NN, και C-88/09 Graphic Procede, επίσης τις προαναφερθείσες αποφάσεις Levob Verzekeringen και OV Bank και ΝΣΚ 199/2011).

δ. Αλλά και από τη νομολογία των ελληνικών δικαστηρίων γίνεται δεκτό το κριτήριο του κύριου αντικειμένου της σύμβασης με βάση το σκοπό της (ad hoc αποφάσεις επιτροπής Αναστολών ΣΤΕ: 1641/1999, 514/2000, 135/2001, 438/2002, 439/2002, 797/2004, 808/2004, Πράξη Ελ.συν. 37/2005, 2891/2003, 2555/2004), προφανώς γιατί στις περισσότερες των περιπτώσεων τα κριτήρια αυτά συμβαδίζουν. Προσέτι το ΔΕΕ στην απόφαση του της 11-6-2009, υπόθεση C-300/07 Hans Christophorus Oymanus κάνει αναφορά τόσο στο ποσοτικό κριτήριο, δηλαδή ανάλογα με την αξία της κάθε συνιστώσας από τις οποίες απαρτίζεται η σύμβαση, όπως και στο κριτήριο του κύριου αντικειμένου της σύμβασης (βλ. ΔΕΕ απόφαση της 18-1-2007 υπόθεση C-220/05 Auroux).



2. α. Στην προκειμένη περίπτωση, κατά το διδόμενο πραγματικό, το οποίο επιβεβαιώνεται και από το περιεχόμενο της αποσταλείσης υπ' αριθμ. 0021Η/2007 σύμβασης, η οποία συνήφθη μεταξύ του Δημοσίου και της κατασκευάστριας των στόχων εταιρείας, η τελευταία διαθέτει στο ΥΠΕΘΑ μη επανδρωμένους τηλεκατευθυνόμενους (αεροσκάφη) και ρυμουλκούμενους (ανεμούρια) εναέριους στόχους, για την εξυπηρέτηση των εκπαιδευτικών αναγκών των αντιαεροπορικών και λοιπών οπλικών συστημάτων των ενόπλων δυνάμεων με τη ρίψη βολών κατά των στόχων. Η διάθεση των στόχων γίνεται με τη μεταφορά τους στο πεδίο βολής με τη μέριμνα και έξοδα της εταιρείας. Οι τηλεκατευθυνόμενοι στόχοι αποτελούν περιουσία της εταιρείας, εκτοξεύονται από επίγειο καταπέλτη της εταιρείας, από δικό της προσωπικό και, μετά τις βολές, περισυλλέγονται από αυτό οι άθικτοι στόχοι ή τα καταστραφέντα μέρη και τιμολογείται μόνον η αξία του μερικώς ή ολοσχερώς καταστραφέντος στόχου, στα πλαίσια κυρίως αποζημιωτικής παροχής και όχι παράδοσης αγαθού, αφού το υπόλειμμα του καταστραφέντος στόχου έχει απολέσει τη λειτουργικότητά του.

Επομένως, η, κατά τον προεκτεθέντα τρόπο, διάθεση των στόχων δεν αποτελεί παράδοση αγαθού κατά την έννοια των εφαρμοστέων διατάξεων περί Φ.Π.Α., αλλά παροχή υπηρεσιών, η οποία, εν προκειμένω, αποτελεί το προέχον στοιχείο, στο πλαίσιο της ως άνω ενιαίας και αδιάσπαστης οικονομικής παροχής, σύμφωνα με τα κριτήρια που έχει διαμορφώσει η παρατεθείσα νομολογία, σε συνδυασμό προς την ως άνω παραδοχή ότι η εκ των υστέρων τιμολόγηση της αξίας του καταστραφέντος υλικού δεν αποτελεί στοιχείο ικανό να προσδώσει στη διάθεση των στόχων τον χαρακτήρα της παράδοσης αγαθών.

β. Κατόπιν τούτων, είναι προφανές ότι παρέλκει η πραγμάτευση του ζητήματος της εφαρμογής ή μη των φοροαπαλλακτικών διατάξεων του άρθρου 27 παρ. 1 περ. β' και περ. ε' του Κώδικα ΦΠΑ και τούτο διότι, οι εν λόγω διατάξεις αναφέρονται αφενός μεν σε παράδοση ή εισαγωγή αεροσκάφους που προορίζεται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις, αφετέρου δε, σε παροχή υπηρεσιών προς εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των αεροσκαφών που παραδίδονται ή εισάγονται και προορίζονται προς χρήση των ενόπλων δυνάμεων, ενώ ως ήδη ελέχθη η, κατά τον προεκτεθέντα τρόπο, διάθεση των στόχων δεν αποτελεί παράδοση ή εισαγωγή αγαθού, αλλά παροχή υπηρεσιών, ως ενιαία και αδιάσπαστη οικονομική παροχή.

γ. Τα ανωτέρω δεν αναιρούνται ούτε από το γεγονός ότι στις οικείες πανομοιότυπες συμβάσεις που υπογράφει το ΥΠΕΘΑ με την εταιρεία (βλ. άρθρο 5 περ. 4 της συμβάσεως υπ' αριθμ. 0021Η/2007) υπάρχει όρος σύμφωνα με τον οποίο «η προμήθεια απαλλάσσεται από ΦΠΑ καθόσον οι παρεχόμενες υπηρεσίες αποτελούν εκπαιδευτικά μέσα και υλικά που υποστηρίζουν κύριο πολεμικό υλικό (ν.2109/1992 άρθρο 19)», δεδομένου ότι το άρθρο 19 του ν.2109/1992 αναφέρεται σε εισαγωγή ή επανεισαγωγή κύριου υλικού ή στρατιωτικού υλικού, προϋπόθεση που δεν συντρέχει εν προκειμένω.

ΙV. Κατόπιν όλων των αναπτυχθέντων, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, στο πρώτο ερώτημα αρμόζει η απάντηση ότι η πράξη διάθεσης στο ΥΠΕΘΑ μη επανδρωμένων τηλεκατευθυνόμενων και ρυμουλκούμενων εναέριων στόχων, για την εξυπηρέτηση των εκπαιδευτικών αναγκών των αντιαεροπορικών και λοιπών οπλικών συστημάτων των ενόπλων δυνάμεων με τη ρίψη βολών κατ' αυτών, δεν αποτελεί παράδοση αγαθού, αλλά μη απαλλασσόμενη του φ.π.α. παροχή υπηρεσίας, ανεξάρτητα από το μέγεθος της βλάβης που συντελείται στο στόχο (αλώβητος, μερική ή ολοσχερής καταστροφή), παρέλκει δε η απάντηση επί του δευτέρου ερωτήματος.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 25-11-2013

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.