



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-03-2020

Αριθμός απόφασης : 516

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", με ΑΦΜ, με έδρα τον, οδός αριθ., Τ.Κ. κατά της/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 31/10/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 31/10/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 02-10-2019 οικεία έκθεση ελέγχου,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08-11-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018 – 31/10/2018, προσδιορίστηκε διαφορά επι του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. κατά 53.067,85€. Τελικά μετά από αυτό προσδιορίστηκε, πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ποσού 42.891,04€ για την φορολογική περίοδο 01/07/2018 – 31/10/2018.

Ιστορικό

Με την υποβολή της με αριθμό /2019 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου Οκτώβριος 2018, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 95.958,89 επιλέγοντας ως αιτία τη διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων. Η αίτηση υπεβλήθη ηλεκτρονικά και έλαβε τον αρ. πρωτ. /2019. Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά.

Βάσει του ανωτέρω ελέγχου η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ως πωλήσεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, τις πωλήσεις που καταχωρίστηκαν στον λογαριασμό 70.00.03.0000 «Εξαγωγές τρίτων χωρών εμπορευμάτων» και μεταφέρθηκαν στον κωδικό 348 «Εξαγωγές και απαλλαγές πλοίων και αεροσκαφών» των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα τελωνειακά έγγραφα (διασαφήσεις εξαγωγής) για να τύχουν απαλλαγής βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του νόμου 2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων της Διοίκησης. Συνεπεία τούτου ήταν η σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 02-05-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου και η έκδοση της επίδικης πράξης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1. Απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. ο εφοδιασμός πλοίων σύμφωνα με το άρθρο 27 του κώδικα Φ.Π.Α.

2. Είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα για τις διενεργούμενες πωλήσεις εκ μόνου του λόγου ότι δεν προσκομίστηκαν τελωνειακές διασαφήσεις παραβλέποντας το γεγονός ότι από σωρεία εγγράφων και αποδεικτικών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο αποδείχτηκε ο εφοδιασμός των πλοίων που προσέγγισαν σε λιμένες χωρών της Ε.Ε.

3. Το μεγαλύτερο μέρος των υπό κρίση τιμολογίων αφορά σε πωλήσεις ανταλλακτικών προς εταιρεία με έδρα την Ε.Ε., η οποία διαθέτει Α.Φ.Μ. /Φ.Π.Α. (.....) και είναι εγγεγραμμένη στο σύστημα VIES. Ως εκ τούτου, οι πράξεις αυτές θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις (εκροές) κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του κώδικα Φ.Π.Α.

Υπόμνημα ελεγχόμενης

Η προσφεύγουσα σε συνέχεια της υπο κρίση ενδικοφανούς κατέθεσε έγγραφο υπόμνημα στη Υπηρεσία μας και έλαβε αριθ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020ΕΜΠ/2020

Με αυτό το Υπόμνημα υπέβαλε έγγραφα εξαγωγής, για εξαγωγές της προς τρίτες χώρες που η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε από ελιπή έλεγχο, ως απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α. Τα έγγραφα αυτά αναφέρονται σε :

1. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι η με διαδικασία εκτελωνισμού / και συνοδευτικό έγγραφο
2. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού / και συνοδευτικό έγγραφο
3. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού / και συνοδευτικό έγγραφο
4. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού /) τιμολόγιο και συνοδευτικό έγγραφο (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού /).

5. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος τιμολόγιοκαι συνοδευτικό έγγραφο
6. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού / και συνοδευτικό έγγραφο
7. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού / και συνοδευτικό έγγραφο
8. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος τιμολόγιο και συνοδευτικό έγγραφο
9. Το ΤΔΑ και, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος(προορισμός του οποίου είναι το &) τιμολόγιο και και συνοδευτικό έγγραφο
10. Το ΤΔΑ, επισυναπτόμενο έγγραφο εξαγωγής όπου αναφέρεται η καθαρή αξία του εμπορεύματος (προορισμός του οποίου είναι το με διαδικασία εκτελωνισμού / και συνοδευτικό έγγραφο

Επειδή, σύμφωνα την ΔΔΘΣΟΚ Γ 1050713 ΕΞ 2016/ 28 Μαρτίου 2016 της Γενικής Δ/νσης Τελωνείων & Ε.Φ.Κ. με ΘΕΜΑ: Σχετικά με τον εφοδιασμό πλοίων σε λιμάνια κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ζώνης με τη χρήση απλουστευμένης διαδικασίας διαμετακόμισης, αναφέρεται ότι:

«Με αφορμή ερώτημα του Τελωνείου «Ελ. Βενιζέλος» σε σχέση με την αποστολή εμπορευμάτων ως εφόδια πλοίων που ελλιμενίζονται σε λιμάνια άλλων Κρατών Μελών με τις χρήση των διατυπώσεων εξαγωγής, και συγκεκριμένα όταν τα εξαγόμενα αυτά εμπορεύματα περιλαμβάνονται στο δηλωτικό της αεροπορικής εταιρείας με την ένδειξη «Χ», εκφορτώνονται στο αεροδρόμιο άλλου Κράτους Μέλους, με προορισμό τον εφοδιασμό τους σε πλοίο ελλιμενισμένο σε λιμένα του ίδιου Κράτους Μέλους και λαμβάνοντας υπόψη :

1. Τις ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 786 του Κανονισμού (ΕΚ) 2454/93, με τις οποίες ορίζεται ότι οι διατυπώσεις εξαγωγής που καθορίζονται στο

Κεφάλαιο 2 του κανονισμού χρησιμοποιούνται και όταν τα εμπορεύματα παραδίδονται με απαλλαγή από τους φόρους ως εφόδια πλοίων ανεξάρτητα από τον προορισμό του πλοίου.

2. Την αριθ. Δ19Γ 5012181 ΕΞ2011/17-3-2011 ΕΔΥΟ, σύμφωνα με την οποία η αποστολή εφοδίων σε πλοία και αεροσκάφη που σταθμεύουν σε λιμένες και αερολιμένες άλλων Κ-Μ είναι πράξεις εφοδιασμού και για την παράδοση τους εφαρμόζονται οι διατυπώσεις της εξαγωγής.

3. Τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτώσεις α), β) και γ) του ν. 2859/00 (ΦΕΚ 248/Α) σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παράδοση αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο.

4. Τις ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 793β και των άρθρων 445, 448 του Κανονισμού (ΕΚ) 2454/93, όπου ορίζεται ότι στις περιπτώσεις εξαγωγής εμπορευμάτων που μεταφέρονται με αεροσκάφος η πλοίο με απλουστευμένες διαδικασίες του καθεστώτος διαμετακόμισης επιπέδου II, Τελωνείο Εξόδου είναι το αρμόδιο τελωνείο του τόπου όπου τα κοινοτικά εμπορεύματα φορτώνονται σε αεροσκάφος η πλοίο με απλουστευμένες διαδικασίες του καθεστώτος διαμετακόμισης επιπέδου II και προσδιορίζονται στην φορτωτική με καθεσώς «X» [Παράρτημα 3 της γ) ανωτέρω σχετικής].

Διευκρινίζεται ότι η διασάφηση εξαγωγής/εφοδιασμού δύναται να οριστικοποιείται από το Τελωνείο Εξαγωγής, το οποίο εν προκειμένω συμπίπτει με το Τελωνείο Εξόδου κατά τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σημείο 4 και συνεπώς η διαδικασία του εφοδιασμού θα ολοκληρώνεται στο Τελωνείο αυτό.

Ως εκ τούτου, η θέση 29 της διασάφησης εξαγωγής (Τελωνείο Εξόδου) θα συμπληρώνεται με τον κωδικό του Τελωνείου Εξαγωγής.

Τέλος, εξυπακούεται ότι στις περιπτώσεις εφοδιασμού με την χρήση των διατυπώσεων εξαγωγής, κατά τις οποίες τα εμπορεύματα δεν μεταφέρονται με απλουστευμένες διαδικασίες του καθεστώτος διαμετακόμισης επιπέδου II, εφαρμογή έχει η παράγραφος 5.9 του Μέρους Β της ανωτέρω γ) σχετικής εγκυκλίου και η ολοκλήρωση του εφοδιασμού επιβεβαιώνεται με την αποστολή του μηνύματος IE518 «αποτελέσματα εξόδου», το οποίο αποστέλλεται από το Τελωνείο Εξόδου στο Τελωνείο Εξαγωγής καθώς και την εν συνεχεία αποστολή του μηνύματος IE599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης τις Εξαγωγής».

Οι Τελωνειακός Περιφέρειες προς τις οποίες κοινοποιείται η παρούσα, παρακαλούνται για την άμεση ενημέρωση των τελωνείων αρμοδιότητάς τους για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση παρόμοιων περιπτώσεων»

Επειδή, σύμφωνα την Αρ. πρωτ.: Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014, «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων - ICISnet» ορίζεται ότι:

ΓΕΝΙΚΑ

1) Καθιέρωση ηλεκτρονικού περιβάλλοντος στις εξαγωγές.

Από τις 3 Απριλίου 2012 καθιερώθηκε στον τομέα των διαδικασιών εξαγωγής ο συνδυασμός εφαρμογής του ενωσιακού νομικού πλαισίου του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (Export Control System - ECS) και της παραγωγικής λειτουργίας του εθνικού μας συστήματος ICISnet. Παρέχεται λοιπόν η δυνατότητα για ένα ολοκληρωμένο περιβάλλον ηλεκτρονικών διατυπώσεων το οποίο σκοπό έχει να επιφέρει ριζικές αλλαγές, αφενός ως προς τον τρόπο εργασίας των τελωνειακών υπαλλήλων και αφετέρου ως προς τη φυσική παρουσία του συναλλασσόμενου κατά τη διεκπεραίωση των διατυπώσεων εξαγωγής.

.....

3) Πεδίο Εφαρμογής του Συστήματος Εξαγωγών στο ICISnet

Το Σύστημα Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) αποτελεί μέρος του Πολυετούς Προγράμματος του Ηλεκτρονικού Τελωνείου που έχει σχεδιαστεί σε επίπεδο Ε.Ε. και περιλαμβάνει τα ηλεκτρονικά συστήματα που θα εξασφαλίσουν τις ηλεκτρονικές τελωνειακές διαδικασίες. Είναι μια διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών που γίνεται με τη μορφή προσδιορισμένων ηλεκτρονικών μηνυμάτων τα οποία χαρακτηρίζονται από κωδικό που αποτελείται από την ένδειξη «ΙΕ» («Information Exchange») και ένα τριψήφιο αριθμό (π.χ. ΙΕ515, ΙΕ501, ΙΕ518 κλπ).

Το Υποσύστημα εξαγωγών (ECS) στο ICISnet εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

..... - **Στην παράδοση κοινοτικών εμπορευμάτων με απαλλαγή από τους φόρους ως εφόδια αεροσκαφών και πλοίων ανεξάρτητα από τον προορισμό του αεροσκάφους ή του πλοίου (άρθρο 786 (2) (β) ΔΕΚΤΚ). »**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ν.2859/2000 « 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.....

3. Επίσης, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, **δε θεωρείται Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών η κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 απόκτηση αγαθών των οποίων η παράδοση απαλλάσσεται στο εσωτερικό της χώρας από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β', γ', και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27. »..**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 Ειδικές Απαλλαγές ν.2859/2000

« 1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην εμπορική ναυσιπλοΐα, την αλιεία από υποκείμενο στο φόρο του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή για άλλη εκμετάλλευση ή για διάλυση ή για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά, η παράδοση και η εισαγωγή ναυαγοσωστικών και πλωτών μέσων επιθαλάσσιας αρωγής, καθώς και αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία, ναυαγοσωστικά και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής. Εξαιρούνται τα σκάφη ιδιωτικής χρήσης, που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό,

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

"Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο."

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μέσα της εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,.... »

Επειδή από τα παραπάνω και από την σχετική έκθεση έλεγχου όσον αφορά τον εφοδιασμό πλοίων σε λιμάνια κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ζώνης και την απαλλαγή των εφοδίων από Φ.Π.Α. προκύπτει συνοπτικά ότι:

Με το άρθρο 27 του Κώδικα Φ.Π.Α. απαλλάσσονται οι παραδόσεις καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών, καθώς και αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε πλοία που απαλλάσσονται με τις διατάξεις του 27.1.α. Βάσει του άρθρου 786 του Κανονισμού (ΕΟΚ) αριθ. 2454/93 της Επιτροπής - Διατάξεις Εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα, οι παραδόσεις κοινοτικών εμπορευμάτων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με πλήρη απαλλαγή από φορολογικές επιβαρύνσεις, δηλ. Φ.Π.Α. και Ε.Φ.Κ., πραγματοποιούνται, υποχρεωτικά, από 01.01.2011, με τη χρήση διατυπώσεων εξαγωγής, με σκοπό τη θέσπιση μίας ενιαίας διαδικασίας σε κοινοτικό επίπεδο, ώστε τα πρόσωπα που προβαίνουν στον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών να μπορούν να λάβουν απόδειξη για την πραγματοποίηση του εφοδιασμού η οποία κρίνεται απαραίτητη για σκοπούς φοροαπαλλαγής.

Διευκρινίζεται, ότι οι παραδόσεις εμπορευμάτων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με απαλλαγή από φορολογικές επιβαρύνσεις, δεν εξομοιώνονται με εξαγωγές, αλλά πραγματοποιούνται με την χρήση διατυπώσεων εξαγωγής για φορολογικούς σκοπούς, δηλ. η χρήση διατυπώσεων εξαγωγής αποσκοπεί στην παροχή αποδεικτικών στοιχείων για την επιβεβαίωση της νομιμότητας της απαλλαγής Φ.Π.Α. κατά την παράδοση των εφοδίων.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (εκθέσεις ελέγχου-ενδικοφανή προσφυγή- έκθεση απόψεων Δ.Ο.Υ.) η προσφεύγουσα κατά τον έλεγχο, για την πώληση αγαθών και εμπορευμάτων σε πλοία ελλιμενισμένα σε λιμένες εντός Ε.Ε., δεν προσκόμισε τις απαραίτητες τελωνειακές διασαφήσεις. Ο έλεγχος δεν μπόρεσε να επαληθεύσει τους εφοδιασμούς μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICIS, λόγω μη καταχώρησης αυτών, προκειμένου οι πωλήσεις αυτές να τύχουν απαλλαγής Φ.Π.Α.

Η επιχείρηση αντί αυτών προσκόμισε στον έλεγχο 1) τα εκδοθέντα Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής δίχως ΦΠΑ, με την αναφορά επί αυτών ότι τυγχάνουν απαλλαγής ΦΠΑ σύμφωνα με το Αρθρ.27 του Ν.2859/2000.

2) εκτυπώσεις της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας με τους πελάτες που αποτυπώνονται παραγγελίες και ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με εμπορεύματα.

3) τα έγγραφα «collection manifest» που εκδίδονται από την διεθνή εταιρεία ταχυμεταφορών που αποτελούν την απόδειξη παραλαβής των εμπορευμάτων και λαμβάνει μοναδικό αριθμό Σε αυτά εμφανίζονται ως παραλήπτες, εταιρείες που ασχολούνται με την πρακτόρευση πλοίων και την κάλυψη των αναγκών των ναυτιλιακών εταιρειών στις προσεγγίσεις πλοίων τους σε λιμένες της Ε.Ε.

4) έγγραφα έκδοσης των εταιρειών που ασχολούνται με την πρακτόρευση πλοίων εταιρειών, στα οποία απεικονίζεται η φόρτωση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα collection manifests της μεταφορικής εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο του Υπ. Οικ. ΔΕΦΚΦ Ε 1072965/12.05.2017 :

« Απαλλαγή από ΦΠΑ στον εφοδιασμό πλοίων

....., αναφορικά με απαλλαγές ΦΠΑ και ΕΦΚ των παραδόσεων αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων, σας ενημερώνουμε ως ακολούθως:
.....

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1α και 1γ του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των δικαιούχων απαλλαγής πλοίων και πλωτών μέσων καθώς και των αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν στα πλοία αυτά. Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση διατάξεων της ενωσιακής νομοθεσίας σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας (άρθρο 148 της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου - πρώην άρθρο 15 της 6ης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΚ του Συμβουλίου) και έχουν νομοθετηθεί με το άρθρο 22 του Ν.1642/86, όπως έχει κωδικοποιηθεί με το άρθρο 27 του ισχύων Κώδικα ΦΠΑ Ν.2859/2000.

Η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων ρυθμίζεται με σχετικό κανονιστικό πλαίσιο (11.1591/1546/ ΠΟΛ.69/1987 Α.Υ.Ο., Π. 8271/4879/18.12.1987 (ΠΟΛ.366/1987) Α.Υ.Ο), ενώ, οδηγίες εφαρμογής των σχετικών διατάξεων έχουν δοθεί με εγκυκλίους διαταγές (ενδεικτικά, 1051009/2119/669/ ΠΟΛ.1156/9.5.1997, 1060218/2900/405/ ΠΟΛ. 1155/26.7.1999, ΠΟΛ.1094/ 9.7.2007, ΔΤΔ Α1068392 ΕΞ/2016 κ.λπ). Επιπροσθέτως, βάσει του άρθρου 269 του καν. αριθ. 952/2013 περί Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, οι παραδόσεις κοινοτικών εμπορευμάτων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με πλήρη απαλλαγή από φορολογικές επιβαρύνσεις, δηλ. ΦΠΑ και Ε.Φ.Κ, πραγματοποιούνται με τη χρήση διατυπώσεων εξαγωγής ήτοι με μία ενιαία διαδικασία σε ενωσιακό επίπεδο ώστε τα πρόσωπα που προβαίνουν στον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών να μπορούν να λάβουν απόδειξη για την πραγματοποίηση του εφοδιασμού η οποία κρίνεται απαραίτητη για σκοπούς φοροαπαλλαγής η ανωτέρω διάταξη, παραγωγού δικαίου της Ε.Ε., είναι άμεσης και υποχρεωτικής εφαρμογής για τα Κράτη Μέλη και τυγχάνει εφαρμογής από το έτος 2011 (άρθρο 786 του ισχύοντος τότε καν. αριθ. 2454/93

της Επιτροπής περί διατάξεων εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα). Τέλος, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε., οι απαλλαγές ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, ενώ τα Κράτη Μέλη λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση. Κατόπιν των ανωτέρω, η χορήγηση απαλλαγών από φορολογικές επιβαρύνσεις κατά την παράδοση αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων προβλέπονται ρητά από διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας και τυγχάνουν ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής. Τυχόν παρεκκλίσεις στην εφαρμογή των ενωσιακών διατάξεων από τη χώρα μας ενέχει τον κίνδυνο κίνησης διαδικασίας παράβασης από την Ευρ. Επιτροπή με τις συνακόλουθες συνέπειες για τη χώρα μας.»

Επειδή η εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων και εγκυκλίων, για την απαλλαγή και έκπτωση του Φ.Π.Α. είναι υποχρεωτική για την Διοίκηση - όσον αφορά την τήρηση της διαδικασίας και τις διατυπώσεις του εφοδιασμού των πλοίων- απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η διενέργεια των εφοδιασμών χωρίς την ακριβή τήρηση των πιο πάνω δημιουργεί δικαίωμα απαλλαγής και έκπτωσης Φ.Π.Α.

Επειδή ο εφοδιασμός πλοίων που είναι ελλιμενισμένα σε λιμένες της Ε.Ε. δεν αποτελεί Ενδοκοινοτική Παράδοση για τον εφοδιαστή, καθόσον δεν αποτελεί Ενδοκοινοτική Απόκτηση για τον εφοδιαζόμενο (σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις το άρθρου 11 παρ.1 και 3 του Ν.2859/2000 - Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών-) οπότε απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι η διενέργεια των εφοδιασμών αποτελεί Ενδοκοινοτική Παράδοση.

Επειδή όσον αφορά το υπ αριθ. αριθ.πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020 ΕΜΠ 28-02-2020 υπόμνημα της προσφεύγουσας και τον ισχυρισμό της - ότι η η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε, ως απαλλασσόμενες πράξεις από τον Φ.Π.Α. τον εφοδιασμό των πλοίων που διενεργήθη με τα Τ-ΔΑ με αύξοντες αριθμούς-.....-.....-.....-.....-.....-.....-..... & -..... /2018, προκύπτει, από την σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (ημερομ. 02-10-2019 και ειδικότερα στις σελίδες 30- 38) ο ίδιος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είχε αναφερθεί ομοίως και στο Υπόμνημα παροχής εξηγήσεων της στο Σημείωμα Διαπιστώσεων με αριθ. πρωτ./2019 που της κοινοποιήθηκε. Η προσφεύγουσα υπέβαλε, στοιχεία και διασαφήσεις αυτών των εφοδιασμών ως εξής :

	Ημερομ.	ΤΔΑ	πλοίο	Χώρα	αξία	Καταχώρηση μέσω συστ/τος ICIS
1	06/07/18	.....	.....	.....	295,00 €	Ναι
2	12/07/18	.....	.....	.....	334,00 €	Ναι

3	25/07/18	.....	.....	.....	602,50 €	Ναι
4	27/07/18	.....	.....	.....	750,00 €	Ναι
5	06/08/18	.....	.....	.....	654,00 €	Ναι
6	06/08/18	.....	.....	.....	563,00 €	Ναι
7	08/08/18	.....	.....	.....	625,00 €	Ναι
8	20/08/18	.....	.....	.....	1.490,00 €	Ναι
9	30/08/18	.....	.....	.....	2.331,09 €	Ναι
10	30/08/18	.....	.....	.....	2.399,30 €	Ναι
11	02/10/18	.....	.....	.....	120,75 €	Ναι
				ΣΥΝΟΛΟ	10.164,64	

Η θέση, απάντηση του ελέγχου ήταν: από το έλεγχο που έγινε στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, με το υπ' αριθμ./2019 υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι για τα ΤΔΑ με αριθμούς/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 και/2018, που αφορούν εξαγωγές εφοδίων πλοίων σε τρίτες χώρες, έγινε χρήση των διατυπώσεων εξαγωγής με την υποβολή τελωνειακής διασάφησης μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICIS και επομένως ο έλεγχος αφαίρεσε το ποσό των 10.164,64 € από το σύνολο των προσδιορισθέντων φορολογητέων εκροών ως εξής: $244.628,54 - 10.164,64 = 234.463,90$, προσδιορίζοντας εκ νέου τον φόρο εκροών .

Από τα προσκομισθέντα ως άνω στοιχεία και τον σχετικό έλεγχο από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι είχε γίνει δεκτό το συμπληρωματικό αίτημα της προσφεύγουσας από τον διενεργηθέντα έλεγχο και αβασίμως προβάλλεται εκ νέου. Ο έλεγχος έλαβε υπόψην όλα τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η ελεγχόμενη και έκανε δεκτή την απαλλαγή από Φ.Π.Α. για τους σχετικούς εφοδιασμούς που τηρήθηκε η καθορισθείσα διαδικασία απαλλαγής.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 02-10-2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 με αριθμό/08-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ και την επικύρωση της/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε ΠΕΙΡΑΙΑ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογική περίοδος 01/07/18-31-10-2018

αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Πιστωτικό Υπόλοιπο	95.958,89	42.891,04	53.067,85
Ποσό για επιστροφή	95.958,89	42.891,04	53.067,85

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ αα

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.