



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25.02.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 473

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας στην Υπηρεσία μας 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Φ.Π.Α. 11.148,29 €, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ν. 4174/2013 5.574,14 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 16.722,43 €, ενώ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά 25.251,55 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής. Βάσει της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα εξέδωσε Τ.Π.Υ.:

α) για παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες, τα οποία φέρουν την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», συνολικής αξίας στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. 69.864,91 €. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 καθόσον δεν παρέχονται απευθείας σε εξαγωγείς και περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σύνδεση των παρεχόμενων υπηρεσιών με εξαγωγές αγαθών,

β) για παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από τρίτες χώρες προς το εσωτερικό της χώρας, τα οποία φέρουν την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», συνολικής αξίας στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. 84.386,89 €. Η φορολογική αρχή έκρινε καταρχήν ότι η εν λόγω ένδειξη με επίκληση του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 είναι λανθασμένη, καθώς το άρθρο αυτό αναφέρεται σε εξαγωγή αγαθών και όχι εισαγωγή. Περαιτέρω έκρινε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα παραστατικά που εκδόθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. για τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, αφορούν σε εισαγωγές εμπορευμάτων και ότι η αξία τους συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η έκθεση ελέγχου είναι αόριστη και ανατιολόγητη, νόμω και ουσία αβάσιμη.

- Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις η προσφεύγουσα παρήσχε νόμιμες υπηρεσίες μεταφοράς συνδεδεμένες αφενός με εξαγωγές αγαθών προς τρίτες χώρες, αφετέρου με εισαγωγές από τρίτες χώρες και αυτό αποδεικνύεται από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή (τιμολόγια, φορτωτικά έγγραφα, τραπεζικές εξοφλήσεις).
 - Η προσκόμιση αντιγράφων των διασαφήσεων εξαγωγής/εισαγωγής είναι αδύνατη, διότι δεν νομιμοποιείται να τηρεί αρχείο εγγράφων των εντολών της, δεδομένου ότι οι διασαφήσεις παραδίδονται ηλεκτρονικά στον εξαγωγέα ή εισαγωγέα και όχι στους μεταφορείς.
 - Στα φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούσαν σε υπηρεσίες μεταφοράς επί εισαγωγών, από σφάλμα είχε τεθεί η ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» αντί του ορθού «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ – ΑΡΘΡΟ 22 Ν. 2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ».
 - Η προϋπόθεση προσκόμισης του ηλεκτρονικού μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής/εισαγωγής» άλλως διασάφησης αφορά τον εξαγωγέα/εισαγωγέα, πάντως τον διασαφιστή και όχι τον μεταφορέα, που δε θα μπορούσε να κατέχει νόμιμα τα αποδεικτικά γνωστοποίησης ολοκλήρωσης της εξαγωγής/εισαγωγής. Πρόκειται για μία προϋπόθεση που καταστρατηγεί την ίδια τη λογική του Φ.Π.Α. και τον Κώδικα Φ.Π.Α. στο βαθμό που θέτει όρους που είναι αδύνατο να πληρωθούν.
 - Αν αλήθευε το πόρισμα της φορολογικής αρχής και όντως δεν επρόκειτο για εξαγωγές και εισαγωγές, θα έπρεπε να επιβληθεί Φ.Π.Α. στην ίδια την παράδοση των αγαθών και όχι απλώς στη μεταφορά τους.
- 2) Η προσβαλλόμενη είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθώς δεν περιλαμβάνει οποιαδήποτε αναφορά στον νόμο και στις διατάξεις αυτές που η φορολογική αρχή υποστηρίζει πως παραβιάσθηκαν.
- 3) Παράλειψη διενέργειας ελεγκτικών διασταυρώσεων μέσω του υπάρχοντος συστήματος ICISnet καθώς και της διοικητικής συνδρομής των αρμόδιων τελωνειακών ή φορολογικών αρχών των χωρών των αρμοδίων τελωνείων. Η φορολογική αρχή μπορούσε να επαληθεύσει την τέλεση των εξαγωγών και εισαγωγών, πράγμα που δεν ήθελε να πράξει, ενώ μπορούσε και είχε την πλήρη τεχνική δυνατότητα.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**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.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 περ. i του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 και 4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**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, **προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.**

4. Στη φορολογητέα αξία περιλαμβάνονται: α) Οι τόκοι των επί πιστώσει πωλήσεων, καθώς και τα παρεπόμενα έξοδα με τα οποία ο προμηθευτής επιβαρύνει τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, συσκευασίας, ασφάλισης, μεταφοράς, φορτοεκφόρτωσης, ακόμη και αν αποτελούν αντικείμενο ιδιαίτερης συμφωνίας, ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1. Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται:**

α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις,

β) από τους δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το φόρο του παρόντος νόμου,

γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία.

Ως **πρώτος τόπος προορισμού** νοείται ο τόπος, ο οποίος αναγράφεται στη φορτωτική ή σε οποιοδήποτε έγγραφο με το οποίο εισάγονται τα αγαθά στη χώρα. Αν δεν υπάρχει τέτοια ένδειξη, ως πρώτος τόπος προορισμού θεωρείται ο τόπος της πρώτης εκφόρτωσης των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. λ του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:
«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, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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, ...»

Επιπροσθέτως σύμφωνα με το εγχειρίδιο ενημέρωσης για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών της Α.Α.Δ.Ε. - Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.) - Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α' - Φ.Π.Α. (1^η έκδοση, Δεκέμβριος 2018) αναφέρονται τα κάτωθι:

- Στην περίπτωση που διεθνείς μεταφορές παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, για τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας έχει εφαρμογή το κριτήριο του τόπου υλικής εκτέλεσης της μεταφοράς και συγκεκριμένα, ο τόπος φορολογίας είναι: α) η Ελλάδα, κατά το μέρος του διανυόμενου στο εσωτερικό της χώρας διαστήματος, και β) δεν είναι η Ελλάδα, κατά το μέρος του διανυόμενου διαστήματος, εκτός του εσωτερικού της χώρας (παρ. 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.). Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παρέχων την υπηρεσία, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του.

- Στην εισαγωγή αγαθών φορολογείται αυτή καθ' εαυτή η πράξη της εισόδου των αγαθών, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου, που πραγματοποιεί την εισαγωγή (είτε είναι ιδιώτης, είτε επιχείρηση, κ.λ.π.). Σύμφωνα με την περίπτ. λ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται η απαλλαγή των υπηρεσιών μεταφοράς, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών έχει συμπεριληφθεί στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, όπως αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20. Επισημαίνεται, ότι όλες οι υπηρεσίες που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας και αφορούν στη μεταφορά των εισαγόμενων αγαθών (από την τρίτη χώρα) έως τον πρώτο τόπο προορισμού ή τον τελικό τόπο προορισμού κατά τα ανωτέρω, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., εφόσον ο τόπος αυτός συμπίπτει με αυτόν που αναγράφεται στη Διασάφηση Εισαγωγής.
- Με τις διατάξεις της παρ. 1.ε του άρθρου 24 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών όταν η μεταφορά συνδέεται με εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι η μεταφορική επιχείρηση θα πρέπει:

α) να τηρεί στο αρχείο της όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν την εξαγωγή των αγαθών (π.χ. τιμολόγια, μεταφορικά έγγραφα, μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής», αριθμό καταχώρησης (MRN) της διασάφησης εξαγωγής, κ.λπ.) και συνίσταται να αναγράφεται στο τιμολόγιο η ένδειξη «Χωρίς Φ.Π.Α. – άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε' ν. 2859/2000»,

β) να διαθέτει τα αποδεικτικά της εισαγωγής των αγαθών και συνίσταται να αναγράφεται στο τιμολόγιο η ένδειξη «Χωρίς Φ.Π.Α. – άρθρο 22 παρ. 1 περ. λ' ν. 2859/2000».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δια της ενδικοφανούς προσφυγής και του υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2019 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματός της προσκόμισε στην υπηρεσία μας στοιχεία που αφορούν παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες. Συγκεκριμένα προσκόμισε: α) τα εκδοθέντα εκ μέρους της τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, β) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από ναυτιλιακά πρακτορεία, γ) έγγραφα μεταφοράς και δ) τελωνειακά παραστατικά (διασαφήσεις εξαγωγής).

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων προκύπτουν τα κάτωθι:

Αριθμός στοιχείου τιμολογίου προς εξαγωγή ή μεταφορική εταιρία	Α.Φ.Μ. Λήπτη Υπηρεσιών	Αξία στοιχείου χωρίς Φ.Π.Α.	Ταυτότητα μεταφορικού μέσου (container)	Αριθμός καταχώρησης της διασάφησης του εξαγωγέα (MRN)
Τ.Π.Υ. ....01.2016		566,79 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....01.2016		244,90 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....01.2016		311,44 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....01.2016		320,00 €	Σημείωση: Η μεταφορά είναι από τα Σκόπια στην Θεσσαλονίκη και όχι αντίστροφα όπως τιμολογήθηκε σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, συνεπώς θα έπρεπε να προσκομισθούν αποδεικτικά εισαγωγής.	
Τ.Π.Υ. ....01.2016		1.150,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....02.2016		344,26 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....02.2016		31,23 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....02.2016		85,10 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....03.2016		101,25 €	.....	.....

Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	446,89 €	Σημείωση: Δεν προσκομίστηκε το τιμολόγιο. Το τιμολόγιο Τ.Π.Υ. ....03.2016 που προσκομίστηκε έχει συναλλασσόμενο την «.....» από την Αίγυπτο.	
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	450,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	75,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	1.181,35 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	100,00 €	Σημείωση: Ο συναλλασσόμενος είναι ιδιώτης, συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 2859/2000 έπρεπε να τιμολογηθεί με Φ.Π.Α. το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας.	
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	598,40 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	1.169,72 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....03.2016	.....	313,83 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	1.448,70 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	1.722,90 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	311,70 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	1.716,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	169,16 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	30,75 €	Σημείωση: Ο συναλλασσόμενος είναι ιδιώτης, συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 2859/2000 έπρεπε να τιμολογηθεί με Φ.Π.Α. το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας.	
Τ.Π.Υ. ....04.2016	.....	988,65 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....05.2016	.....	327,75 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....05.2016	.....	291,08 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....05.2016	.....	1.389,47 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....05.2016	.....	150,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	1.526,40 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	1.199,55 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	234,00 €	Σημείωση: Προσκομίστηκε το Πιστωτικό Τ.Π.Υ. ....06.2016 το οποίο συμφωνεί την χρέωση του Τ.Π.Υ. ....04.2016.	
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	592,88 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	234,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	300,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	342,50 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	506,55 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....06.2016	.....	1.013,93 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	1.012,01 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	684,75 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	185,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	69,90 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	748,01 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	593,42 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....07.2016	.....	300,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	1.023,05 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	297,35 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	541,03 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	9.000,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	541,91 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	893,72 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	1.011,49 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	1.702,51 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	1.379,70 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....08.2016	.....	326,40 €	Σημείωση: Ο συναλλασσόμενος είναι ιδιώτης, συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 2859/2000 έπρεπε να τιμολογηθεί με Φ.Π.Α. το μέρος της	

			διαδρομής που πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας.	
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	1.020,85 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	595,10 €	Σημείωση: Ο συναλλασσόμενος είναι ιδιώτης, συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 2859/2000 έπρεπε να τιμολογηθεί με Φ.Π.Α. το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας.	
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	296,71 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	1.008,63 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	1.009,71 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	1.689,19 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....09.2016	.....	1.010,02 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....10.2016	.....	1.107,60 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....10.2016	.....	1.471,90 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....10.2016	.....	300,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....10.2016	.....	984,25 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....10.2016	.....	1.877,90 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....10.2016	.....	300,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	2.600,58 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	300,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	986,64 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	2.042,77 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	1.725,20 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	275,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....11.2016	.....	2.931,66 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....12.2016	.....	975,00 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....12.2016	.....	990,18 €	.....	.....
Τ.Π.Υ. ....12.2016	.....	2.069,64 €	.....	.....
Συνολική αξία στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α.		69.864,91 €		
Συνολική αξία στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. τα οποία απαλλάσσονται βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων		68.045,77 €		

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά τα στοιχεία που αφορούν παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταλόγισε Φ.Π.Α. στην συνολική αξία των ως άνω Τ.Π.Υ., ήτοι σε συνολικό ποσό 69.864,91 €.

Μετά την προσκόμιση των νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα, όπως παρατίθενται στον ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς που τιμολόγησε η προσφεύγουσα συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών στην πλειοψηφία των περιπτώσεων και απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 2859/2000. Περαιτέρω για το Τ.Π.Υ.06.2016 δεν δύναται να επιβληθεί Φ.Π.Α., καθόσον η παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς δεν πραγματοποιήθηκε λαμβάνοντας υπόψη και το Πιστωτικό Τ.Π.Υ.06.2016 το οποίο συμψηφίζει την χρέωσή του.

Αντιθέτως, δεν δύναται να απαλλαχθούν από τον φόρο:

α) το Τ.Π.Υ.01.2016 καθόσον η μεταφορά είναι από τα Σκόπια στην Θεσσαλονίκη και όχι αντίστροφα όπως τιμολογήθηκε σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, συνεπώς θα έπρεπε να προσκομισθούν αποδεικτικά εισαγωγής προκειμένου να αποδειχθεί ότι η αξία της

μεταφοράς συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών ώστε να έχουν εφαρμογή οι απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000,

β) το Τ.Π.Υ.03.2016 καθόσον δεν προσκομίσθηκε το τιμολόγιο ούτε λοιπά δικαιολογητικά,

γ) τα Τ.Π.Υ.03.2016, Τ.Π.Υ.04.2016, Τ.Π.Υ.08.2016 και Τ.Π.Υ.09.2016 καθόσον έχουν ως συναλλασσόμενους ιδιώτες, συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 2859/2000 έπρεπε να τιμολογηθεί με Φ.Π.Α. το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας,

τα οποία έχουν συνολική αξία χωρίς Φ.Π.Α. 1.819,14 € (320,00 € + 446,89 € + 100,00 € + 30,75 € + 326,40 € + 595,10 €).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά τα στοιχεία που αφορούν παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από τρίτες χώρες προς το εσωτερικό της χώρας, η προσφεύγουσα προσκόμισε τα εκδοθέντα εκ μέρους της τιμολόγια παροχής υπηρεσιών και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από ναυτιλιακά πρακτορεία, δίχως να προσκομιστούν έγγραφα μεταφοράς και τελωνειακά παραστατικά προκειμένου να αποδειχθεί ότι η αξία της μεταφοράς συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών ώστε να έχουν εφαρμογή οι απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000.

Επειδή, ως αναφέρθηκε ανωτέρω, η μεταφορική επιχείρηση:

α) όσον αφορά τις εξαγωγές οφείλει να τηρεί στο αρχείο της όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών συνδέονται με την εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες,

β) όσον αφορά τις εισαγωγές οφείλει να τηρεί στο αρχείο της όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν ότι η αξία των υπηρεσιών μεταφοράς έχει συμπεριληφθεί στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, όπως αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2859/2000,

συνεπώς παρελκυστικώς προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή όφειλε να επαληθεύσει την τέλεση των εξαγωγών και των εισαγωγών διενεργώντας τις απαραίτητες ελεγκτικές διασταυρώσεις μέσω του συστήματος ICISnet καθώς και της διοικητικής συνδρομής των αρμόδιων τελωνειακών ή φορολογικών αρχών των χωρών των αρμοδίων τελωνείων διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση (ΣτΕ 884/2016).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να

προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016.

Φορολογική περίοδος	Εκκαθάριση του φόρου (όπου μείον (-) πιστωτικό υπόλοιπο εκκαθάρισης του φόρου, αλλιώς χρεωστικό υπόλοιπο εκκαθάρισης του φόρου)		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
01/01-31/01/2016	-18.254,58 €	-15.755,78 €	-16.278,60 €
01/02-29/02/2016	-18.650,92 €	-13.727,78 €	-14.356,54 €
01/03-31/03/2016	-18.065,41 €	-10.936,81 €	-12.460,18 €
01/04-30/04/2016	-18.999,85 €	-9.517,47 €	-12.502,97 €
01/05-31/05/2016	-17.946,91 €	-6.993,91 €	-10.475,82 €
01/06-30/06/2016	-18.982,32 €	-4.708,57 €	-9.558,94 €
01/07-31/07/2016	-20.940,41 €	-2.596,25 €	-8.308,96 €
01/08-31/08/2016	-19.037,75 €	6.215,82 €	-3.430,67 €
01/09-30/09/2016	-21.980,68 €	-712,56 €	-5.591,66 €
01/10-31/10/2016	-22.018,16 €	1.928,08 €	-4.401,02 €
01/11-30/11/2016	-22.755,20 €	3.004,39 €	-4.003,47 €
01/12-31/12/2016	-31.847,26 €	-6.595,71 €	-11.567,54 €

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά ελέγχου – απόφασης
Πιστωτικό υπόλοιπο	31.847,26 €	6.595,71 €	11.567,54 €	4.971,83 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.148,29 €	0,00 €	-11.148,29 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.		5.574,14 €	0,00 €	-5.574,14 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.722,43 €	0,00 €	-16.722,43 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.847,26 €	1.847,26 €	1.847,26 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	30.000,00 €	4.748,45 €	9.720,28 €	4.971,83 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.