



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/04/2021

Αριθμός απόφασης: 1351

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021)

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α) της υπ' αρ./...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και β) της υπ' αρ./...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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' αρ./...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 47.777,06 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 23.888,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **71.665,62 ευρώ**.

Με την υπ' αρ./...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 10.818,02 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 5.409,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **16.227,03 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία εκδόθηκε ύστερα από αίτηση της προσφεύγουσας με την οποία ζητούσε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για το διάστημα από 01/01/2019 έως 31/03/2020.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., καθώς από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων προέκυψε ότι πραγματοποίησε εξαγωγές σε τρίτες χώρες και συγκεκριμένα εξαγωγή & έξοδο ταχυδρομικών αντικειμένων (εξαρτήματα όπλων) που εμπίπτουν στην κατηγορία του επιστολικού ταχυδρομείου βάρους έως 2 χλγμ. είτε και μεγαλύτερου, χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία για την απαλλαγή από το ΦΠΑ των εξαγωγών αυτών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 11 & 12 της απόφασης Α 1094213/2017 της Δ/σης Τελωνειακών Διαδικασιών και των Α 1181957/2016 & Α 1120203/2017 Αποφάσεων της ίδιας Υπηρεσίας και χωρίς την διαμεσολάβηση προς τούτο των αρμόδιων Ταχυδρομικών Καταστημάτων όπως αυτά ορίζονται στις Α 1094213/2017, Α 1120203/2017 και Α 1108492/2019 εγκυκλίου της Δ/σης Τελωνειακών Διαδικασιών και χωρίς τη συμπλήρωση του εντύπου CN23. Προς τούτο καταλογίστηκαν οι διαφορές ΦΠΑ με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη ότι:

- Παραβίαση των άρθρων 14 παρ. 1, 131 και 146 παρ. 1 στοιχ. α' και β' της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 5 και 24 ν. 2859/2000 και παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και φορολογικής ουδετερότητας.
- Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, (ΔΕΕ), με την υπ' αριθμ. C-653/2018 Απόφασή του που δημοσιεύθηκε στις 18.10.2019, έκρινε ότι επιβάλλεται η απαλλαγή ΦΠΑ για τις εξαγωγές αγαθών σε Τρίτες χώρες όταν η έννοια της παραδόσεως αγαθών σ' αυτές πληροί αντικειμενικά κριτήρια και δεν μπορεί να εξαρτάται από την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων ούτε από την προϋπόθεση προσδιορισμού του αποκτώντος, γιατί σε διαφορετική περίπτωση παραβιάζονται ευθέως οι διατάξεις του ενωσιακού δικαίου από τις εθνικές αρχές των κρατών μελών, καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.
- Κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν μέρος της έννομης τάξεως της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ιδίως η αρχή της αναλογικότητας
- Ο εθνικός δικαστής όχι μόνο υποχρεούται να λάβει υπόψη τις αποφάσεις του ΔΕΕ αλλά δεσμεύεται να υιοθετήσει τα πορίσματα αυτών, εφόσον υφίσταται κρίση του ΔΕΕ επί προδικαστικού ζητήματος που απασχολεί τον εθνικό δικαστή ή πάγια νομολογία του ΔΕΕ επί του επιδίδου θέματος.
- Καμία εγκύκλιος της Φορολογικής Διοίκησης δεν είναι δεσμευτική για τους φορολογούμενους, ούτε παράγει καθαυτή οποιαδήποτε αποτελέσματα εις βάρος τους.
- Η προσφεύγουσα, όπως ρητά συνομολογείται από την προσβαλλόμενη Έκθεση Ελέγχου, πραγματοποίησε όλες τις αναφερόμενες σ' αυτήν εξαγωγές σε Τρίτες χώρες, μέσω των και της, οι παραλήπτες δε των εμπορευμάτων αυτών λεπτομερώς αναφέρονται στο σύνολο των Δ.Α.Τ. που προσκομίσθηκαν με τις έγγραφες απόψεις (βλ. σελ. 1-344 των από 16.11.2020 εγγράφων απόψεων), με Επωνυμία, Δ/ση έδρας, ΑΦΜ, Πόλη και Χώρα Προορισμού, όπως και στα παραστατικά παράδοσης και μεταφοράς μέσω των ΕΛΤΑ, των σχετικών μοναδικών κωδικών, (RF), για κάθε φάκελο – παραγγελία πελάτη, (tracking number), καθώς επίσης και το αποδεικτικό βάσει του κωδικού αυτού, (tracking number), της πορείας και παράδοσης των αγαθών στον τόπο αποστολής τους μέσω του αντίστοιχου ταχυδρομείου της τρίτης χώρας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν.2859/2000: «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 οποιουδήποτε άλλου μεταφορικού μέσου ιδιωτικής χρήσης...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις

ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Επειδή στην εγκύκλιο ΔΤΔ Α 1181957 ΕΞ 2016/9.12.2016 με θέμα “Τελωνειακές διαδικασίες για τις ταχυδρομικές αποστολές μέσω του Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας” ορίζεται ότι: «Άρθρο 11

Εξαγωγή των ταχυδρομικών αντικειμένων

1. Τα ταχυδρομικά αντικείμενα που είναι αξίας μέχρι του στατιστικού ορίου εξωτερικού εμπορίου, υπάγονται σε καθεστώς εξαγωγής με την υποβολή τελωνειακής δήλωσης CN22/CN23 στα καταστήματα/πρακτορεία του Φ.Π.Κ.Υ.. Σε κάθε περίπτωση που για τις εν λόγω αποστολές παρέχεται δυνατότητα απαλλαγής από το Φ.Π.Α. συμπληρώνεται η δήλωση CN23.

Σε κάθε περίπτωση ματαίωσης της εξερχόμενης αποστολής, ο Φ.Π.Κ.Υ. μεριμνά για την ακύρωση του CN23.

Ο Φ.Π.Κ.Υ. συγκεντρώνει τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις τελωνειακές δηλώσεις CN23 και τις θέτει στη διάθεση των τελωνειακών αρχών.

Στην περίπτωση αντικειμένων αξίας άνω του στατιστικού ορίου ή αντικειμένων που ανεξαρτήτως αξίας υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, μέτρα εμπορικής πολιτικής, περιορισμούς και απαγορεύσεις ή στις περιπτώσεις προσωρινής εξαγωγής αντικειμένων με σκοπό την επανεισαγωγή τους τηρούνται οι προβλεπόμενες τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής, με την υποβολή συνήθους διασάφησης στο αρμόδιο τελωνείο εξαγωγής και εφαρμόζονται οι εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί μέτρων εμπορικής πολιτικής, απαγορεύσεων ή περιορισμών, ειδικών καθεστώτων, σύμφωνα με την διεθνή, ενωσιακή και εθνική νομοθεσία. Τα καταστήματα/πρακτορεία του Φ.Π.Κ.Υ. δεν παραλαμβάνουν ταχυδρομικά αντικείμενα για τα οποία δεν έχουν τηρηθεί τα ως άνω προβλεπόμενα.

Ο Φ.Π.Κ.Υ. μεριμνά για τη διαρκή εκπαίδευση και την παροχή οδηγιών προς το προσωπικό των καταστημάτων/πρακτορείων για την αποδοχή ορθά και πλήρως συμπληρωμένων τελωνειακών δηλώσεων CN22/CN23. Οι τελωνειακές αρχές και ο Φ.Π.Κ.Υ. συνεργάζονται για τη σωστή ενημέρωση των εξαγωγέων για τις ακολουθούμενες διαδικασίες και την ισχύουσα νομοθεσία.

Άρθρο 12

Έξοδος των ταχυδρομικών αντικειμένων

1. Η παραλαβή των ταχυδρομικών αντικειμένων προς εξαγωγή από κατάστημα/πρακτορείο του Φ.Π.Κ.Υ. και υπό τον όρο τήρησης όλων των αναγκαίων τελωνειακών διατυπώσεων και ελέγχων, θεωρείται και έξοδος των εν λόγω αντικειμένων για την ολοκλήρωση της διαδικασίας εξαγωγής και τη χορήγηση βεβαίωσης εξόδου στον αποστολέα, σύμφωνα με το άρθρο 329 παρ. 7 του Εκτελεστικού Κανονισμού 2447/2015.

2. Η βεβαίωση εξόδου των ταχυδρομικών αποστολών για φορολογικούς και λοιπούς σκοπούς παρέχεται είτε με σχετική πράξη παραλαβής επί των τελωνειακών δηλώσεων CN23

από το εγκεκριμένο κατάστημα/πρακτορείο του Φ.Π.Κ.Υ. είτε με το μήνυμα γνωστοποίησης ολοκλήρωσης της εξαγωγής.

3. Η ανωτέρω βεβαίωση εξόδου συνεπάγεται ότι τα εν λόγω ταχυδρομικά αντικείμενα θεωρούνται πλέον ως μη ενωσιακά. Μη πραγματοποίηση της εξόδου των εν λόγω αντικειμένων από το τελωνιακό έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υπόκειται σε διατυπώσεις θέσης σε ελεύθερη κυκλοφορία/ επανεισαγωγή και τήρηση των σχετικών περί Φ.Π.Α. διατάξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 της παρούσας και με μέριμνα του Φ.Π.Κ.Υ. ενημερώνεται η αρμόδια τελωνιακή αρχή.

4. Το τελωνείο της φυσικής εξόδου διενεργεί κατάλληλους ελέγχους στις εξερχόμενες ταχυδρομικές αποστολές στη βάση των συνοδευτικών εγγράφων που συντάσσει ο Φ.Π.Κ.Υ. και των διαθέσιμων ηλεκτρονικών πληροφοριών. Σε περίπτωση δέσμευσης εξερχόμενου ταχυδρομικού αντικειμένου, ο Φ.Π.Κ.Υ. μεριμνά για την ενημέρωση του εξαγωγέα καθώς και του χωρικά αρμόδιου τελωνείου εξαγωγής.

5. Οι παράγραφοι 1 έως 3 δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση εμπορευμάτων που υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, για τα οποία τελωνείο εξόδου είναι το τελωνείο της φυσικής εξόδου.»

Επειδή με την εγκύκλιο ΔΤΔ Α 1094213 ΕΞ 2017 της Διεύθυνσης Τελωνειακών Διαδικασιών δόθηκαν Οδηγίες εφαρμογής της ως άνω με αριθμό ΔΤΔ Α 1181957 ΕΞ 2016/9-12-2016 (ΦΕΚ Β'4092/20-12-2016 / ΑΔΑ: 7ΦΖΜΗ-265) Κοινής Υπουργικής Απόφασης των συναρμόδιων Υπουργών Οικονομικών και Ψηφιακής Πολιτικής, Τηλεπικοινωνιών και σχετικά με τις Τελωνιακές διαδικασίες για τις ταχυδρομικές αποστολές μέσω του Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας: «Εξαγωγή και έξοδος των ταχυδρομικών αντικειμένων / Απαλλαγή από το ΦΠΑ / Αρμόδιες αρχές (άρθρα 11 και 12)

1) Καθιέρωση ταχυδρομικών εντύπων CN22/CN23 στην εξαγωγή ταχυδρομικών αντικειμένων έως 1.000 ευρώ- Κατάργηση του ΕΔΕ Άνευ Στατιστικής

Καθιερώνονται οι δηλώσεις CN22 και CN23 ως έντυπα για την υπαγωγή εμπορευμάτων αξίας έως 1.000 ευρώ σε καθεστώς εξαγωγής και καταργείται αντίστοιχα η υποχρέωση υποβολής ΕΔΕ Άνευ Στατιστικής, που προβλεπόταν στην ενότητα Γ σημείο 3 «ΕΔΕ ΑΝΕΥ ΣΤΑΤ για ταχυδρομικές αποστολές (αποστολές μέσω του Φορέα Παροχής Καθολικής Υπηρεσίας - σήμερα τα ΕΛΤΑ ΑΕ)» της ανωτέρω β) σχετικής ΕΔΥΟ.

Ως εκ τούτου παύει να λειτουργεί το τελωνιακό κλιμάκιο του Τελωνείου Αθηνών εντός του ταχυδρομικού καταστήματος επί της οδού Μητροπόλεως στην Αθήνα. Στο Παράρτημα IV της παρούσας παρατίθενται υποδείγματα των εντύπων CN22 και CN23.

2) Αρμόδιες αρχές

Στο Παράρτημα V της παρούσας επισυνάπτεται κατάλογος των καταστημάτων του Φ.Π.Κ.Υ. που παραλαμβάνουν αντικείμενα για εξαγωγή σε τρίτες χώρες καθώς και το αντίστοιχο αρμόδιο τελωνείο. Σε οποιαδήποτε μεταβολή / προσθήκη κλπ επικαιροποιείται ο κατάλογος. Τα τοπικά τελωνεία και το προσωπικό των καταστημάτων του Φ.Π.Κ.Υ. συνεργάζονται για τη σωστή ενημέρωση των εξαγωγέων για τις ακολουθούμενες διαδικασίες και την ισχύουσα νομοθεσία.

3) Έντυπα CN22/CN23 και ακολουθούμενη διαδικασία

α) Για αντικείμενα που εμπίπτουν στην κατηγορία του επιστολικού ταχυδρομείου και βάρους

έως 2 χλγμ. ακολουθείται η εξής διαδικασία:

- Ο εξαγωγέας συμπληρώνει το έντυπο CN22 που συνοδεύει το αντικείμενο στην τρίτη χώρα. Για λόγους τελωνειακής παρακολούθησης, θα πρέπει να είναι ενάριθμα (να φέρουν δηλαδή barcode). Ο εξαγωγέας υποχρεούται να επιλέξει υποχρεωτικά ταχυδρομική υπηρεσία που να προσφέρει αυτή τη δυνατότητα.

- Στις περιπτώσεις που ο εξαγωγέας επιθυμεί για τις συγκεκριμένες αποστολές την απαλλαγή από το Φ.Π.Α., κατά την κατάθεση των ταχ. αντικειμένων ζητείται από τον εξαγωγέα επιπλέον η πλήρης και σωστή συμπλήρωση και της τελωνειακής δήλωσης CN23 (μονόφυλλο πράσινο έντυπο). Στα υποχρεωτικά στοιχεία για φορολογικούς σκοπούς είναι: η συμπλήρωση της επωνυμίας του αποστολέα/εξαγωγέα, η συμπλήρωση του «αριθμού δασμολογικής κλάσης» (HS code), η συμπλήρωση του «αριθμού τελωνειακού μητρώου» του εξαγωγέα (ΑΦΜ), ο αριθμός τιμολογίου στη θέση 14 και η αξία στη θέση 5 του CN23. Στη συνέχεια επάνω στο CN23 επικολλάται ο αριθμός barcode της ταχυδρομικής υπηρεσίας που έχει επιλεγεί. Στην περίπτωση που αυτό δεν είναι εφικτό, τότε ο αριθμός του barcode θα πρέπει να αναγραφεί επάνω στο αντίστοιχο πεδίο της δήλωσης CN23, προκειμένου να συσχετίζονται τα δύο έντυπα. Τέλος, πραγματοποιείται η διαδικασία της παραλαβής με σήμανση με το χρονολογικό σήμαντρο του εντύπου CN23 στην οικεία θέση.

- Το έντυπο CN23 φωτοτυπείται σε 2 αντίγραφα και η διαχείρισή τους έχει ως εξής: Το πρώτο αντίτυπο θα συνοδεύει το αντικείμενο. το δεύτερο αντίγραφο θα κρατείται στο κατάστημα για αρχειοθέτηση και ο πελάτης θα παραλαμβάνει το πρωτότυπο (πράσινο) ως βεβαίωση για την πραγματοποίηση της εξαγωγής. Και τα τρία αντίτυπα θα πρέπει να έχουν επικυρωθεί με το χρονολογικό σήμαντρο.

β) Για δέματα και αντικείμενα επιστολικού ταχυδρομείου βάρους άνω των 2 χλγμ, ο εξαγωγέας συμπληρώνει το έντυπο CN23 σε 2 αντίτυπα, τα οποία σφραγίζονται από τον ταχυδρομικό υπάλληλο: το ένα συνοδεύει το αντικείμενο στην τρίτη χώρα (ως μέρος του πολύπτυχου Συνοδευτικού Δελτίου Δέματος Εξωτερικού CP72) και το δεύτερο παραδίδεται στον εξαγωγέα για το αρχείο του.

γ) Για την ορθή συμπλήρωση των τελωνειακών δηλώσεων CN22/CN23 παρέχονται οδηγίες στους εξαγωγείς από το προσωπικό των καταστημάτων/πρακτορείων του Φ.Π.Κ.Υ..

δ) Επίσης, ως προς την κατάταξη του εμπορεύματος (θέση 7 του CN23) και για τη διευκόλυνση των εξαγωγέων, υπάρχει δυνατότητα αναζήτησης του σχετικού κωδικού εμπορεύματος στην ηλεκτρονική διεύθυνση: www.customs.gov.gr και εν συνεχεία, επιλογή: ηλεκτρονικές συναλλαγές/TARIC-Διαχείριση Δασμολογίου.

ε) Τα καταστήματα του Φ.Π.Κ.Υ. τηρούν αντίγραφα των CN23, προκειμένου να αποστέλλουν στο αρμόδιο τελωνείο τις πληροφορίες που προβλέπονται στο σημείο 7) κατωτέρω.

4) Διασάφηση εξαγωγής και ακολουθούμενη διαδικασία

Στις περιπτώσεις:

α) αντικειμένων αξίας άνω των 1.000 ευρώ ή β) αντικειμένων που ανεξαρτήτως αξίας υπόκεινται σε

- ειδικό φόρο κατανάλωσης,

- μέτρα εμπορικής πολιτικής, περιορισμούς και απαγορεύσεις ή

- γ) προσωρινής εξαγωγής αντικειμένων με σκοπό την επανεισαγωγή τους (συνηθέστερα για εμπορικές εκθέσεις ή επισκευή- τελωνειακό καθεστώς 2300)

τηρούνται οι προβλεπόμενες τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής, με την υποβολή συνήθους διασάφησης στο αρμόδιο τελωνείο εξαγωγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθ. πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ 2016/26.4.2016 ΕΔΥΟ καθώς και τη συμπλήρωση της δήλωσης CN23. Ειδικότερα επισημαίνεται ότι επειδή η ταχυδρομική μεταφορά εμπίπτει στις διατάξεις περί ενιαίας σύμβασης μεταφοράς, τελωνείο εξόδου είναι το τελωνείο του τόπου όπου τα εμπορεύματα παραλαμβάνονται με ενιαία σύμβαση μεταφοράς για τη μεταφορά τους εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. (άρθρο 329 Καν.2447/15). Ως εκ τούτου, το τελωνείο εξαγωγής είναι και τελωνείο εξόδου. Προκειμένου δε να γίνει η οριστικοποίηση της διασάφησης εξαγωγής και η αποστολή του μηνύματος IE599 από το τελωνείο, ο εξαγωγέας προσκομίζει στο τελωνείο το ΣΕΕ καθώς και το αντίτυπο του CN23, σφραγισμένο από το ταχυδρομικό κατάστημα.

Τα καταστήματα/πρακτορεία του Φ.Π.Κ.Υ. δεν παραλαμβάνουν ταχυδρομικά αντικείμενα για τα οποία δεν έχουν τηρηθεί τα ως άνω προβλεπόμενα. Σε περίπτωση αμφιβολίας επικοινωνούν με το χωρικά αρμόδιο τελωνείο για την παροχή διευκρινίσεων.

...

6) Απαλλαγή από ΦΠΑ

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την παράδοση προς εξαγωγή ταχυδρομικών αντικειμένων από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε απαιτείται:

(α) υποβολή τελωνειακής δήλωσης CN23 (στις περιπτώσεις εξαγωγής ταχυδρομικών αντικειμένων κάτω από 1000 ευρώ ως ανωτέρω σημείο 3) ή συνήθους διασάφησης εξαγωγής, ως ανωτέρω σημείο 4). Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται πέραν των άλλων, ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή.

(β) τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής. Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε δύναται να εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης) από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη.

(γ) αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε όπως προκύπτει : i. για εξαγωγές ταχυδρομικών αντικειμένων με τελωνειακές δηλώσεις CN 23, οι δηλώσεις αυτές σφραγισμένες από εγκεκριμένο κατάστημα/πρακτορείο του Φ.Π.Κ.Υ., ii. για εξαγωγές ταχυδρομικών αντικειμένων με συνήθεις διασαφήσεις εξαγωγής, το ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» το οποίο αποστέλλεται από το Τελωνείο εξαγωγής στον εξαγωγέα.

(δ) τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά τα προβλεπόμενα στην αριθμ. ΠΟΛ.1203/28.12.2016 Απόφαση ΓΓΔΕ.

Οι εξαγωγείς τηρούν στο αρχείο τους τα ανωτέρω δικαιολογητικά για 10 χρόνια και τα επιδεικνύουν σε ενδεχόμενο έλεγχο από τις φορολογικές ή τελωνειακές αρχές...»

Επειδή με την με αριθ. πρωτ.: ΔΤΔ Α 1120203 ΕΞ 2017 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Τελωνειακών Διαδικασιών, προστέθηκαν καταστήματα του Φ.Π.Κ.Υ. (ΕΛΤΑ Α.Ε.) που παραλαμβάνουν αντικείμενα για εξαγωγή σε τρίτες χώρες με γνώμονα τη διευκόλυνση των οικονομικών φορέων που πραγματοποιούν εξαγωγές μέσω της ταχυδρομικής οδού.

Επειδή σύμφωνα με τη παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν. 41741/2013: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 01/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή ληφθήκαν, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εξαγωγές σε τρίτες χώρες και συγκεκριμένα εξαγωγή και έξοδα ταχυδρομικών αντικειμένων (εξαρτήματα όπλων) που εμπίπτουν στην κατηγορία του επιστολικού ταχυδρομείου βάρους έως δύο χλγμ είτε και μεγαλύτερου, χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία για την απαλλαγή από το ΦΠΑ των εξαγωγών αυτόν όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των προαναφερόμενων εγκυκλίων της Διεύθυνσης Τελωνειακών Διαδικασιών και χωρίς την συμπλήρωση του Εντύπου CN23. Δηλαδή το μεγαλύτερο μέρος των εξαγωγών σε τρίτες χώρες η προσφεύγουσα επιχείρηση το πραγματοποίησε μέσω υποκαταστημάτων των Ελληνικών Ταχυδρομείων ΑΕ, τα οποία δεν ήταν αρμόδια και οριζόμενα με τις ως άνω εγκυκλίους και ως εκ τούτου δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες διαδικασίες για την εξαγωγή και έξοδα ταχυδρομικών αντικειμένων που εμπίπτουν στην κατηγορία του επιστολικού ταχυδρομείου.

Εν προκειμένω το πιο κοντινό αρμόδιο ταχυδρομικό γραφείο από την προσφεύγουσα ήταν το ΕΛΤΑ Γλυφάδας, ωστόσο πραγματοποίησε εξαγωγές μέσω του καταστήματος του Ελληνικού, με συνέπεια να μην τηρηθεί η καθορισμένη διαδικασία των εξαγωγών αυτών.

Άλλωστε όπως προκύπτει από το σύστημα ICIS που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η προσφεύγουσα φαίνεται να πραγματοποίησε εξαγωγές μόνο ύψους 500,00 ευρώ για το διάστημα από 01/01/2019 έως 31/03/2020, ενώ στη συνέχεια, μετά τη γνωστοποίηση από τον έλεγχο της ορθής διαδικασίας των εξαγωγών, στο σύστημα ICIS καταγράφεται πλήθος εξαγωγών.

Επειδή στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης αναφέρεται σχετικά με τις υπό κρίση συναλλαγές: «...Η προσφεύγουσα εκτελούσε το μεγαλύτερο μέρος των αποστολών εμπορευμάτων σε τρίτες χώρες μέσω του καταστήματος των αλλά και μέσω άλλων εταιρειών διεθνών μεταφορών όπως η Στις περιπτώσεις αυτές δεν είχε τηρηθεί η προβλεπόμενη διαδικασία για την εξαγωγή και έξοδο των ταχυδρομικών αντικειμένων που εμπίπτουν στην κατηγορία του επιστολικού ταχυδρομείου σύμφωνα με την ΔΤΔ Α 1094213/2017 ΚΥΑ. Ελλείπουν παντελώς όλα τα απαραίτητα έγγραφα (όπως τυχόν διασαφήσεις εγγράφων, μεταφορικά κτλ όταν τα εμπορεύματα κινούνται μέσω τελωνείων) ή τα έντυπα ε CN22/CN23 (όταν αυτά διακινούνται

μέσω επιστολικού ταχυδρομείου). Τα εν λόγω έγγραφα και διαδικασίες είναι απαραίτητα προκειμένου να αποδειχθεί η εξαγωγή των εμπορευμάτων. Ελλείψεως αυτών δεν προκύπτει η έξοδός τους από τη χώρα. Η εφαρμογή της ΔΤΔ Α 1094213/2017 ΚΥΑ είναι υποχρεωτική, καθώς μέσω αυτής, αρμόδια προς τούτο και ειδικώς καθορισμένα καταστήματα των ενημέρωναν τις τελωνειακές αρχές σε μηνιαία βάση για τους σκοπούς του ελέγχου.....

Τέλος λεκτέο είναι ότι προσκόμιση των νόμιμων απαλλακτικών εγγράφων δεν αποτελεί υποχρέωση της φορολογικής αρχής προς αναζήτηση της αλλά υποχρέωση του ελεγχόμενου ο οποίος έχει και το βάρος της απόδειξης.

Παρόλα αυτά για λόγους χρηστής διοίκησης η Υπηρεσία μας με το με αριθμό πρωτ./2020 έγγραφο στα ζήτησε να μας χορηγήσει αντίγραφα των εντύπων CN22/CN23 που τυχόν συμπλήρωσε η προσφεύγουσα για τις εξαγωγές σε χώρες εκτός Ε.Ε. μέσω επιστολικού ταχυδρομείου, για το χρονικό διάστημα 01/01/2019 έως 31/12/2019 και 01/01/2020 έως 31/03/2020 είτε να μας πληροφορήσει εγγράφως περί του αντιθέτου σε περίπτωση που επιχείρηση δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία.

Μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της από 1-12-2020 σχετικής Έκθεσης Ελέγχου η Υπηρεσία μας δεν είχε λάβει απαντητική επιστολή ή κάποιο άλλο στοιχείο από τα

Αξίζει να σημειωθεί ότι για την χρονική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/03/2020 από τον έλεγχο στο σύστημα ICIS που αφορά τις εξαγωγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα αναγράφονται οι εξής εξαγωγές: ΔΑΤ/2019 ποσού 500,00 ευρώ με χώρα αποστολής το και ΔΑΤ ποσού 15.420,00 χωρίς να αναφέρεται η χώρα αποστολής.

Πέρα των ανώτερων τα σχετικά Δ.Α. φέρουν γενική περιγραφή των αποσταλθέντων ως «Εξαρτήματα όπλων», η δε τιμολόγηση των αντικειμένων αυτών δεν γίνεται στους αποδέκτες αυτών αλλά σε τρίτη επιχείρηση με έδρα σε τρίτη χώρα η οποία δε συμπίπτει με την χώρα αποστολής, με τον ισχυρισμό ότι οι πωλήσεις αυτές γίνονται κάθε εντολών της...»

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, στην υπό κρίση υπόθεση διαπιστώθηκε ότι δεν έχει τηρηθεί από την προσφεύγουσα η διαδικασία για τη νόμιμη απαλλαγή των εξαχθέντων εμπορευμάτων της από τον ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 01/12/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και 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 αρ. πρωτ./07-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγής της εταιρείας ΑΦΜ και την επικύρωση:

α)της υπ' αρ./...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	47.777,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.888,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	71.665,62 €

β) της υπ' αρ./...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	10.818,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.409,01 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.227,03 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.