



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 16/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1133**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «. . .» – με **Α.Φ.Μ.** .., με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες έκθλιψης ελαιοκάρπου και άλλων ελαιούχων σπόρων και διεύθυνση έδρας στη . . . του Ν. Χαλκιδικής, - Τ.Κ. 631 00, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό **../19-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, β) της με αριθμό **../.../19-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και της συνημμένης έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 17-01-2019** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ...** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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' αριθ. **../19-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 7.249,83 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 3.132,36 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 10.382,19 €.

-Με την υπ' αριθμ. **../19-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω της μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ. **../24-09-2018** αίτημα του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων που επισύρει τις κυρώσεις της παρ 2 περ δ' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 από τη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, με βάση το άρθρο 24 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθ. **../10-05-2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. **../06-06-2016 ΕΞ/2018** έγγραφό του Τελωνείου Νέων Μουδανιών, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σχετικά με την αυτοδίκαιη ακύρωση δύο (2) διασαφήσεων εξαγωγής με αριθμό MRN **../13-02-2015** και **../12-03-2015** αντίστοιχα. Με το ως άνω πληροφοριακό έγγραφο, το Τελωνείο Νέων Μουδανιών γνωστοποίησε στη φορολογική αρχή ότι προέβη κατά την 06/06/2016 στην αυτοδίκαιη ακύρωση των δύο (2) ως άνω σχετικών αναφερόμενων διασαφήσεων εξαγωγών της προσφεύγουσας, λόγω μη επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι εν λόγω διασαφήσεις εξαγωγής είχαν προορισμό το Αζερμπαϊτζάν και η ως άνω Υπηρεσία εξάντλησε κάθε δυνατό τρόπο έρευνας σχετικά με την κίνηση των επίμαχων εξαγωγών. Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. πρωτ. **../3-3-2016** έγγραφό που απέστειλε προς την προσφεύγουσα η ως άνω Υπηρεσία, της ζητήθηκε να αποδείξει με εναλλακτικά στοιχεία την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς αυτό να καταστεί εφικτό μέχρι το τέλος του ελέγχου.

Δεδομένου ότι η αυτοδίκαιη ακύρωση των δύο ως άνω εξαγωγών, επιφέρει ακύρωση των πράξεων που έγιναν στα κατά περίπτωση πιστοποιητικά ή άλλα έγγραφα, ζητήθηκε από τη φορολογική αρχή να ελέγξει, ως αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εξαγωγέα, την τήρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, σε σχέση με τις ακυρωμένες εξαγωγές, σύμφωνα με τη ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ 2016/26.04.2016 (Κεφάλαιο 3 υποπαράγραφος 3.13) διαταγή της Διεύθυνσης Τελωνειακών Διαδικασιών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

Περαιτέρω ο έλεγχος κοινοποίησε το υπ' αριθ. πρωτ. .../24-09-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 με το οποίο ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ακόλουθα:

- Αντίγραφα σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή των βιβλίων της υπό κρίση περιόδου (ισοζύγια σε πλήρη ανάπτυξη, ημερολόγιο).
- Αντίγραφα των τιμολογίων των δύο εξαγωγών με προορισμό το Αζερμπαϊτζάν για την υπό κρίση περίοδο (με λήπτρια την επιχείρηση ...).
- Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε., όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής».
- Το τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προέκυπτε η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές καθώς και αντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και βάσει του ως άνω δελτίου πληροφοριών του Τελωνείου Ν. Μουδανιών, περί αυτοδίκαιης ακύρωσης των δύο (2) διασαφήσεων εξαγωγής που είχαν προορισμό το Αζερμπαϊτζάν αξίας 19.210,00 € και 36.557,96 € αντίστοιχα, τις οποίες η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στις με αριθμό καταχώρησης .../2015 και ../2015 υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 2^{ου} και 3^{ου} μήνα αντίστοιχα του έτους 2015, ο έλεγχος θεώρησε τις συναλλαγές αυτές ως γενόμενες στο εσωτερικό της χώρας, διότι δεν αποδεικνύεται η έξοδος των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (από την Ελλάδα στο Αζερμπαϊτζάν) και επέβαλε επ' αυτών φόρο προστιθέμενης αξίας με συντελεστή 13%.

Με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015, αναμόρφωσε τις φορολογητέες εκροές της υπό κρίση περιόδου, καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο εκροών, όπως διαμορφώνεται ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2015 - 31/12/2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	---------

Αξία φορολογητέων εκροών	69.887,76	125.655,72	55.767,96
Αξία φορολογητέων εισροών	63.189,60	63.189,60	0,00
Φόρος εκροών	16.074,19	23.324,02	7.249,83
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.074,19	16.074,19	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	7.249,83	7.249,83
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^α του Ν. 4174/2013	0,00	3.312,36	3.312,36
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	10.382,19	10.382,19

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../17-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, παραθέτοντας αποσπάσματα των ΠΟΛ 1203/2016 και ΠΟΛ 1170/2014, επικαλούμενη πως με βάση το σύστημα ανταλλαγής ηλεκτρονικών μηνυμάτων του Τελωνείου (σχετ 1 και 2), και με δεδομένο ότι δεν διαπιστώθηκε κανένα λειτουργικό ή τεχνικό σφάλμα, ως προς την ανταλλαγή μηνυμάτων (σχετ 3), πιστοποιήθηκε επαρκώς η έξοδος των εμπορευμάτων από το εσωτερικό και η μη διάθεσή τους στο εσωτερικό και ως εκ τούτου θεωρεί πως εσφαλμένως καταλογίστηκε ο αναλογούν φπα 13%.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και περί του ότι πιστοποιήθηκε επαρκώς η έξοδος των εμπορευμάτων από το εσωτερικό της χώρας και περί εσφαλμένου καταλογισμού του ΦΠΑ

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με

τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 24 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. [...] Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. [...] Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «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»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 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,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 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,...»,

στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 24 - Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών, του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,

β) η παράδοση αγαθών που εξάγονται εκτός της Κοινότητας από το μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας αγοραστή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του αγοραστή. Εξαιρούνται από την απαλλαγή τα αγαθά που μεταφέρονται από τον ίδιο τον αγοραστή και προορίζονται για τον εξοπλισμό ή εφοδιασμό σκαφών αναψυχής και ιδιωτικών αεροσκαφών ή οποιοδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης.

[...]

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,

στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της

Κοινότητας....

2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1170/25.6.2014 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Οδηγίες για τη χρήση νέας ηλεκτρονικής εφαρμογής στο υποσύστημα ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος TAXIS - Κατάρτιση της θεώρησης του εκτυπωμένου μηνύματος IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης Εξαγωγής» από τα τελωνεία) διευκρινίστηκε ότι: «Στα πλαίσια της συνεργασίας τελωνειακών και φορολογικών αρχών για την απλούστευση των τελωνειακών διαδικασιών κατά την εξαγωγή, τη διευκόλυνση των οικονομικών φορέων που πραγματοποιούν εξαγωγές καθώς και τον έλεγχο των εξαγωγών από τις φορολογικές αρχές, μέσω νέας ηλεκτρονικής εφαρμογής, σας ενημερώνουμε ως ακολούθως αναφορικά με το μήνυμα IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης Εξαγωγής», το οποίο χρησιμοποιείται ως δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε κατ'εφαρμογή του άρθρου 24 παρ. 1α σε συνδυασμό με την [ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) Α.Υ.Ο και της αριθ. [Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014](#) ΔΥΟ:

Α. Με τη θέση σε παραγωγική λειτουργία του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS - Export Control System) στο Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα Τελωνείων ICISnet, οι διατυπώσεις εξαγωγής, από 02.04.2012, πραγματοποιούνται ηλεκτρονικά και η επικοινωνία μεταξύ των τελωνειακών αρχών (Τελωνείο Εξαγωγής και Τελωνείο Εξόδου) και των οικονομικών φορέων πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής ηλεκτρονικών μηνυμάτων για όλες τις φάσεις επιτήρησης του καθεστώτος της εξαγωγής.

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο τελωνείο εξαγωγής που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται για την εξαγωγή.

Η βεβαίωση και η φυσική επιτήρηση του εμπορεύματος που εγκαταλείπει το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. διενεργείται από το τελωνείο εξόδου που είναι το τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (είτε στη χώρα μας είτε σε άλλο Κράτος Μέλος).

Με την καθιέρωση της διαδικασίας υποβολής της διασάφησης εξαγωγής ηλεκτρονικά επήλθε αλλαγή στον τρόπο επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος και ως εκ τούτου στο δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε.. Συγκεκριμένα, το αντίτυπο 3 του ΕΔΕ εξαγωγής αντικαταστάθηκε με την εκτύπωση του μηνύματος IE 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής», με το οποίο ενημερώνεται ο εξαγωγέας ότι έχει ολοκληρωθεί η εξαγωγή του.

Με την αριθ. [Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014](#) ΕΔΥΟ « Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο ICISnet – Αντικατάσταση της αριθ. [Δ19Α 5012006 ΕΞ 12.3.2012](#) ΔΥΟ, «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της

παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων – ICISnet», καταργήθηκε η θεώρηση από τα τελωνεία της εκτύπωσης του μηνύματος IE599 η οποία είχε καθιερωθεί με την προγενέστερη όμοιά της. Ως εκ τούτου, η εν λόγω εκτύπωση τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε **με τα λοιπά προβλεπόμενα από τις κείμενες διατάξεις στοιχεία που δικαιολογούν την έκδοση του τιμολογίου με απαλλαγή από ΦΠΑ.**

Β. Στα πλαίσια της απλούστευσης των τελωνειακών διαδικασιών εξαγωγής και της διευκόλυνσης των εξαγωγέων, κατέστη δυνατή, με την συνδρομή της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η δημιουργία σχετικής εφαρμογής στο υποσύστημα ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, μέσω της οποίας, οι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ έχουν τη δυνατότητα άντλησης στοιχείων διασαφήσεων εξαγωγής που αντιστοιχούν σε ένα ΑΦΜ για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Γ. Κατά συνέπεια, παρέχεται πλέον η δυνατότητα στις αρμόδιες ΔΟΥ, μέσω της εν λόγω ηλεκτρονικής εφαρμογής, όπως περιγράφεται αναλυτικά στη συνέχεια, λήψης όλων των απαιτούμενων πληροφοριών από συγκεκριμένα πεδία των υποβληθέντων διασαφήσεων προκειμένου να προβούν στις δικές τους περαιτέρω ενέργειες αναφορικά με την εφαρμογή των περί ΦΠΑ διατάξεων.

Δ. Η ως άνω εφαρμογή:

- περιλαμβάνει διασαφήσεις οριστικής εξαγωγής κοινοτικών εμπορευμάτων καθώς επίσης και τις παραδόσεις εμπορευμάτων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με απαλλαγή από ΦΠΑ, οι οποίες από 01.01.2011 πραγματοποιούνται με τη χρήση διατυπώσεων εξαγωγής, χωρίς όμως να εξομοιώνονται με εξαγωγές.

- παρέχει πληροφόρηση σε πραγματικό χρόνο καθώς περιλαμβάνει τα δεδομένα που καταχωρούνται στα τελωνεία. Τούτο σημαίνει ότι περιλαμβάνονται και τυχόν διορθώσεις που έχουν πραγματοποιηθεί από το τελωνείο και μετά την έξοδο του εμπορεύματος από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ.

- οι διασαφήσεις που για οποιοδήποτε λόγο έχουν ακυρωθεί δεν περιλαμβάνονται.**

- οι διασαφήσεις επανεξαγωγής μετά από τελωνειακό οικονομικό καθεστώς (αιτούμενο καθεστώς:31) δεν περιλαμβάνονται.

Ε. Ειδικότερα, εμφανίζονται τα ακόλουθα πεδία τα οποία και αναλύονται ως ακολούθως: Τα στοιχεία του εξαγωγέα/εφοδιστή, το Α.Φ.Μ και το χρονικό διάστημα αναζήτησης των στοιχείων, βάσει της ημερομηνίας αποδοχής των υποβληθέντων διασαφήσεων.[...]. Κατόπιν των ανωτέρω, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. μπορούν να αντλούν τις ανωτέρω πληροφορίες για τα υποκείμενα στο ΦΠΑ πρόσωπα αρμοδιότητάς τους, ενώ, για περαιτέρω πληροφορίες/διευκρινήσεις μπορούν να απευθύνονται στις αρμόδιες τελωνειακές αρχές Εξαγωγής.

Οι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ οι οποίοι κάνουν χρήση της σχετικής εφαρμογής, για πληρέστερη ενημέρωση μπορούν να συμβουλευονται την αριθμ. [Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014 ΕΔΥΟ](#) « Οδηγίες

για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο ICISnet – Αντικατάσταση της αριθ. [Δ19Α 5012006 ΕΞ 12.3.2012](#) ΔΥΟ, «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων – ICISnet».

Επειδή περαιτέρω, με την **Αρ. πρωτ. Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα (Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο ICISnet- Αντικατάσταση της αριθ. Δ19Α 5012006 ΕΞ 2012/12-3-12 ΔΥΟ), διευκρινίστηκε ότι: «**2.1 Ρόλος τελωνείου εξαγωγής** Τελωνείο εξαγωγής είναι αυτό στο οποίο τηρούνται οι διατυπώσεις εξαγωγής (υποβολή της διασάφησης) και το οποίο είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου που είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται για την εξαγωγή. [...]»

2.2 Αρμοδιότητες Τελωνείου εξαγωγής

Για τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να εγκαταλείψουν το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. και για τα οποία απαιτείται τελωνειακή διασάφηση, στο τελωνείο εξαγωγής πρέπει να τηρούνται τα ακόλουθα:

- η υποβολή και αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης για την εξαγωγή, προσωρινή εξαγωγή και επανεξαγωγή μετά από οικονομικό τελωνειακό καθεστώς, η έκδοση του αριθμού καταχώρησης της διασάφησης (MRN) και η γνωστοποίησή του στον εξαγωγέα/διασαφιστή,
- η διεκπεραίωση της διαδικασίας τροποποίησης και ακύρωσης της διασάφησης, όπου αυτό απαιτείται,
- η διασφάλιση της άφιξης των εμπορευμάτων στο τελωνείο,
- η τήρηση των μέτρων απαγορεύσεων ή περιορισμών κατά την εξαγωγή,
- η επαλήθευση της διασάφησης εφόσον ληφθεί η σχετική απόφαση, είτε με εξέταση των εμπορευμάτων, είτε με έλεγχο των υποστηρικτικών, της διασάφησης, εγγράφων,
- η λήψη μέτρων για την αναγνώριση της ταυτότητας των εμπορευμάτων όπου απαιτείται,
- η καταχώρηση των αδειών διέλευσης (διμερείς, transit, τριγωνικές, ΕΔΥΜ), όπου απαιτείται,
- η εκτύπωση του Συνοδευτικού Εγγράφου Εξαγωγής (Σ.Ε.Ε.) με σκοπό την μεταφορά των εμπορευμάτων στο τελωνείο εξόδου και η ενημέρωση του εξαγωγέα και του τελωνείου εξόδου για την επικείμενη έξοδο των εμπορευμάτων (μήνυμα IE501). [...]

3.2.3. Ηλεκτρονική Υποβολή και Αποδοχή της διασάφησης εξαγωγής

Ο εξαγωγέας/διασαφιστής υποβάλλει ηλεκτρονικά την ορθά, κατά τα ανωτέρω, συμπληρωμένη διασάφηση εξαγωγής στο αρμόδιο τελωνείο (IE515, «Διασάφηση Εξαγωγής»). [...]. Επισημαίνεται ότι για την αποδοχή κάθε διασάφησης πέραν του ως άνω συστημικού ελέγχου, οι τελωνειακές αρχές θα πρέπει να είναι σε θέση να διασφαλίζουν και την άφιξη των εμπορευμάτων ή την διάθεση αυτών σε χώρους υπό την εποπτεία του τελωνείου (τελωνειακά επιτηρούμενοι χώροι), όπως αναλυτικά περιγράφεται στο σημείο 3.3 της παρούσης. [...].

3.3 Άφιξη των εμπορευμάτων στο τελωνείο εξαγωγής

Η διασφάλιση της άφιξης των εμπορευμάτων στο τελωνείο ή σε όποιο άλλο χώρο επιτήρησης του τελωνείου σε όλες τις περιπτώσεις τελωνισμού εκτός από τις περιπτώσεις τελωνισμού στις εγκαταστάσεις κατόχου άδειας απλουστευμένων διαδικασιών και τις περιπτώσεις εξαγωγής επιδοτούμενων γεωργικών προϊόντων, αποτελεί θεμελιώδη κανόνα διασφάλισης της τελωνειακής επιτήρησης των προς εξαγωγή εμπορευμάτων. Ο κανόνας αυτός τέθηκε με τις διατάξεις του ΚΤΚ, για να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα, μετά την αποδοχή της διασάφησης και ανεξάρτητα από το εάν θα γίνει φυσικός έλεγχος ή μη αυτών, είναι επιτηρούμενα και στην διάθεση του τελωνείου και δεν μπορούν αντικειμενικά να αλλοιωθούν ως προς την ποσότητα και το είδος τους από αυτά που έχουν δηλωθεί στην διασάφηση εξαγωγής. [...].

Άμεση διερεύνηση άφιξης των εμπορευμάτων:

Άμεση διερεύνηση για την πραγματική άφιξη των εμπορευμάτων μπορεί να πραγματοποιηθεί στις περιπτώσεις που ο χώρος προσκόμισης των εμπορευμάτων είναι εύκολα προσβάσιμος και κατά κανόνα παρακείμενος του τελωνειακού καταστήματος. Για παράδειγμα μπορεί να πραγματοποιηθεί σε διασαφήσεις όπου το εμπόρευμα δηλώνεται ότι έχει αφιχθεί στον χώρο του τελωνείου (π.χ. τελωνειακός περίβολος). Στην περίπτωση αυτή επιλέγονται οι διασαφήσεις που εμφανίζονται στην οθόνη του επόπτη και διασταυρώνεται εάν έχουν αφιχθεί τα αντίστοιχα φορτία στον χώρο του τελωνείου. Εξυπακούεται ότι η ως άνω διερεύνηση πραγματοποιείται πριν τη δρομολόγηση της διασάφησης εξαγωγής από τον επόπτη.

Εκ των υστέρων διερεύνηση για την άφιξη των εμπορευμάτων:

Για τις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό, η εκ των υστέρων διερεύνηση άφιξης των εμπορευμάτων πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο του τελωνισμού στάδιο. Αυτή μπορεί να γίνει με διασταύρωση ορισμένων στοιχείων όπως για παράδειγμα από τις αποθήκες ή από τις πύλες εισόδου των τελωνείων, (π.χ. μπορεί να συγκριθεί η ώρα εισόδου των εμπορευμάτων στην Ε.Ζ. με την ώρα δρομολόγησης της διασάφησης από τον επόπτη ή να συγκριθεί η ημερομηνία και ώρα δρομολόγησης από τον επόπτη με οποιοδήποτε συνοδευτικό έγγραφο προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ([Κ.Φ.Α.Σ.](#)). [...].

3.4 Προϋποθέσεις που πρέπει να πληροί το μεταφορικό μέσο των προς εξαγωγή εμπορευμάτων

Επισημαίνεται ότι, πέραν των υποχρεώσεων που οφείλει να τηρεί ο εξαγωγέας/ διασαφιστής οφείλει επιπλέον να διασφαλίζει ότι το μεταφορικό μέσο των, προς εξαγωγή, εμπορευμάτων πληροί τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια της μεταφοράς.

Ειδικότερα στις περιπτώσεις των οδικών μεταφορών πρέπει να διασφαλίζονται τα ακόλουθα: [...]

Έλεγχος εγγράφων:

Στην περίπτωση διενέργειας ελέγχου εγγράφων, υπενθυμίζεται ότι προκρίνεται η δυνατότητα της ηλεκτρονικής υποβολής των, επισυναπτομένων στη διασάφηση, εγγράφων στο υποσύστημα εξαγωγών του ICISnet.

Ειδικότερα:

α) Ο εξαγωγέας/διασαφιστής υποβάλλει ηλεκτρονικά στο σύστημα τα εν λόγω έγγραφα από τη λειτουργική περιοχή «Ενέργειες» / «Αίτηση με Συνημμένα Αρχεία από Οικονομικό Φορέα», σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν αναρτηθεί στο portal του ICISnet.

β) Στο περιβάλλον του τελωνείου, ο αρμόδιος υπάλληλος επιλέγοντας τη λειτουργία «Αναζήτηση ΕΔΕ εξαγωγής» και συμπληρώνοντας το συγκεκριμένο MRN της διασάφησης, επιλέγει το πεδίο «Προβολή» και τη λειτουργία «Σχετικά Συνυποβαλλόμενα Αρχεία». Με αυτόν τον τρόπο, εμφανίζονται όλα τα αρχεία που έχει υποβάλλει ο εξαγωγέας/ διασαφιστής για τη συγκεκριμένη διασάφηση. Σχετικές οδηγίες έχουν αναρτηθεί στο portal της Τελωνειακής Υπηρεσίας.[...].

3.8 Απελευθέρωση των εμπορευμάτων στο τελωνείο εξαγωγής - Άδεια παραλαβής των εμπορευμάτων για εξαγωγή (Συνοδευτικό Έγγραφο Εξαγωγής-Σ.Ε.Ε.)

Με την ολοκλήρωση των διατυπώσεων εξαγωγής το τελωνείο εξαγωγής χορηγεί στον εξαγωγέα/διασαφιστή άδεια για την παραλαβή των εμπορευμάτων. Το Συνοδευτικό Έγγραφο Εξαγωγής - Σ.Ε.Ε. (άρθρο 796α, Παραρτήματα 45γ και 45δ ΔΕΚΤΚ) αποτελεί την άδεια παραλαβής των εμπορευμάτων, εκτυπώνεται από το περιβάλλον του τελωνείου και συνοδεύει την αποστολή μέχρι το τελωνείο εξόδου.

Ταυτόχρονα ενημερώνεται ο εξαγωγέας/διασαφιστής καθώς επίσης και το τελωνείο εξόδου για την επικείμενη αποστολή (μήνυμα ... «Στοιχεία αναμενόμενης εξαγωγής»). Το Σ.Ε.Ε. χρησιμοποιείται ως άδεια παραλαβής των εμπορευμάτων και στις περιπτώσεις που τηρούνται διατυπώσεις εξαγωγής και εξόδου στο ίδιο τελωνείο.

3.11 Μήνυμα ... «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής»

i) Μη αυτόματη αποστολή του μηνύματος ... «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» στην περίπτωση που έχει χρησιμοποιηθεί στο μήνυμα .. «Αποτελέσματα εξόδου» η ένδειξη A4(Ελάσσονες διαφορές). [...]

ii) Εκτύπωση του μηνύματος IE599

Από τη λήψη της παρούσας καταργείται η θεώρηση της εκτύπωσης του μηνύματος IE599 που είχε καθορισθεί με την αριθ. Δ19Α 5012006 ΕΞ2012/12-3-12 ΔΥΟ.

Έως την τροποποίηση της [ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) ΑΥΟ σχετικά με τα στοιχεία απόδειξης της εξαγωγής, εκτύπωση του μηνύματος IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θα τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα αντί του αντιγράφου του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής (αντίτυπο 3 του ΕΔΕ), ώστε να χρησιμοποιείται ως δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που αποτελούν αντικείμενο εξαγωγής εκτός Ε.Ε.

Οι αρμόδιες ΔΟΥ έχουν τη δυνατότητα να επιτηρούν τις παραδόσεις αγαθών προς εξαγωγή και να αντλούν μέσα από το δικό τους σύστημα τα συγκεκριμένα στοιχεία από τις διασαφήσεις εξαγωγής που έχουν υποβληθεί. Αναλυτικότερες οδηγίες αναφορικά με τη συγκεκριμένη ηλεκτρονική εφαρμογή θα δοθούν με σχετική εγκύκλιο διαταγή. [...].

3.12 Εναλλακτική απόδειξη επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων

Στην περίπτωση που το τελωνείο εξόδου δεν επιβεβαιώσει την έξοδο του εμπορεύματος, το τελωνείο εξαγωγής ειδοποιεί τον εξαγωγέα/διασφαριστή προκειμένου να προσκομίσει ένα ή συνδυασμό από τα ακόλουθα εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της εξαγωγής:

- Το αποδεικτικό της μεσολαβούσας Τράπεζας για την εισαγωγή, τον συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος για την πραγματοποίηση της συγκεκριμένης εξαγωγής ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η πληρωμή των αγαθών,
- Τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών επικυρωμένα από τον οικονομικό φορέα, ο οποίος μετέφερε τα εμπορεύματα εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε.,
- Αντίγραφο του τιμολογίου πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ και φέρει την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ»
- Έγγραφο επικυρωμένο από τις τελωνειακές αρχές Κράτους-Μέλους ή χώρας εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε.

Υπενθυμίζεται ότι στις περιπτώσεις αυτές συνεκτιμώνται και άλλα στοιχεία όπως η συχνότητα τέτοιων περιπτώσεων από τον εξαγωγέα, προηγούμενες στον τομέα αυτό παραβάσεις της εξαγωγικής επιχείρησης έναντι των Τελωνειακών Αρχών κ.λπ. σε συνδυασμό με έλεγχο των λογιστικών εγγραφών και βιβλίων του εξαγωγέα. Ο εξαγωγέας με αίτησή του υποβάλλει στο τελωνείο εξαγωγής τα ανωτέρω στοιχεία απόδειξης της εξόδου των εμπορευμάτων που αφορούν μια διασάφηση εξαγωγής, τα οποία αξιολογούνται από υπάλληλο που ορίζεται από τον Προϊστάμενο του τελωνείου και εφόσον αυτά γίνουν αποδεκτά ολοκληρώνεται η διαδικασία της εξαγωγής. Η εν λόγω εξαγωγή ολοκληρώνεται μέσω της λειτουργίας του Υποσυστήματος Εξαγωγών του ICISnet, «Οριστικοποίηση ΕΔΕ» από τον ανωτέρω αρμόδιο υπάλληλο.

Οι ανωτέρω αιτήσεις στις οποίες αναφέρεται το MRN της διασάφησης με τα εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της εξαγωγής αρχειοθετούνται και φυλάσσονται από το τελωνείο εξαγωγής.

3.13 Διαδικασία έρευνας επιβεβαίωσης εξόδου των εμπορευμάτων - Αυτοδίκαιη ακύρωση διασάφησης

Στην περίπτωση που το τελωνείο εξαγωγής **δεν έχει λάβει το μήνυμα της επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε., το ως άνω τελωνείο αρχίζει με δική του πρωτοβουλία, μια διαδικασία έρευνας.**

Η ως άνω διαδικασία αρχίζει αφού παρέλθουν 60 ημέρες από την ημερομηνία αποστολής του μηνύματος IE501 προς το δηλωθέν τελωνείο εξόδου και αφού ήδη έχει προηγηθεί επικοινωνία μεταξύ των δύο τελωνείων (μήνυμα IE904 "Αίτημα αποστολής της κατάστασης εξαγωγής") για την εξέλιξη της διαδικασίας εξόδου.

Η διαδικασία που τηρείται σε αυτήν την περίπτωση είναι η ακόλουθη:

α) Από τη λειτουργία «Ενέργειες» που υπάρχουν στην οθόνη της διασάφησης εξαγωγής ή

β) Από το Dashboard/Εργασίες που εκκρεμούν, επιλέγεται η λειτουργία «Follow up». Περισσότερες οδηγίες έχουν δοθεί στο Εγχειρίδιο Χρήσης που έχει αναρτηθεί στο portal της Τελωνειακής Υπηρεσίας.

Εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθοι λόγοι:

- 1) Έχουν εξαντληθεί όλοι οι δυνατοί τρόποι πληροφόρησης σχετικά με την κίνηση της εξαγωγής (follow up, IE 904 «Αίτημα αποστολής της κατάστασης εξαγωγής»),
- 2) Το τελωνείο έχει επικοινωνήσει με το γραφείο υποστήριξης (helpdesk) της εξαγωγής (icis ecs@gsis.gov.gr / Δ/ση Υποστήριξης ΠΣΤ Τμήμα Γ') και κατά περίπτωση έχει ανταλλάξει σχετική αλληλογραφία με τα εμπλεκόμενα Κ-Μ,
- 3) Δεν έχει διαπιστωθεί ότι υπήρξαν τεχνικά ή λειτουργικά προβλήματα κατά την ανταλλαγή μηνυμάτων εξαγωγής (IE 906,907),
- 4) Δεν έχουν προσκομιστεί εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της εξόδου των εμπορευμάτων από τον εξαγωγέα ή αυτά που έχουν προσκομιστεί δεν έχουν γίνει αποδεκτά ως ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τότε το τελωνείο εξαγωγής **ακυρώνει αυτοδίκαια τη διασάφηση εξαγωγής** αφού παρέλθουν 180 ημέρες από την ημερομηνία αποστολής του ... «Στοιχεία αναμενόμενης εξαγωγής» στο δηλωθέν τελωνείο εξόδου.

Η ακύρωση της διασάφησης έχει ως αποτέλεσμα την ακύρωση των πράξεων που έγιναν στα κατά περίπτωση πιστοποιητικά ή άλλα έγγραφα που αφορούν τη διασάφηση ενώ δεν αποτελεί εμπόδιο για την εφαρμογή ισχυουσών κατασταλτικών διατάξεων ή για την επιβολή τυχόν οφειλόμενων διοικητικών ποινών.

Σε περίπτωση ακύρωσης της διασάφησης εξαγωγής, η αρμόδια τελωνειακή αρχή εξαγωγής ενημερώνει εγγράφως την αρμόδια ΔΟΥ του εξαγωγέα προκειμένου να ελεγχθεί η τήρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Εξυπακούεται ότι στην περίπτωση που το τελωνείο εξαγωγής έχει στην διάθεσή του στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η εν λόγω εξαγωγή δεν πραγματοποιήθηκε τελικά, πριν την ως άνω προθεσμία των 60 ημερών, προβαίνει άμεσα στην ακύρωση της διασάφησης εξαγωγής.

Η διαδικασία ακύρωσης της διασάφησης εξαγωγής δεν είναι δυνατόν να τηρηθεί αν του καθεστώτος εξαγωγής έπεται καθεστώς διαμετακόμισης/διαμετακόμισης TIR [...].».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του*

ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής [...]».

Το άρθρο 14, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: « 1. Ως «παραδόση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παραδόση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:».

Το άρθρο 131, της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.».

Το άρθρο 146, ορίζει ότι: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις: α) τις παραδόσεις αγαθών, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Κοινότητας,... ε) τις παροχές υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των μεταφορών και των παρεπόμενων πράξεων, εκτός των παροχών που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 132 και 135, όταν είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις εξαγωγές ή με τις εισαγωγές αγαθών που υπάγονται στις διατάξεις οι οποίες προβλέπονται στο άρθρο 61 και στο άρθρο 157, παράγραφος 1, στοιχείο α). 2. Η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο 1, στοιχείο γ) μπορεί να χορηγείται σύμφωνα με τη διαδικασία επιστροφής του ΦΠΑ.».

Το δε άρθρο 273, ορίζει ότι: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων. Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.».

Επειδή με τον ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ [\(ΕΟΚ\) αριθ. 2913/92](#) ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 12ης Οκτωβρίου 1992, (όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1875/2006 της Επιτροπής της 18ης

Δεκεμβρίου 2006), θεσπίστηκε ο κοινοτικός τελωνειακός κώδικας (στο εξής "κώδικας") που περιλαμβάνει την ισχύουσα τελωνειακή νομοθεσία.

Στο άρθρο 1 του ως άνω κώδικα ορίζεται ότι: «...Ο κώδικας θα εφαρμόζεται, με την επιφύλαξη των ειδικών κανόνων που θεσπίζονται σε άλλους τομείς: - στις συναλλαγές της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τις τρίτες χώρες, - στα εμπορεύματα που καλύπτει μια από τις συνθήκες για την ίδρυση, αντίστοιχα, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα, της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας».

Στο άρθρο 4 του ως άνω κώδικα ορίζεται ότι: «Κατά την έννοια του παρόντος κώδικα, νοούνται ως:

...

3. Τελωνειακές αρχές: οι αρχές που είναι αρμόδιες μεταξύ άλλων για την εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας.

4. Τελωνείο: οποιαδήποτε υπηρεσία στην οποία μπορούν να γίνουν, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, οι διατυπώσεις που προβλέπονται από την τελωνειακή νομοθεσία.

5. Απόφαση: κάθε διοικητική πράξη που ανήκει στην τελωνειακή νομοθεσία, και λαμβάνεται από τελωνειακή αρχή, ρυθμίζει μια συγκεκριμένη περίπτωση και παράγει έννομα αποτελέσματα για ένα ή περισσότερα καθορισμένα ή δυνάμενα να καθοριστούν πρόσωπα. Ο όρος αυτός καλύπτει μεταξύ άλλων μια δεσμευτική δασμολογική πληροφορία κατά την έννοια του άρθρου 12.

6. Τελωνειακός χαρακτηρισμός: ο χαρακτηρισμός εμπορεύματος ως κοινοτικού ή μη κοινοτικού.

13. Επιτήρηση από τις τελωνειακές αρχές: οι ενέργειες στις οποίες προβαίνουν γενικά οι εν λόγω αρχές ώστε να εξασφαλίζουν την τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας και ενδεχομένως των άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα εμπορεύματα που βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση.

14. Έλεγχος από τις τελωνειακές αρχές: η εκπλήρωση διαφόρων ειδικών πράξεων, όπως η εξέταση των εμπορευμάτων, ο έλεγχος της ύπαρξης και της αυθεντικότητας των εγγράφων, η εξέταση των λογιστικών και άλλων βιβλίων των επιχειρήσεων, ο έλεγχος των μεταφορικών μέσων, ο έλεγχος των αποσκευών και άλλων εμπορευμάτων που μεταφέρονται ή φέρονται από πρόσωπα, η εκτέλεση διοικητικών ερευνών και άλλων παρεμφερών πράξεων για να εξασφαλιστεί η τήρηση της τελωνειακής νομοθεσίας, και, ενδεχομένως, των άλλων διατάξεων που ισχύουν για τα εμπορεύματα που βρίσκονται υπό τελωνειακή επιτήρηση.

17. Διασάφηση: πράξη με την οποία ένα πρόσωπο δηλώνει, με τους απαιτούμενους τύπους και διαδικασίες, τη βούλησή του να υπαγάγει ένα εμπόρευμα σε συγκεκριμένο τελωνειακό καθεστώς.

18. Διασαφιστής: το πρόσωπο που καταθέτει στο όνομά του την τελωνειακή διασάφηση ή εκείνος στο όνομα του οποίου κατατίθεται μια τελωνειακή διασάφηση...».

Στο άρθρο 61 του ως άνω κώδικα ορίζεται ότι: «Η διασάφηση υποβάλλεται: α) είτε γραπτώς β) είτε με χρήση μηχανογραφικής μεθόδου, εφόσον η χρήση της προβλέπεται από τις διατάξεις που θεσπίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής ή εγκρίνεται από τις τελωνειακές αρχές γ) είτε με προφορική δήλωση ή οποιαδήποτε άλλη πράξη με την οποία ο κάτοχος των εν λόγω εμπορευμάτων εκφράζει την επιθυμία του να υπαγάγει τα εμπορεύματα σε τελωνειακό καθεστώς,

αν η δυνατότητα αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις που έχουν θεσπιστεί σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής».

Το άρθρο 161, παράγραφοι 1 και 2, του τελωνειακού κώδικα, που περιλαμβάνεται στο τμήμα 4 («Εξαγωγή») του κεφαλαίου 2, ορίζει: «1. Το καθεστώς εξαγωγής επιτρέπει την έξοδο κοινοτικού εμπορεύματος από το τελωνιακό έδαφος της Κοινότητας. Η εξαγωγή συνεπάγεται την επιβολή των εξαγωγικών δασμών και την εφαρμογή των μέτρων εμπορικής πολιτικής και των λοιπών διατυπώσεων που προβλέπονται για την έξοδο αυτή. 2. [...] κάθε κοινοτικό εμπόρευμα που προορίζεται να εξαχθεί πρέπει να τεθεί υπό το καθεστώς εξαγωγής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα, κάθε εμπόρευμα που προορίζεται να υπαχθεί στο καθεστώς της εξαγωγής πρέπει να προσκομίζεται στο αρμόδιο τελωνείο και να αποτελέσει αντικείμενο διασάφησης (άρθρο 59 καν. αριθ. 2913/92).

Με τις διατάξεις των άρθρων 64 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (καν. αριθ. 2913/92) και 788 των Διατάξεων Εφαρμογής αυτού (καν. αριθ. 2454/93) ορίζεται ότι, η διασάφηση υποβάλλεται από τον εξαγωγέα, ο οποίος πρέπει να είναι εγκατεστημένος στην Κοινότητα. Ως εξαγωγέας νοείται το πρόσωπο εκείνο που κατά τη στιγμή αποδοχής της εν λόγω διασάφησης είναι κύριος των εμπορευμάτων.

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται ηλεκτρονικά και η επικοινωνία μεταξύ των τελωνειακών αρχών (Τελωνείο Εξαγωγής και Τελωνείο Εξόδου) και των οικονομικών φορέων πραγματοποιείται με ανταλλαγή ηλεκτρονικών μηνυμάτων.

Κατά τα οριζόμενα δε στο άρθρο 161 του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα (καν. αριθ. 2913/92), η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο τελωνείο που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή όπου φορτώνονται για τη μεταφορά τους προς εξαγωγή.

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την

καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: **α)** δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, **β)** είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και **γ)** δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι απαλλαγές του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο φόρος αυτός εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 1990, *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, σκέψη 19· της 16ης Σεπτεμβρίου 2004, *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, σκέψη 25· της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Elmeke*, C-181/04 έως C-183/04, EU:C:2006:563, σκέψεις 15 και 20, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, A, C-33/11, EU:C:2012:482, σκέψη 49).

Επειδή, «πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 146 της οδηγίας 2006/112 αφορά την απαλλαγή από τον ΦΠΑ πράξεων κατά την εξαγωγή εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πράγματι, στο πλαίσιο του διεθνούς εμπορίου, μια τέτοια απαλλαγή αποβλέπει στην τήρηση της αρχής της φορολογίας των οικείων αγαθών ή των υπηρεσιών στον τόπο προορισμού τους. Κάθε πράξη εξαγωγής, καθώς και κάθε πράξη η οποία εξομοιώνεται με μια τέτοια πράξη, πρέπει έτσι να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλίζεται ότι φορολογείται αποκλειστικά στον τόπο όπου καταναλώνονται τα οικεία προϊόντα [βλ., όσον αφορά το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2007, *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, σκέψη 29, καθώς και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, *Feltgen και Bacino Charter Company*, C-116/10, EU:C:2010:824, σκέψη 16]». (ΔΕΕ υπόθεση C-288/2016 σκέψη 18).

Επειδή, «μολονότι είναι θεμιτό να επιδιώκεται με τα μέτρα που λαμβάνει κράτος μέλος η αποτελεσματικότερη δυνατή διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημόσιου Ταμείου, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού αυτού (βλ., ιδίως, προαναφερθείσες αποφάσεις *Molenheide* κ.λπ., σκέψη 47, και *Federation of Technological Industries* κ.λπ., σκέψη 30). 21. Συναφώς, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι, στον τομέα του ΦΠΑ, οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου (βλ. απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, C-10/92, *Balocchi*,

Συλλογή 1993, σ. I-5105, σκέψη 25). Οι προμηθευτές αυτοί είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ ενώ ο φόρος αυτός, ως καταναλωτικός φόρος, βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή (βλ. απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψεις 22 και 28). 22. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο ο σκοπός προλήψεως της φορολογικής απάτης που επιδιώκει το άρθρο 15 της έκτης οδηγίας δικαιολογεί ενίοτε τις αυξημένες απαιτήσεις σχετικά με τις υποχρεώσεις των προμηθευτών.24. Αντιθέτως, όπως έκρινε το Δικαστήριο, δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο να απαιτείται από τον προμηθευτή να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φορολογική απάτη (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Teleos κ.λπ., σκέψη 65 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία)». (Υπόθεση C-271/06 σκέψεις 20-22, 24).

Επειδή, «υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, δυνάμει του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις παραδόσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή για λογαριασμό του εκτός της Ένωσης. Η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το άρθρο 14, παράγραφος 1, της οδηγίας, κατά το οποίο ως «παραδόση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Pie?kowski, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 24). 23 Η απαλλαγή αυτή αποσκοπεί στο να διασφαλίσει τη φορολόγηση των παραδόσεων των επίμαχων αγαθών στον τόπο του προορισμού τους, ήτοι στον τόπο κατανάλωσης των εξαγόμενων προϊόντων (πρβλ. απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, σκέψη 34). 24 Από τις διατάξεις αυτές, ιδίως δε από τον όρο «αποστέλλονται» που χρησιμοποιείται στο εν λόγω άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, προκύπτει ότι η εξαγωγή αγαθού πραγματοποιείται και η απαλλαγή της παραδόσεως προς εξαγωγή εφαρμόζεται όταν το δικαίωμα διαθέσεως του αγαθού αυτού υπό την ιδιότητα του κυρίου έχει μεταβιβαστεί στον αποκτώντα, όταν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί εκτός Ένωσης και όταν, κατόπιν της αποστολής ή της μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2018, Pie?kowski, C-307/16, EU:C:2018:124, σκέψη 25)». (ΔΕΕ C-275/2018 (σκέψεις 22-24).

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης C-275/2018 του ΔΕΕ, «το άρθρο 146, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 131, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική νομοθετική διάταξη που εξαρτά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας που προβλέπεται για αγαθά προοριζόμενα να εξαχθούν εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την προϋπόθεση τα εν λόγω αγαθά να έχουν

υπαχθεί στο τελωνειακό καθεστώς της εξαγωγής, σε περίπτωση που αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή, ιδίως δε η απαίτηση περί πραγματικής εξόδου των επίμαχων αγαθών από το έδαφος της Ένωσης».

Επειδή από το γράμμα του νόμου προκύπτει ότι η απαλλαγή του άρθρου 146, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 σκοπεί, να διασφαλίσει τη φορολόγηση των οικείων αγαθών στον τόπο προορισμού τους, ήτοι στον τόπο καταναλώσεως των εξαγόμενων προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας ΦΠΑ ([άρθρο 24](#) ν. [2859/2000](#)) σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες κανονιστικές πράξεις και εγκυκλίους διαταγές, οι παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών που εξάγονται από την Ένωση από τον πωλητή, απαλλάσσονται από τον φόρο υπό την προϋπόθεση ότι ο πωλητής υποβάλλει διασάφηση εξαγωγής κατά τα προβλεπόμενα στην τελωνειακή νομοθεσία και διαθέτει:

- τιμολόγιο πώλησης το οποίο δηλώνεται επί της διασάφησης εξαγωγής,
- αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης,
- αποδεικτικό μεσολαβούσης τράπεζας από το οποίο προκύπτει η καταβολή του αντίτιμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης.

Επειδή, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 1 της ΠΟΛ 1203/2016 της ΓΓΔΕ, την οποία και επικαλείται η προσφεύγουσα, για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται:

α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. [2859/2000](#) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

γ) Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα ... «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet. Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε.

δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντίτιμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες

συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, το Τελωνείο Νέων Μουδανιών γνωστοποίησε στο τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου ότι η υπηρεσία τους προέβη κατά την 06/06/2016 στην αυτοδίκαιη ακύρωση των δύο επίμαχων εξαγωγών της προσφεύγουσας, λόγω μη επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι εν λόγω διασαφήσεις εξαγωγής είχαν προορισμό το Αζερμπαϊτζάν και το ως άνω Τελωνείο εξάντλησε κάθε δυνατό τρόπο έρευνας σχετικά με την κίνηση της εξαγωγής. Περαιτέρω δε, με το υπ' αριθμ. .../3-3-2016 έγγραφό του, ζητήθηκε από τον νόμιμο διαχειριστή της προσφεύγουσας, να αποδείξει με εναλλακτικά στοιχεία την έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς αυτό μέχρι σήμερα να έχει καταστεί εφικτό.

Σύμφωνα δε με Αριθ. Πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφο της Δ/νσης Τελωνιακών Διαδικασιών με θέμα «Εξαγωγή και έξοδος εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της ένωσης στο πλαίσιο του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα - Αντικατάσταση της αριθμ. Δ19Α5013811ΕΞ2014/03.06.2014», Κεφάλαιο 3 υποπαράγραφος 3.13 «Διαδικασία έρευνας επιβεβαίωσης εξόδου των εμπορευμάτων - Αυτοδίκαιη ακύρωση διασαφήσης» ορίζονται τα ακόλουθα:

Στην περίπτωση που το τελωνείο εξαγωγής δεν έχει λάβει το μήνυμα της επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης το ως άνω τελωνείο αρχίζει με δική του πρωτοβουλία, μια διαδικασία έρευνας.

Η ως άνω διαδικασία αρχίζει αφού παρέλθουν 60 ημέρες από την ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ΙΕ501 προς το δηλωθέν τελωνείο εξόδου και αφού ήδη έχει προηγηθεί επικοινωνία

μεταξύ των δύο τελωνείων (μήνυμα Ι.. "Αίτημα αποστολής της κατάστασης εξαγωγής") για την εξέλιξη της διαδικασίας εξόδου.

Η διαδικασία που τηρείται σε αυτήν την περίπτωση είναι η ακόλουθη:

- α) Από τη λειτουργία «Ενέργειες» που υπάρχουν στην οθόνη της διασάφησης εξαγωγής ή
- β) Από το Dashboard/Εργασίες που εκκρεμούν, επιλέγεται η λειτουργία «Follow up». Περισσότερες οδηγίες έχουν δοθεί στο Εγχειρίδιο Χρήσης που έχει αναρτηθεί στο portal της Τελωνειακής Υπηρεσίας.

Εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθοι λόγοι:

- 1) Έχουν εξαντληθεί όλοι οι δυνατοί τρόποι πληροφόρησης σχετικά με την κίνηση της εξαγωγής (follow up, IE 904 «Αίτημα αποστολής της κατάστασης εξαγωγής»),
- 2) Το τελωνείο έχει επικοινωνήσει με το γραφείο υποστήριξης (helpdesk) της εξαγωγής (icis.ecs@gsis.gov.gr / Δ/ση ΔΥΤ Τμήμα Γ') και κατά περίπτωση έχει ανταλλάξει σχετική αλληλογραφία με τα εμπλεκόμενα Κ-Μ,
- 3) Δεν έχει διαπιστωθεί ότι υπήρξαν τεχνικά ή λειτουργικά προβλήματα κατά την ανταλλαγή μηνυμάτων εξαγωγής (IE 906,907),
- 4) Δεν έχουν προσκομιστεί εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της εξόδου των εμπορευμάτων από τον εξαγωγέα ή αυτά που έχουν προσκομιστεί δεν έχουν γίνει αποδεκτά ως ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τότε το τελωνείο εξαγωγής ακυρώνει αυτοδίκαια τη διασάφηση εξαγωγής αφού παρέλθουν 180 ημέρες από την ημερομηνία αποστολής του IE501 «Στοιχεία αναμενόμενης εξαγωγής» στο δηλωθέν τελωνείο εξόδου.

Η ακύρωση της διασάφησης έχει ως αποτέλεσμα την ακύρωση των πράξεων που έγιναν στα κατά περίπτωση πιστοποιητικά ή άλλα έγγραφα που αφορούν τη διασάφηση. Σε περίπτωση ακύρωσης της διασάφησης εξαγωγής, η αρμόδια τελωνειακή αρχή εξαγωγής ενημερώνει εγγράφως την αρμόδια ΔΟΥ του εξαγωγέα προκειμένου να ελεγχθεί η τήρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. ../06-06-2016 έγγραφο του Τελωνείου Ν. Μουδανιών τηρήθηκαν οι διατάξεις της ανωτέρω ΔΤΕ Α 1068392 ΕΞ 2016, **με αποτέλεσμα την αυτοδίκαιη ακύρωση των δύο εξαγωγών.**

Επειδή ακολούθως, από την εφαρμογή του υποσυστήματος ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος TAXIS σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ 1170/2014, μέσω της οποίας, υπάρχει η δυνατότητα άντλησης στοιχείων διασαφήσεων εξαγωγής που αντιστοιχούν σε ένα ΑΦΜ **και από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν επιβεβαιώθηκαν οι υπό κρίση εξαγωγές.**

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή

οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ικανό να μεταβάλλει τα πορίσματα των εκθέσεων ελέγχου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/12/2018 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και προστίμου ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **17/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..» – με **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α

Φορολογική Περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	7.249,83
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	3.132,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.382,19 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2018
	500,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**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.