



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 21/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1191**

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 **21-01-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή και του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2019/20-02-2019** συμπληρωματικού υπομνήματος: **α)** της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.. - . ..» – με **Α.Φ.Μ.** .., νομίμως εκπροσωπούμενης, **β)** της .. του .., με **ΑΦΜ** .., κατοίκου .. Θεσσαλονίκης, επί της οδού . αριθ. .- Τ.Κ., ως ομόρρυθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας και **γ)** της . . του .., Α.Φ.Μ. .., κατοίκου . Θεσσαλονίκης επί της οδού . αριθ. ..- Τ.Κ., ως ομόρρυθμου εταίρου και συνεκκαθαριστή της ως άνω εταιρίας κατά της με αριθμό **.../..20-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, 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 21-01-2019** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..** ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2019/20-02-2019** συμπληρωματικού υπομνήματος των προσφευγουσών, 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. **../20-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 7.732,70 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 7.196,83 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 14.929,53 € και αναγνωρίστηκε προς έκπτωση και μεταφορά στο έτος 2013 ποσό ύψους 1.539,10 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, 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. **.../15-01-2018** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ. **.../21-04-2016** αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχ/ση στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ. **../2016** εντολή ελέγχου, με την οποία αιτούνταν ποσό επιστροφής ύψους 7. 641,16 €. Δεδομένου δε ότι μεταφέρονταν από το έτος 2012, προς έκπτωση και συμψηφισμό στο έτος 2013, ποσό ύψους 3.299,30 € κρίθηκε σκόπιμο να διενεργηθεί έλεγχος και στη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Έγινε έλεγχος αν έχουν αναγραφεί ορθά, κατά αξία και κωδικό ανάλογα με το συντελεστή Φ.Π.Α., οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές (έσοδα) στις υποβληθείσες περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01 έως 31/12/2012, σε σχέση με τα προκύπτοντα συνολικά από την ανάλυση των στηλών του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων, (Β' κατηγορίας) και από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις και δήλωσε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου στο σωστό τρίμηνο, ήτοι ποσό 2.700,55 € στο 3^ο τρίμηνο και 210,6 € στο 4^ο τρίμηνο. Επίσης με βάση τις ως άνω διατάξεις υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα οι με αριθ. καταχ. .. και ../30-10-2017 Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων Αγαθών και Λήψεων Υπηρεσιών για τον 5^ο μήνα του 2012 με στοιχεία προμηθευτή DE.... (Γερμανία) με ποσό ενδοκοινοτικής απόκτησης 11.411,40 € και για τον 9^ο μήνα με στοιχεία προμηθευτή ESA και με ποσό ενδοκοινοτικής απόκτησης 2.700,55 € αντίστοιχα.
- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις για το αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται για αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε:
 - Ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/Φ.Π.Α. κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής. Τόσο ο αγοραστής όσο και ο πωλητής είναι εγγεγραμμένοι στο σύστημα vries στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής τους, κατά το χρόνο πραγματοποίησης της συναλλαγής.
 - Η εξόφληση των ως άνω συναλλαγών προς τις προμηθεύτριες εταιρείες της Ε.Ε πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως προκύπτει από την «ΕΚΤΥΠΩΣΗ ΚΙΝΗΣΗΣ Λ/ΣΜΟΥ» με ημερομηνία εκτύπωσης την 30.09.2016 και από προσκομισθέντα αντίγραφα εμβασμάτων, της τράπεζας EFG EUROBANK ERGASIAS A.E.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά διακίνησης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και των αγορών εσωτερικού.
- Οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες αφορούν σε ενοίκια της έδρας, αμοιβές λογιστή και εκτελωνισμού των εξαγωγών, καθώς και σε έξοδα κοινοχρήστων, ηλεκτρισμού, ύδρευσης και εγγραφής στο εμπορικό και βιομηχανικό επιμελητήριο Θεσσαλονίκης.
- Για την υπό κρίση χρήση πραγματοποίησε τις ακόλουθες εξαγωγές:

	Είδος Παράδοσης (Εξαγωγή, κ.λπ.)	Αρ.-Ημερ/νία Στοιχείου	Στοιχεία λήπτη	Καθαρή Αξία €	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/Αριθ Αναφοράς - ΕΔΕ ΕΞΑΓΩΓΗΣ
1	INVOICE - Δ.Α. ../12	../22-01-2012	RUSSIA	6.084,00	ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ ΕΞΑΓΩΓΗΣ Ε' ΤΕΛΩΝΕΙΟ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ-ΑΡ. ../22-2-12 ΜΕ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΦΟΡΤΩΣΗΣ ΔΥΟ

					(2) κόλλων στο αερ/φος πτήση NN 284 ΠΡΟΣ ΡΩΣΙΑ/22-112012 ..
2		.../1-6-2012	...-RUSSIA	14.206,45	...
3		.../1-6-2012	...RUSSIA	2.589,00	...
4		.../6-07-2012	..RUSSIA	5.498,00	...
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	.. - ../16-11-2012	..-RUSSIA	3.785,16	...

- Από τον έλεγχο των ως άνω τιμολογίων πώλησης διαπιστώθηκε ότι αυτά δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Δεν αναγράφεται σ' αυτά η έδρα του πελάτη στη Μόσχα της Ρωσίας, ούτε και ο Α.Φ.Μ. (VAT) ή κάποιος αντίστοιχος αριθμός της Ρωσίας. Από τον έλεγχο των οικείων τελωνειακών παραστατικών εξαγωγής, καθώς και του αντιτύπου 3 του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.) για την οριστική εξαγωγή των αγαθών, δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλήψεις, αλλά αντί για Α.Φ.Μ. του παραλήπτη πελάτη της προσφεύγουσας εταιρείας αναγράφεται ο αριθμός διαβατηρίου (PASPORT ...) του αγοραστή. Έγινε επαλήθευση των ως άνω εξαγωγών της υπό κρίση περιόδου μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICIS.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των ως άνω συναλλαγών διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
 - Από αντίγραφα δέκα τεσσάρων σελίδων (14) που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, της Τράπεζας EUROBANK ERGASIAS A.E., με ημερομηνία εκτύπωσης την 02/08/2018 προκύπτει ότι πιστώνεται ως τελικός δικαιούχος τραπεζικός λ/σμός διαφορετικός από αυτόν της προσφεύγουσας εταιρείας, που ανήκει στο ομόρρυθμο μέλος - διαχειρίστρια της ως άνω εταιρία, την προσφεύγουσα . ., από χρηματο-πιστωτική εταιρεία του Λονδίνου με την επωνυμία «...» και δ/ση ., . – LONDON. Το συνολικό ποσό που πιστώθηκε σε λ/σμό της ως άνω διαχειρίστριας ανέρχεται σε 35.180,00 €, με μεσολαβούσες τράπεζες της Γερμανίας (DE) και της Φιλανδίας (FI). Περαιτέρω, από την εν λόγω κατάσταση της EUROBANK ERGASIAS A.E. προκύπτουν τέσσερις (4) πιστώσεις συνολικού ποσού 11.960,00 € (2.990,00 X 4), οι οποίες έγιναν από τράπεζα της Ρωσίας – Μόσχα προς τον λ/σμό της προσφεύγουσας εταιρείας. Το συνολικό ποσό που προκύπτει ότι κατατέθηκε βάσει των ανωτέρω, ανέρχεται σε 47.140,00 €.
- Ακολουθώντας από την έρευνα στο ηλεκτρονικό αρχείο της φορολογικής αρχής (σύστημα μητρώου και εισοδήματος), διαπιστώθηκε ότι ο.. του .. (αγοραστής), με Α.Φ.Μ. ... και Αρ.

Δ.Τ. .../13-9-2014, εκδόσεως του ΙΖ΄ ΤΑ Θεσσαλονίκης, είναι έγγαμος, κάτοικος Ελλάδας, διαμένει επί της οδού .. αριθ. .. στον .. – Θεσσαλονίκης και τυγχάνει πατέρας των μελών και διαχειριστριών της προσφεύγουσας εταιρίας. Επιπροσθέτως διαπιστώθηκε ότι υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα. Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2011, 2012, 2013 και 2014 δηλώνει κάτοικος Ελλάδας με ιδιόκτητη κατοικία (100%) του ιδίου, Αριθ. Παροχής ΔΕΗ: ... και μήνες ιδιοκατοίκησης δώδεκα (12). Στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 δήλωσε ότι φιλοξενείται από την κόρη του . ., σε διαμέρισμα 38 τ.μ., 1^{ου} ορόφου, για δώδεκα (12) μήνες που βρίσκεται επί της οδού ... στον .. – Θεσσαλονίκης. Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2017, δηλώνει έγγαμος με την ... του .. με Α.Φ.Μ. ..., κάτοικος Ελλάδας και φέρεται να διαμένει στον 1^ο όροφο, σε διαμέρισμα 68 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% του ιδίου και 50% της συζύγου του, με μήνες ιδιοκατοίκησης δώδεκα (12), επί της οδού . ., στον .. – Θεσσαλονίκης.

- Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο κάποιο έγγραφο της Ρωσικής Αρχής από το οποίο να προκύπτει ότι ο αγοραστής είχε τη μόνιμη εγκατάσταση του εκτός της Ε.Ε.. Επίσης δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο διαβατήριο και ταυτότητα του φερόμενου αγοραστή, από τα οποία να προκύπτει ότι είναι μόνιμος κάτοικος της Ρωσίας (Μόσχα).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ως άνω αγοραστής είναι κάτοικος Ελλάδος και ως εκ τούτου η υπόχρεη επιχείρηση θα έπρεπε να χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ στα Τιμολόγια συνολικής αξίας 41.273,48 €, που εξέδωσε προς αυτόν.

Με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, αναμόρφωσε τις φορολογητέες εκροές της υπό κρίση περιόδου και καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο εκροών, όπως διαμορφώνεται ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2012 - 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	30.503,20	71.776,68	41.273,48
Αξία φορολογητέων εισροών	44.645,51	44.645,51	0,00
Φόρος εκροών	7.015,74	16.508,64	9.492,90
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.315,04	10.315,04	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.299,30	1.539,10	1.760,20
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	7.732,70	7.732,70
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	0,00	7.196,83	7.196,83

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	14.929,53	14.929,53
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.299,30	1.539,10	1.760,20

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../21-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγουσες ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επικαλούμενες τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση της αρχής του estoppel, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά από πολύ μεγάλο χρονικό διάστημα, κατά το οποίο και αφού είχαν προσκομίσει κάθε νόμιμο παραστατικό, που είχαν στη διάθεσή τους τρία χρόνια μετά το κλείσιμο της εταιρείας, τα οποία θεωρούσαν ότι κάλυπταν τις τυπικές πλημμέλειες, που είχε επισημάνει η διοίκηση.
- 2) Πλημμελής ή εσφαλμένη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης. -Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Η προσβαλλόμενη πράξη, στο βαθμό που φαίνεται να στηρίζεται στην συνημμένη Έκθεση Ελέγχου ενσωματώνει όλα τα ελαττώματα αυτής Στις Διαπιστώσεις Ελέγχου αναφέρεται ότι για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.-31.12.2012 το ποσό των εξαγωγών της προσφεύγουσας εταιρείας προς τη Ρωσία και συγκεκριμένα προς τον του, δεν πρέπει να θεωρηθεί απαλλασσόμενο Φ.Π.Α. λόγω εξαγωγών αγαθών προς τρίτες εκτός Ε.Ε. χώρες, αλλά πρέπει να επιβαρυνθεί με το σύνολο του Φ.Π.Α., με την αιτιολογία ότι ο τελευταίος ως ενεργών την εξαγωγή δεν είχε μόνιμη επαγγελματική εγκατάσταση στη Μόσχα Ρωσίας γιατί έχει Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα και φαίνεται ότι υποβάλλει δηλώσεις ετησίως. Από όλα τα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα έγγραφα προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι υπό κρίση πωλήσεις αγαθών από την προσφεύγουσα εταιρεία, προς τον ως άνω αγοραστή, ήταν καθαρά εμπορικές, εφ' όσον εκδόθηκαν για την πώλησή τους τα απαιτούμενα εκ του νόμου τιμολόγια πώλησης, μεταφέρθηκαν νόμιμα από την έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης με τα αντίστοιχα παραστατικά μέχρι το Τελωνείο και το σημείο φόρτωσης για τη μεταφορά τους στη Ρωσία, όπως προκύπτει. Εξάλλου, οι πληρωμές τους έχουν γίνει με καθ' όλα νόμιμο τρόπο, όπως εξάλλου και οι παραγγελίες και οι πληρωμές προς τους προμηθευτές της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγουσών περί της παραβίασης της αρχής του estoppel, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

Επειδή, οι προσφεύγουσες στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους ισχυρίζονται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού και δημοσίου δικαίου, ήτοι της αρχής της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Επειδή, στο δημόσιο δίκαιο, η αρχή της καλής πίστης είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου έναντι του Δημοσίου. Οι προσφεύγουσες δε, επικαλούνται τις ως άνω αρχές σε συνδυασμό με την αρχή του estoppel, βάσει της οποίας η Διοίκηση δε δύναται επί τη βάσει των δικών της παραλείψεων, να αγνοήσει μία ευνοϊκή κατάσταση για το διοικούμενο και να αρνηθεί να αναγνωρίσει σε αυτόν τα ωφελήματα και τις νόμιμες συνέπειες που προκύπτουν από τις ως άνω παραλείψεις.

Επειδή, «στο μέτρο που το ΔΕΚ αναφέρεται στις δύο αυτές αρχές χωρίς να προβαίνει σε οριοθέτηση του κανονιστικού πεδίου εκάστης, ούτε σε διευκρίνιση της μεταξύ τους σχέσεως, δεν είναι εύκολο, όπως παρατήρησε ο δικαστής Pescatore, να προσδιοριστεί η αντίστοιχη επιρροή της καθεμιάς στο αποτέλεσμα στο οποίο καταλήγει η απόφαση του ΔΕΚ[28]. Η σύνδεση των δύο αρχών αποτελεί, κατά μία άποψη, ένδειξη της διαθέσεως του ΔΕΚ να ενισχύσει την προστασία των ιδιωτών[29] έναντι των απρόβλεπτων μεταβολών του κοινοτικού κανονιστικού πλαισίου. Χαρακτηριστικές είναι συναφώς οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Sir Gordon Slynn επί της υποθέσεως Trada, ο οποίος θεώρησε ότι το περιεχόμενο των αρχών της ασφαλείας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης αποτελούν, αφ' ενός μεν, το δικαίωμα των πολιτών να μην αλλάζει ο νόμος, εκτός από την περίπτωση αδήριτης ανάγκης, επηρεάζοντας τις εμπορικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την πεποίθηση ότι δεν θα άλλαζε, εν πάση περιπτώσει χωρίς μεταβατικά μέτρα, αφετέρου δε, το δικαίωμα να διατυπώνονται σαφώς οι κανόνες δικαίου[30]. Υποστηρίχθηκε η άποψη ότι η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης θεωρείται από τους διαδίκους ως επικουρική της αρχής της ασφαλείας δικαίου[31]. Αυτό δεν προκύπτει από την νομολογία, λαμβανομένου υπόψη ότι οι πλέον πρόσφατες αποφάσεις εμφανίζουν την τάση αποσπάσεως της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την ασφάλεια δικαίου. Μία προσπάθεια για τον εντοπισμό κάποιου κριτηρίου διακρίσεως μεταξύ των δύο αρχών αποτελούν οι προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Γ. Κοσμά στην υπόθεση Fintan Duff κ.λ.π.[32], ο οποίος προτείνει ένα χρονικό κριτήριο. Κατά τον γενικό εισαγγελέα, «αρχή της ασφαλείας δικαίου επιβάλλει σαφήνεια και ακρίβεια των κανόνων δικαίου και των ατομικών ρυθμίσεων που συγκροτούν, σε ορισμένη χρονική στιγμή, το νομικό πλαίσιο εντός του οποίου ασκούν τις αρμοδιότητές τους τα όργανα και αναπτύσσουν τις δραστηριότητές τους οι ιδιώτες, ενώ η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επιβάλλει στον κοινοτικό νομοθέτη και στα λοιπά κοινοτικά όργανα (ή στα εθνικά όργανα όταν ενεργούν βάσει κοινοτικών διατάξεων) να ασκούν, στην διαδοχή του χρόνου, κατά τέτοιο τρόπο τις αρμοδιότητές τους, ώστε να μη θίγονται, κατά τρόπο αδύνατο να παραβλεφθεί από έναν επιμελή ιδιώτη, έννομες καταστάσεις και σχέσεις δημιουργηθείσες βάσει της κοινοτικής νομοθεσίας». Καίτοι ακριβές[33], το προτεινόμενο κριτήριο αναφέρεται σε μία μόνον πτυχή της αρχής της ασφαλείας δικαίου και δεν καλύπτει το σύνολο της νομολογίας, στο μέτρο που συχνά η εν λόγω αρχή μνημονεύεται από κοινού με την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης σε περιπτώσεις που αφορούν την μεταβολή ενός νομικού πλαισίου. Το διαφοροποιητικό στοιχείο της αρχής της προστασίας της

δικαιολογημένης εμπιστοσύνης πρέπει να αναζητηθεί στην υποκειμενική της διάσταση. Κατά την εύστοχη διατύπωση του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου, «η ασφάλεια δικαίου σημαίνει για τον πολίτη πρωτίστως προστασία της εμπιστοσύνης». Η ασφάλεια δικαίου αφορά κυρίως την αντικειμενικότητα των κανόνων δικαίου, ενώ η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη είναι τρόπον τινά το συνακόλουθο ή η προέκταση της αρχής αυτής προς την κατεύθυνση της αναγνώρισεως δικαιωμάτων και προστατευομένων ατομικών καταστάσεων[35]. Με άλλους λόγους, η ασφάλεια δικαίου αποσκοπεί στην συνεχή, συνεπή και σταθερή εξέλιξη του δικαίου, αποκλείοντας τις αιφνίδιες μεταβολές. Η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εξεταζόμενη από την σκοπιά του πολίτη, επιβάλλει την προστασία της εμπιστοσύνης του τελευταίου στην διατήρηση και στην αξιοπιστία της κρατικής δράσεως, βάσει της οποίας προέβη σε κάποιες ενέργειες ή στην οποία στήριξε προσδοκίες. Όπως επισημαίνει το πρωτοδικείο στην απόφαση *Industrias Pesqueras Campros SA* κ.λπ.[36], στην νομολογία του ΔΕΚ η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εξομοιώνεται προς τις επιταγές της ασφαλείας δικαίου που προστατεύουν τα ιδιωτικά συμφέροντα». (Ε. Πρεβεδούρου - Η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων - Περιοδικό Δίκη).

Επειδή, «όσον αφορά, πρώτον, την αίτηση περί παραβιάσεως της αρχής *estoppel*, ..., οι οποίοι προβλήθηκαν προς στήριξη της προσφυγής στην υπόθεση *T-50/06 RENV II*, επισημαίνεται ότι η αρχή *estoppel* αποτελεί θεσμό του αγγλοσαξονικού δικαίου και δεν ισχύει στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς τούτο να αποτελεί πρόκριμα όσον αφορά το αν ορισμένες αρχές, όπως είναι οι αρχές της ασφαλείας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, και ορισμένοι κανόνες, όπως ο κανόνας *nemo potest venire contra factum proprium*, που έχουν καθιερωθεί στο δίκαιο αυτό, έχουν σχέση ή συνάφεια με την εν λόγω αρχή. Επομένως, η συγκεκριμένη αίτηση είναι απορριπτέα ως νόμω αβάσιμη, κατά το μέρος που στηρίζεται σε παραβίαση της αρχής *estoppel*, χωρίς τούτο να αποτελεί πρόκριμα όσον αφορά τη δυνατότητα εξετάσεως των προβαλλομένων από την Ιρλανδία επιχειρημάτων, εφόσον θεωρηθεί ότι αυτά στηρίζουν λόγο ακυρώσεως αντλούμενο, κατ' ουσίαν, από τις αρχές της ασφαλείας δικαίου ή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. (*T-50/06 RENV II* και *T-69/06 RENV II* σκέψη 56).

Επειδή πρέπει να υπομνηστεί ότι η αρχή της ασφαλείας δικαίου αποτελεί γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης (βλ. διάταξη της 8ης Νοεμβρίου 2007, *Fratelli Martini και Cargill*, C-421/06, EU:C:2007:662, σκέψη 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Κατά πάγια νομολογία, η αρχή αυτή αποβλέπει στο να εξασφαλίζει το προβλέψιμο των καταστάσεων και των εννόμων σχέσεων που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης (αποφάσεις της 10ης Απριλίου 2003, *Schulin*, C-305/00, Συλλογή, EU:C:2003:218, σκέψη 58, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2005, *Ιρλανδία κατά Επιτροπής*, C-199/03, Συλλογή, EU:C:2005:548, σκέψη 69). Προς τούτο, έχει θεμελιώδη σημασία η εκ μέρους των θεσμικών οργάνων τήρηση της αρχής της μη αλλοιώσεως των πράξεων που έχουν εκδώσει

και οι οποίες επηρεάζουν τη νομική και πραγματική κατάσταση των υποκειμένων δικαίου, για τον λόγο δε αυτόν δεν δύνανται να τροποποιούν τις πράξεις αυτές παρά μόνο στο πλαίσιο των ισχυόντων κανόνων που διέπουν την αρμοδιότητα και τη διαδικασία (βλ. απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 1997, Deutsche Bahn κατά Επιτροπής, T-229/94, Συλλογή, EU:T:1997:155, σκέψη 113 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Η τήρηση της αρχής της ασφαλείας δικαίου επιτάσσει, επίσης, να αποφεύγουν τα θεσμικά όργανα της Ένωσης, για λόγους αρχής, τυχόν ασυνέπειες που μπορεί να προκύψουν κατά την εφαρμογή των διαφόρων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, ιδίως δε σε περίπτωση που οι διατάξεις αυτές αποβλέπουν στον ίδιο σκοπό, όπως είναι η επικράτηση ανόθευτου ανταγωνισμού εντός της κοινής αγοράς (βλ., υπό το πνεύμα αυτό και κατ' αναλογία, αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1993, Matra κατά Επιτροπής, C-225/91, Συλλογή, EU:C:1993:239, σκέψεις 41 και 42, και της 31ης Ιανουαρίου 2001, RJB Mining κατά Επιτροπής, T-156/98, Συλλογή, EU:T:2001:29, σκέψη 112 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγουσών ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως **στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη διαπίστωση εκ μέρους του ελέγχου ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 24 του Ν. 2859/2000, σχετικά με τα τιμολόγια που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος διενεργείται με καθυστέρηση και ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκληρώσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2341/2017, ΣτΕ 309/2012, 4265/2001).

Κατά συνέπεια, είναι απορριπτέες ως αβάσιμες οι αιτιάσεις περί παραβιάσεως των αρχών της ασφάλειας δικαίου, του estoppel, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό των προσφευγουσών περί της πραγματοποίησης των επίμαχων εξαγωγών και περί πλημμελειών της προσβαλλόμενης πράξης

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 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 **10/10.07.1987** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Ερμηνεία Ν. 1642/1986.- Κοινοποίηση των διατάξεων του Ν. 1642/86 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις), διευκρινίστηκε ότι: «Ως μη εγκαταστημένος στην Ελλάδα αγοραστής θεωρείται το πρόσωπο το οποίο έχει αποδειγμένα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του ή τη συνήθη κατοικία και διαμονή του στο εξωτερικό».

Επειδή, με την αριθ. [Δ19Α 5012006 ΕΞ 12.3.2012](#) ΔΥΟ της ΓΓΔΕ, με θέμα (Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων – ICISnet) διευκρινίστηκε ότι: «Στο Πολυετές Πρόγραμμα του Ηλεκτρονικού Τελωνείου που έχει σχεδιαστεί σε επίπεδο ΕΕ, περιλαμβάνονται τα ηλεκτρονικά συστήματα που θα εξασφαλίσουν τις ηλεκτρονικές τελωνειακές διαδικασίες οι οποίες σταδιακά θα αντικαταστήσουν τις γραπτές διαδικασίες κατάθεσης παραστατικών (δηλωτικών, διασαφήσεων κ.λπ.) σε έντυπη μορφή....

Το Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα Τελωνείων ICISnet -Υποσύστημα Εξαγωγών αναπτύχθηκε με βάση τις λειτουργικές προδιαγραφές του κοινοτικού Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών με την προσθήκη ορισμένων εθνικών λειτουργιών για διαδικασίες που σύμφωνα με τις κοινοτικές προδιαγραφές επαφίεται στα Κ-Μ.

Η θέση σε παραγωγική λειτουργία του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στα πλαίσια του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων-ICIS.net αντικαθιστά στο σύνολο τον τρόπο διεξαγωγής των τελωνειακών διαδικασιών και διατυπώσεων της εξαγωγής, προσωρινής εξαγωγής και επανεξαγωγής επιφέροντας τις παρακάτω ουσιαστικές αλλαγές :

- αλλαγή στο τρόπο επικοινωνίας μεταξύ του Τελωνείου και των εμπλεκόμενων στις διατυπώσεις εξαγωγής προσώπων, με την αντικατάσταση της παραδοσιακής μεθόδου επικοινωνίας υποβολής εγγράφων, με την ηλεκτρονική επικοινωνία δια μέσου ηλεκτρονικών μηνυμάτων σε όλες τις φάσεις επιτήρησης του καθεστώτος της εξαγωγής.
- οι απαιτούμενες δηλώσεις των συναλλασσομένων που κατατίθενται στο Τελωνείο, καθώς και τα θεσμοθετημένα αιτήματα που αφορούν στην διασάφηση εξαγωγής (π.χ. ακύρωση, διόρθωση της διασάφησης κλπ) διαβιβάζονται πλέον ηλεκτρονικά. Επίσης οι αποφάσεις του Τελωνείου (π.χ. απόφαση για έλεγχο, για άδεια παραλαβής για εξαγωγή ή για έξοδο, επιβεβαίωση της εξόδου κλπ), διαβιβάζονται στο συναλλασσόμενο ηλεκτρονικά.
- η ηλεκτρονική επικοινωνία μεταξύ Τελωνείου και οικονομικού φορέα δεν καθιστά πλέον υποχρεωτική την δια ζώσης επικοινωνία που απαιτούσαν οι γραπτές διαδικασίες, για την κατάθεση της διασάφησης εξαγωγής και η αποδοχή της διασάφησης γίνεται πλέον ηλεκτρονικά.

- καθιερώνονται εφεδρικές διαδικασίες στις περιπτώσεις μη διαθεσιμότητας των μηχανογραφικών συστημάτων τόσο των τελωνειακών αρχών, όσο και των οικονομικών φορέων.

- η υποβολή της διασάφησης εξαγωγής πραγματοποιείται εντός καθορισμένων από τις ΔΕΚΤΚ προθεσμιών, πριν την αναχώρηση του μέσου μεταφοράς ή πριν την φόρτωση των εμπορευμάτων στο μέσο μεταφοράς που διέρχεται τα σύνορα.

1.2. Πεδίο εφαρμογής

Το υποσύστημα Εξαγωγών του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων-ICIS.net καλύπτει τη διαδικασία εξαγωγής, η οποία σύμφωνα με τις ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, εφαρμόζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Στο καθεστώς της εξαγωγής - Μεταφορά/Αποστολή κοινοτικών εμπορευμάτων με προορισμό εκτός της ΕΕ (άρθρο 786 (1) ΔΕΚΤΚ).....

1.3. Νομικό Πλαίσιο

Οι Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν, καθιερώνουν μεταξύ άλλων το κοινοτικό νομικό πλαίσιο της ηλεκτρονικής υποβολής της διασάφησης εξαγωγής, της υποχρεωτικής ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ τελωνείου εξαγωγής και τελωνείου εξόδου, όταν στην εξαγωγή εμπορευμάτων τα δύο εμπλεκόμενα τελωνεία (εξαγωγής και εξόδου), βρίσκονται σε διαφορετικά ΚΜ της Ε.Ε., με δυνατότητα εφαρμογής και όταν το τελωνείο εξαγωγής και το τελωνείο εξόδου βρίσκονται στο ίδιο ΚΜ, καθώς και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ του τελωνείου και των εμπλεκόμενων στην αλυσίδα διακίνησης των προς εξαγωγή εμπορευμάτων.

Για διευκόλυνση της πλήρους εφαρμογής του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών μέσα στο πλαίσιο λειτουργίας του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων-ICIS.net, συνοψίζονται παρακάτω τα σημαντικότερα άρθρα που αφορούν στη διαδικασία εξαγωγής των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ (εξαγωγή, επανεξαγωγή και προσωρινή εξαγωγή):

- Άρθρο 4 του ΚΤΚ καν. 2913/92 σημείο «4γ» που περιλαμβάνει τον ορισμό του τελωνείου εξαγωγής «το οριζόμενο από τις τελωνειακές αρχές και σύμφωνα με τους τελωνειακούς κανόνες τελωνείο, στο οποίο πρέπει να ολοκληρώνονται οι διατυπώσεις προκειμένου τα εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας να λάβουν τελωνειακό προορισμό ή χρήση, όπως επίσης και οι κατάλληλοι έλεγχοι βάσει των κινδύνων».

- στο άρθρο 161 του ΚΤΚ καν. 2913/92 με το οποίο μεταξύ άλλων ρυθμίζεται ότι κάθε κοινοτικό εμπόρευμα που προορίζεται να εξαχθεί πρέπει να τεθεί υπό το καθεστώς εξαγωγής και προσδιορίζεται επίσης το αρμόδιο τελωνείο για την τήρηση των διατυπώσεων εξαγωγής

- άρθρο 4 του ΚΤΚ καν. 2913/92, σημείο «4δ» που περιλαμβάνει τον ορισμό του τελωνείου εξόδου «το οριζόμενο από τις τελωνειακές αρχές και σύμφωνα με τους τελωνειακούς κανόνες τελωνείο, στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας

και στο οποίο υποβάλλονται σε τελωνειακούς ελέγχους όσον αφορά στην εφαρμογή των διατυπώσεων εξόδου και στους κατάλληλους ελέγχους βάσει των κινδύνων»

- άρθρο 786 στο οποίο καθορίζονται οι περιπτώσεις που πρέπει να χρησιμοποιούνται οι διατυπώσεις εξαγωγής όσον αφορά στη διασάφηση εξαγωγής.

- άρθρο 592β το οποίο αναφέρει τις προθεσμίες υποβολής της διασάφησης εξαγωγής, η οποία περιλαμβάνει τα στοιχεία ασφάλειας και προστασίας του παραρτήματος 30Α στο τελωνείο εξαγωγής

- άρθρο 788 των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με το οποίο προσδιορίζεται το πρόσωπο του εξαγωγέα

- άρθρο 251 παράγραφος 2 των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με το οποίο ρυθμίζεται η δυνατότητα ακύρωσης της διασάφησης εξαγωγής.

- άρθρα 790 και 791 των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με τα οποία ρυθμίζονται οι παρεκκλίσεις από το αρμόδιο τελωνείο εξαγωγής

- άρθρα 792, 792α και 792β των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με τα οποία καθορίζονται οι διατυπώσεις που τηρούνται στο τελωνείο εξαγωγής

- άρθρο 793 των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με το οποίο προσδιορίζεται το αρμόδιο τελωνείο εξόδου και καθορίζονται οι παρεκκλίσεις από τον γενικό κανόνα προσδιορισμού αυτού.

- άρθρο 793α των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με το οποίο καθορίζονται οι διατυπώσεις που τηρούνται στο τελωνείο εξόδου

- άρθρο 793β των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με το οποίο καθορίζεται η διαδικασία εξαγωγής εμπορευμάτων που μεταφέρονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της ΕΕ ή σε τελωνείο εξόδου στο πλαίσιο καθεστώτος διαμετακόμισης ή με βάση ενιαίο δηλωτικό ως δήλωση διαμετακόμισης, σύμφωνα με τα άρθρα 445 και 448.

- άρθρα 796α, 796β, 796γ, 796δ και 796ε των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93 με τα οποία καθιερώνεται η ανταλλαγή δεδομένων εξαγωγής μεταξύ τελωνειακών αρχών με χρήση της πληροφορικής και των δικτύων ηλεκτρονικών υπολογιστών

- άρθρο 796δα που αναφέρεται στη διαδικασία έρευνας της εξόδου και στα εναλλακτικά στοιχεία για την απόδειξη της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

...

1.4. Νέες ρυθμίσεις στη διαδικασία εξαγωγής

Προς διευκόλυνση της εφαρμογής των τελωνειακών διατυπώσεων που καθιερώνονται με αφορμή την έναρξη λειτουργίας του νέου Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων ICIS.net - Υποσύστημα εξαγωγών, θεωρείται σκόπιμο να επισημανθούν οι σημαντικότερες αλλαγές, όπως αυτές προσδιορίζονται από το κοινοτικό νομικό πλαίσιο σε συνδυασμό με τις εθνικές προσαρμογές. Οι σημαντικότερες αλλαγές είναι:

1) Ηλεκτρονική υποβολή της διασάφησης εξαγωγής (άρθρο 787 και 841 παρ. 1 των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93): Καθιερώνεται υποχρεωτικά η υποβολή της διασάφησης εξαγωγής με τη χρήση τεχνικής επεξεργασίας δεδομένων. Στις περιπτώσεις που δεν λειτουργεί το μηχανογραφικό σύστημα των τελωνειακών αρχών ή η ηλεκτρονική εφαρμογή του διασαφιστή/εξαγωγέα η διασάφηση κατατίθεται

γραφτώ, μόνο ύστερα από έγκριση των τελωνειακών αρχών. Η εφεδρική διαδικασία υποβολής της διασάφησης εξαγωγής περιγράφεται στο Κεφάλαιο 7 της παρούσας.

2) Ανταλλαγή μηνυμάτων μεταξύ των τελωνείων εξαγωγής και εξόδου και των οικονομικών φορέων που εμπλέκονται στη διαδικασία της εξαγωγής (άρθρα 796α έως 796ε των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93): Καθιερώνεται η ηλεκτρονική επικοινωνία των τελωνείων εξαγωγής και εξόδου και των εμπλεκόμενων οικονομικών φορέων (εξαγωγέων και μεταφορέων) κατά τη διαδικασία της εξαγωγής από τη στιγμή της υποβολής της διασάφησης εξαγωγής μέχρι και την τελική έξοδο των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. Η ανάλυση των μηνυμάτων περιλαμβάνεται στα κεφάλαια 4 και 5 της παρούσας....

3) Αντικατάσταση του Αντίτυπου 3 του ΕΔΕ με την εκτύπωση του μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης Εξαγωγής»: Σύμφωνα με την νέα διαδικασία της ηλεκτρονικής υποβολής της διασάφησης εξαγωγής και την ανταλλαγή μηνυμάτων μεταξύ του τελωνείου και του διασαφιστή/εξαγωγέα, αλλάζει ο τρόπος πιστοποίησης της εξόδου των εμπορευμάτων στον εξαγωγέα ή στον διασαφιστή.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα άρθρα 792 παρ. 1 και 796ε των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93, το τελωνείο εξαγωγής πιστοποιεί την έξοδο των εμπορευμάτων στον εξαγωγέα ή διασαφιστή με την αποστολή του μηνύματος ΙΕ599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης Εξαγωγής» μετά την επιβεβαίωση της εξόδου και την αποστολή του αντίστοιχου μηνύματος (ΙΕ518) «Αποτελέσματα Εξόδου» από το τελωνείο εξόδου ή μετά την διαπίστωση ότι τα εναλλακτικά μέτρα απόδειξης της εξόδου είναι επαρκή σύμφωνα με το άρθρο 796δα παρ. 4.

Κατά συνέπεια, από τη θέση σε εφαρμογή του υποσυστήματος Εξαγωγών του ICIS.net, το τελωνείο εξαγωγής εκτυπώνει από το μηχανογραφικό σύστημα τα στοιχεία του μηνύματος ΙΕ599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» και παραδίδει την εκτύπωση αυτή στον εξαγωγέα δεόντως θεωρημένη, αντί του αντιγράφου του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής (αντίτυπο 3 του ΕΔΕ) ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε. Ε

Σημείωση: Το αντίτυπο 3 του ΕΔΕ προσκομίζεται στο τελωνείο εξόδου για την πιστοποίηση της εξόδου των εμπορευμάτων με θεώρηση στην πίσω σελίδα, όταν:

- στα μηχανογραφημένα τελωνεία το ICIS.net, είναι εκτός λειτουργίας και εφαρμόζεται εφεδρική διαδικασία με γραπτή διασάφηση
- οι διατυπώσεις εξαγωγής τηρούνται σε μη μηχανογραφημένο τελωνείο.

4) Μη μηχανογραφημένα τελωνεία εξαγωγής: Επειδή το Σύστημα Ελέγχου Εξαγωγών είναι υποχρεωτικό και δεσμεύει τη χώρα μας στην περίπτωση που στο καθεστώς της εξαγωγής εμπλέκονται περισσότερα του ενός ΚΜ, τα μη μηχανογραφημένα τελωνεία εξαγωγής δεν θα αποδέχονται διασαφήσεις εξαγωγής, επανεξαγωγής και προσωρινής εξαγωγής, όταν το τελωνείο εξόδου βρίσκεται σε άλλο ΚΜ της ΕΕ.

Στην περίπτωση αυτή, οι εξαγωγείς υποχρεωτικά τηρούν διατυπώσεις εξαγωγής σε μηχανογραφημένο τελωνείο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΕΔΥΟ αρ. πρωτ. Τ.5212/406/Α0019/20-12-2002 «Αρμόδιο τελωνείο για διατυπώσεις εξαγωγής - πλην γεωργικών προϊόντων που τυγχάνουν επιστροφών»...

2.1. Τελωνείο εξαγωγής

Είναι το τελωνείο όπως ορίζεται στα άρθρα 4γ και 161 του ΚΤΚ καν. 2913/92, 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 ΕΕ και για τα οποία απαιτείται τελωνειακή διασάφηση, στο τελωνείο εξαγωγής πρέπει να τηρούνται οι ακόλουθες διατυπώσεις:

- η υποβολή και αποδοχή της τελωνειακής διασάφησης για την εξαγωγή, προσωρινή εξαγωγή και επανεξαγωγή μετά από οικονομικό τελωνειακό καθεστώς, μετά την αποδοχή των παραπάνω διασαφήσεων η έκδοση του αριθμού καταχώρησης της διασάφησης (MRN) και η γνωστοποίησή του στον εξαγωγέα/διασαφιστή
- εφόσον ληφθεί απόφαση, η επαλήθευση της διασάφησης, είτε με εξέταση των εμπορευμάτων, είτε με έλεγχο των επισυναπτομένων εγγράφων
- η λήψη μέτρων για την αναγνώριση της ταυτότητας των εμπορευμάτων
- η έκδοση της άδειας παραλαβής για εξαγωγή με σκοπό την μεταφορά τους στο τελωνείο εξόδου, αφού διασφαλιστεί η τήρηση των μέτρων απαγορεύσεων ή περιορισμών κατά την εξαγωγή
- η ενημέρωση του τελωνείου εξόδου για την επικείμενη έξοδο των εμπορευμάτων με διαβίβαση του μηνύματος «Στοιχεία Αναμενόμενης Εξαγωγής» (IE501)
- η χορήγηση στον εξαγωγέα/διασαφιστή της επιβεβαίωσης εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ.

2.3. Τελωνείο εξόδου

Σύμφωνα με το άρθρο 4δ ΚΤΚ, τελωνείο εξόδου είναι «το οριζόμενο από τις τελωνειακές αρχές και σύμφωνα με τους τελωνειακούς κανόνες τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας και στο οποίο υποβάλλονται σε τελωνειακούς ελέγχους όσον αφορά στην εφαρμογή των διατυπώσεων εξόδου και στους κατάλληλους ελέγχους βάσει των κινδύνων».

Το τελωνείο εξόδου, όπως προσδιορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 793 των ΔΕΚΤΚ καν. 2454/93, είναι το τελευταίο τελωνείο πριν τα εμπορεύματα εγκαταλείψουν το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ, με τις ακόλουθες εξαιρέσεις:...

- Εξαγωγή εμπορευμάτων που μεταφέρονται με πλοίο ή αεροσκάφος υπό το καθεστώς απλουστευμένης διαδικασίας διαμετακόμισης

Τελωνείο εξόδου στην περίπτωση αυτή είναι το αρμόδιο τελωνείο του τόπου όπου τα κοινοτικά εμπορεύματα φορτώνονται σε πλοίο ή αεροσκάφος, υπό καθεστώς απλουστευμένης διαδικασίας διαμετακόμισης κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 445 και 448 των ΔΕΚΤΚ και τα οποία προσδιορίζονται στο δηλωτικό που επέχει θέση δήλωσης διαμετακόμισης με την ένδειξη «Χ», (άρθρο 793β(2) ΔΕΚΤΚ....

3.1. Υποχρέωση υποβολής της διασάφησης εξαγωγής με τα δεδομένα ασφάλειας και προστασίας

Σύμφωνα με το άρθρο 182 α του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα καν.2913/92, όλα τα εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ, με εξαίρεση τα εμπορεύματα που μεταφέρονται από μεταφορικά μέσα τα οποία απλώς διέρχονται από τα χωρικά ύδατα ή τον εναέριο χώρο του τελωνειακού εδάφους της ΕΕ δίχως στάση σ'αυτό, καλύπτονται είτε από τελωνειακή διασάφηση εξαγωγής είτε, εφόσον η τελωνειακή διασάφηση δεν απαιτείται από συνοπτική διασάφηση εξόδου.

Η τελωνειακή διασάφηση εξαγωγής, η διασάφηση τελειοποίησης προς επανεισαγωγή και η διασάφηση επανεξαγωγής μετά από οικονομικό τελωνειακό καθεστώς περιέχουν τα στοιχεία που ορίζονται στα Παραρτήματα 37 και 38 των ΔΕΚΤΚ, καθώς και τα δεδομένα ασφάλειας και προστασίας που ορίζονται στο Παράρτημα 30Α για τη συνοπτική διασάφηση εξόδου. Η τελωνειακή διασάφηση συμπληρώνεται σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις των εν λόγω Παραρτημάτων (Ε.Δ.Υ.Ο.Ο Τ. 2556/80/Α0019/24-5-07 και 5029048/3545/Α0019/23-7-09 ΔΥΟΟ «Οδηγίες συμπλήρωσης του ΕΔΕ -Καν. 2286/03», η υπό σημείο (4) σχετική ΔΥΟΟ.)

Οι υποχρεωτικές θέσεις συμπλήρωσης της διασάφησης εξαγωγής, προσωρινής εξαγωγής και επανεξαγωγής, ανά τύπο διασάφησης περιλαμβάνονται στο συνημμένο Παράρτημα 2 της παρούσης....

3.3. Υπεύθυνο πρόσωπο για την υποβολή της διασάφησης εξαγωγής

Στην περίπτωση του τελωνειακού καθεστώτος της εξαγωγής, το πρόσωπο αυτό είναι ο εξαγωγέας, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 788 των ΔΕΚΤΚ, «εξαγωγέας είναι το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η διασάφηση εξαγωγής και το οποίο είναι ο κύριος των εμπορευμάτων ή έχει παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων κατά τη στιγμή αποδοχής της διασάφησης»....

4.9. Επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων στον Εξαγωγέα/Διασαφιστή (άρθρο 796ε παρ.1 Δ.Ε.Κ.Τ.Κ.)

Τελωνείο εξαγωγής->ΙΕ599->Εξαγωγέας/Διασαφιστής

Όταν με τη λήψη του μηνύματος ΙΕ 518 «Αποτελέσματα Εξόδου» επιβεβαιώνεται η έξοδος των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της ΕΕ, αυτόματα πιστοποιείται η έξοδος των εμπορευμάτων στον διασαφιστή/εξαγωγέα με την αποστολή του μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής».

Έως την τροποποίηση της αρ. [ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) ΑΥΟ και την παροχή οδηγιών σχετικά με τα στοιχεία απόδειξης της εξαγωγής, εκτύπωση του μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένη από την αρμόδια Τελωνειακή αρχή θα τηρείται από τον εξαγωγέα αντί του αντιγράφου του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής (αντίτυπο 3 του ΕΔΕ) ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε. Ε...

5.8. Διατυπώσεις εξαγωγής και εξόδου από το ίδιο τελωνείο

Σε περιπτώσεις τελωνείων που βρίσκονται σε λιμάνια/αεροδρόμια της χώρας μας και όταν στα τελωνεία αυτά τηρούνται ταυτόχρονα διατυπώσεις εξαγωγής και εξόδου, μετά την εκτύπωση του Σ.Ε.Ε., έχουν απενεργοποιηθεί οι εφαρμογές του Συστήματος που αφορούν στην ανταλλαγή μηνυμάτων μόνο μεταξύ των τελωνείων....

Έως την τροποποίηση της αριθ. [ΠΟΛ.1262/2.8.1993](#) ΑΥΟ και την παροχή οδηγιών σχετικά με τα στοιχεία απόδειξης της εξαγωγής, εκτύπωση του μηνύματος ΙΕ599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» θεωρημένη από την αρμόδια τελωνειακή αρχή θα τηρείται από τον εξαγωγέα αντί του αντιγράφου του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής (αντίτυπο 3 του ΕΔΕ) ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε. Ε. ... Η παρούσα εγκύκλιος εφαρμόζεται από 2/4/2012 και από την έναρξη εφαρμογής της, η υπό σημείο (6) σχετική Δ.Υ.Ο. καταργείται.».

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

Το άρθρο 2 της ως άνω οδηγίας ορίζει: «*Στον φόρο προστιθέμενης 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 «παράδοση αγαθών» θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση 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.»

Το άρθρο 182α, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο V, επιγραφόμενο «Εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνιακό έδαφος της [Ενωσης]», ορίζει: «Τα εμπορεύματα που εξέρχονται από το τελωνιακό έδαφος της [Ενωσης], με εξαίρεση τα

εμπορεύματα που μεταφέρονται από μεταφορικά μέσα τα οποία απλώς διέρχονται από τα χωρικά ύδατα ή τον εναέριο χώρο του τελωνειακού εδάφους της [Ενωσης] δίχως στάση εντός του εν λόγω εδάφους, καλύπτονται είτε από τελωνειακή διασάφηση είτε, οσάκις δεν απαιτείται τελωνειακή διασάφηση, από συνοπτική διασάφηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης** 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, **οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο**

απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ.

Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

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.

Σύμφωνα δε με το άρθρο 788 του καν 2454/93 «Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα», ως «**εξαγωγέας**» νοείται το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου κατατίθεται η

διασάφηση εξαγωγής και το οποίο, κατά τη στιγμή της αποδοχής της εν λόγω διασάφησης **είναι κύριος των εμπορευμάτων ή έχει το παρεμφερές δικαίωμα διάθεσης των σχετικών εμπορευμάτων.**

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, όπως παρατήρησε στις προτάσεις του ο Γενικός Εισαγγελέας στην υπόθεση *Lipjes*, ο ΦΠΑ είναι φόρος, ο οποίος πλήττει τις πράξεις καταναλώσεως ως έκφραση της οικονομικής ικανότητας των προσώπων. Ο νομοθέτης πέτυχε τον στόχο αυτό φορολογώντας τις πράξεις των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών, οι οποίοι, επειδή μετακυλίνουν τον φόρο που τους επιβάλλεται, μεταφέρουν τη φορολογική επιβάρυνση στον τελικό καταναλωτή κατά τρόπο που η φορολογία να είναι «ουδέτερη». Εκ τούτου προκύπτει ότι κάθε φορολογικό μέτρο το οποίο, όπως οι αντικειμενικές απαλλαγές, απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ πράξεις οι οποίες, καταρχήν, έπρεπε να υπόκεινται σε αυτόν διακόπτει την αλυσίδα και εξαφανίζει την ουδετερότητα. Πρέπει λοιπόν ένα τέτοιο μέτρο να ερμηνεύεται και να εφαρμόζεται περιοριστικά. Κατά συνέπεια, η ρύθμιση πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπον ίσο υπό την έννοια ότι οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών της ίδιας φύσεως πρέπει όλες, ανεξαιρέτως, είτε να υπόκεινται στον φόρο είτε να απαλλάσσονται. Με τις αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 1999, C-216/97, *Gregg* (Συλλογή 1999, σ. I-4947, σκέψη 20), και της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-141/00, *K?gler* (Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 30), το Δικαστήριο έκρινε ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει τη διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, των επιχειρηματιών που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. Βλ. και Υπόθεση C-382/2002 σκέψη 38.

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 «παράδοση 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/ΕΚ 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](#)), ως ίσχυε το υπό κρίση έτος, 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, που να έχει εκδοθεί για το έτος 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. [2859/2000](#) «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», το οποίο να δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

- αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ένωσης, ήτοι του παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet. . Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

- αποδεικτικό μεσολαβούσης τράπεζας από το οποίο προκύπτει η καταβολή του αντίτιμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης.

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 24 του Ν. 2859/2000, ως προς την έκδοση των τιμολογίων χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο αγοραστής . . του . με Α.Φ.Μ. ., ήταν μόνιμος κάτοικος Ελλάδος με δ/ση κατοικίας στον . - Θεσσαλονίκης, χωρίς να προκύπτει δ/ση επαγγελματικής εγκατάστασης του στη Μόσχα της Ρωσίας

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ .. ΕΙ 2019/21-05-2019**, προσκομίστηκαν σε ακριβή αντίγραφα μεταφρασμένα, τα ακόλουθα: α) Πιστοποιητικό «περί Κρατικής καταχώρησης», σύμφωνα με τον Ομοσπονδιακό Νόμο, στο Ενιαίο Κρατικό μητρώο Ελευθέρων Επαγγελματιών, του . . του .., με ημερομηνία καταχώρησης την 05/05/2010, με Γενικό κρατικό Αριθμό καταχώρησης ..., σειρά 50 Νο .., με Επισημείωση APOSTILLE, της Γ.Ν. ...,

Υποδιευθύντριας της Ομοσπονδιακής Διεύθυνσης καταχώρησης της πόλης Μόσχα, με α/α 1604, της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας της πόλης Οντιντσόβο της περιφέρειας της Μόσχα Ρωσίας. β) Αντίγραφο της με αριθμό .. φορολογικής δήλωσης, με ΑΦΜ ..., του έτους 2012, που υποβλήθηκε κατά την 14/01/2013, από τον . . του .., με την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία, με ποσό καταβλητέου φόρου ύψους .. ρούβλια. γ) βεβαίωση με Επισημείωση APOSTILLE, της Γ.Ν. ., Υποδιευθύντριας της Ομοσπονδιακής Διεύθυνσης καταχώρησης της πόλης Μόσχα, με α/α .., ότι ο . . του .., με την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία, μισθώνει ένα εμπορικό περίπτερο στο Εμπορικό Κέντρο «. ..» επί της οδού, αριθ 5, οικ. 1 στην πόλη Μόσχα από το 2011 έως και σήμερα, από την εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «....», με ημερομηνία σύνταξης κατά την 16/05/2019.

Επειδή στον έλεγχο προσκομίστηκαν οι υπ' αριθ. Διασαφήσεις εξαγωγής ..., ..., ..., του Ε' Τελωνείου Θεσσαλονίκης και βάσει του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων – ICISnet,, προκύπτει ότι τα εμπορεύματα εξήχθησαν από την Ελλάδα.

Επειδή εν προκειμένω, διαπιστώθηκε ότι τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις αντίστοιχες κανονιστικές πράξεις και εγκυκλίου διαταγές του ενωσιακού - τελωνειακού κώδικα και της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 και αποδείχθηκε ότι **πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή, ιδίως δε η απαίτηση περί πραγματικής εξόδου των επίμαχων αγαθών από το έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γεγονός που δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο**, δεδομένου ότι, βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, αποδείχθηκε ότι τα επίμαχα εμπορεύματα εξήλθαν από το τελωνειακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με προορισμό τη Ρωσία. Περαιτέρω δε, διαπιστώθηκε ότι ο αγοραστής είναι - μη εγκατεστημένο πρόσωπο στην Ελλάδα, λόγω του ότι έχει αποδειγμένα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στη Ρωσία, όπου δραστηριοποιείται ως ελεύθερος επαγγελματίας και συνεπώς οι εν λόγω εξαγωγές τυγχάνουν απαλλαγής από το ΦΠΑ.

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα εταιρία προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ικανά να μεταβάλλουν το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί της πραγματοποίησης εξαγωγών στη Ρωσία και περί της έκδοσης τιμολογίων συνολικής αξίας 41.273,48 €, με απαλλαγή από το ΦΠΑ, κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **21/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου . ενδικοφανούς προσφυγής: **α)** της λυθείσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «. . -» – με **Α.Φ.Μ.** .., νομίμως εκπροσωπούμενης, **β)** της . . του ., με **ΑΦΜ** .., και **γ)** της . . του ., Α.Φ.Μ. . ως ομόρρυθμων εταίρων και συνεκκαθαριστών της ως άνω εταιρίας και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. **.././20-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

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

Φ.Π.Α

Φορολογική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	30.503,20	71.776,68	30.503,20	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	44.645,51	44.645,51	44.645,51	0,00
Φόρος εκροών	7.015,74	16.508,64	7.015,74	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.315,04	10.315,04	10.315,04	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.299,30	1.539,10	3.299,30	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	7.732,70	0,00	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	0,00	7.196,83	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	14.929,53	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.299,30	1.539,10	3.299,30	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση				3.299,30 €

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.