



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22.01.2024

Αριθμός απόφασης: 133

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ: ... κατά: α) της με αριθμό

..2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2019 - 31.12.2019** και β) της με αριθμό **..2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **...2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας 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 τη με αριθμό **.....2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.04.2019 - 31.12.2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο επόμενης περιόδου ύψους 5.672,72€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο λαχανικών φόρος 1.214,20€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 607,10€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.821,30€ κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1203/2016 για συνολικές εξαγωγές ύψους 28.695,50€ για τις οποίες εξέδωσε τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ προς επιχειρήσεις εκτός Ε.Ε. (όπως αποτυπώνονται στις σελ.15-16 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%) ποσού 6.886,92€.

Με τη με αριθμό **.....2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο επόμενης περιόδου ύψους 1.320,89€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος 9.694,56€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 4.847,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.541,84€ κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1203/2016 για συνολικές εξαγωγές ύψους 40.394,00€ για τις οποίες εξέδωσε τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ προς

επιχειρήσεις εκτός Ε.Ε. (όπως αποτυπώνονται στις σελ.15-16 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%) ποσού 9.694,56€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 17.07.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01.04.2019 - 31.12.2020, δυνάμει της υπ' αρ.....2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Είναι ενεργή επιχείρηση με έδρα στο στην οποία υπάρχουν εγκαταστάσεις, εκτροφής σαλιγκαριών, 1166 τ.μ. εντός γηπέδου εμβαδού 46.500 τ.μ. στη, με εξαγωγική δραστηριότητα στην Ευρώπη, ΗΠΑ και Αφρική. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή 1) την με αρ. πρωτ.2011 άδεια λειτουργίας κτηνοτροφικής εγκατάστασης εκτροφής σαλιγκαριών κλειστού τύπου της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Π.Ε. .. 2) την με αρ. πρωτ.2013 καταχώριση εγκατάστασης σαλιγκαριών και έγκρισης από τη Διεύθυνση Κτηνιατρικής Περιφέρειας .. 3) έντυπο Ε9 δήλωσης περιουσιακής κατάστασης ακινήτων του με ΑΦΜ, διαχειριστή της Ο.Ε., στο οποίο δηλώθηκε το με Α.Τ.ΑΚ αγροτεμάχιο 46.500 τ.μ. στη

Οι εν λόγω εξαγωγές πραγματοποιήθηκαν και πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή ΦΠΑ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή για κάθε συναλλαγή σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (στοιχεία τραπεζικού μέσου πληρωμής, στοιχεία αποστολής τελωνειακά παραστατικά εξαγωγής και στοιχεία εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου του ICESnet)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 Κ.Φ.Δ.: «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 το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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 ...»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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.»

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 5, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. »

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)..... 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος – μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος – μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28,»

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν. 2859/2000 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...»

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1170/25.06.14 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής διασάφησης εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα -Δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή» ορίζονται τα κάτωθι:

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

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο τελωνείο εξαγωγής που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται για την εξαγωγή. Η βεβαίωση και η φυσική επιτήρηση του εμπορεύματος που εγκαταλείπει το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. διενεργείται από το τελωνείο εξόδου που είναι το τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (είτε στη χώρα μας είτε σε άλλο Κράτος Μέλος).

Με την καθιέρωση της διαδικασίας υποβολής της διασάφησης εξαγωγής ηλεκτρονικά επήλθε αλλαγή στον τρόπο επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος και ως εκ τούτου στο δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε.

Συγκεκριμένα, το αντίτυπο 3 του ΕΔΕ εξαγωγής αντικαταστάθηκε με την εκτύπωση του μηνύματος IE 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής», με το οποίο ενημερώνεται ο εξαγωγέας ότι έχει ολοκληρωθεί η εξαγωγή του...»

Επειδή, με το υπ' αρ. πρωτ Δ19Α 5013811ΕΞΕΔΥΟ έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο ICISnet - Αντικατάσταση της αριθ. Δ19Α 5012006 ΕΞ2012/12-3-12ΔΥΟ, «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων - ICISnet», καταργήθηκε η θεώρηση από τα τελωνεία της εκτύπωσης του μηνύματος IE599 η οποία είχε καθιερωθεί με την προγενέστερη όμοιά της. Ως εκ τούτου, η εν λόγω εκτύπωση τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε με τα λοιπά προβλεπόμενα από τις κείμενες διατάξεις στοιχεία που δικαιολογούν την έκδοση του τιμολογίου με απαλλαγή από ΦΠΑ.

Β. Στα πλαίσια της απλούστευσης των τελωνειακών διαδικασιών εξαγωγής και της διευκόλυνσης των εξαγωγέων, κατέστη δυνατή, με την συνδρομή της Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η δημιουργία σχετικής εφαρμογής στο υποσύστημα ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, μέσω της οποίας, οι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. έχουν τη δυνατότητα άντλησης στοιχείων διασαφήσεων εξαγωγής που αντιστοιχούν σε ένα ΑΦΜ για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. **Γ.** Κατά συνέπεια, παρέχεται πλέον η δυνατότητα στις αρμόδιες ΔΟΥ, μέσω της εν λόγω ηλεκτρονικής εφαρμογής, όπως περιγράφεται αναλυτικά στη συνέχεια, λήψης όλων των απαιτούμενων πληροφοριών από συγκεκριμένα πεδία των υποβληθέντων διασαφήσεων προκειμένου να προβούν στις δικές τους περαιτέρω ενέργειες αναφορικά με την εφαρμογή των περί ΦΠΑ

διατάξεων.....

Επειδή, με την ΠΟΛ 1203/2016 με θέμα: «Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή» ορίζεται:

Άρθρο 1 «Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή – εξαγωγέα»

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθεμένης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται: α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα. β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 ν. 2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα 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 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.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε. δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και

να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

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

Επειδή με την ΠΟΛ 1199/24-07-2002, με θέμα: «Εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της οριστικής εξαγωγής των αγαθών για την απαλλαγή του Φ.Π.Α., σε περιπτώσεις απώλειας του αντιτύπου 3 του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), ορίζεται ότι: «..... στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις αποδεδειγμένης απώλειας του οικείου αντιτύπου 3 του Ε.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του εξαγωγέα, εφόσον επιβεβαιώνεται από τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών, να γίνεται δεκτή σε συνδυασμό με τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία : α) Αντίγραφο του Τιμολογίου πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θεωρημένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής και φέρει την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ». β) Φωτοαντίγραφο του αντιτύπου αριθμ. 1 του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής θεωρημένο από το Τελωνείο εξαγωγής και το οποίο είχε εκδοθεί με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΞΑΓΩΓΕΑ». γ) Το σχετικό αποδεικτικό της Τράπεζας που μεσολάβησε για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης εξαγωγής. δ) Τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών . ε) Θεωρημένο φωτοαντίγραφο, στο οποίο έχει συνταχθεί πράξη εξόδου των εμπορευμάτων από το Τελωνείο εξόδου, του αντιτύπου αριθμ. 5 της Δήλωσης Διαμετακόμισης ή του αποκόμματος του φύλλου Νο 2 (θέσεις 18 - 28) του Δελτίου TIR μαζί με το τον αριθμό του φύλλο Νο 1 ή του αντιτύπου Ε του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής. Το φωτοαντίγραφο αυτό θα ζητείται με αίτηση του εξαγωγέα, από το αρμόδιο Τελωνείο εξαγωγής ή αναχώρησης. στ) Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της εξαγωγής ο έλεγχος (π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην Τρίτη χώρα, θεωρημένο από την αρμόδια αρχή).....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος» (ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ 1106/26.4.99 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α` παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α` του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α`, παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....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 ΚΦΔ 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα.

Επειδή εν προκειμένω από τον επιτόπιο έλεγχο της φορολογικής αρχής στη δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας που βρίσκεται διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν εγκαταστάσεις της.

Ο διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας υπέδειξε στη φορολογική αρχή το αγροτεμάχιο (Α.Τ.ΑΚ) εκτάσεως 46.500 τ.μ. στη ιδιοκτησίας του το οποίο δήλωσε ότι νοίκιαζε στη προσφεύγουσα για τις δραστηριότητές της (χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται από κατατεθειμένο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου κάτι τέτοιο, ενώ δεν δηλώθηκαν έξοδα ενοικίου από την προσφεύγουσα αλλά ούτε και έσοδα από ακίνητα από τον διαχειριστή), και στη διεύθυνση αυτή δεν διενεργούνταν καμία δραστηριότητα αφού στο χώρο αυτό βρέθηκαν χαλασμένα και σχισμένα νάιλον που σκέπαζαν τα θερμοκήπια, το αγροτεμάχιο δε βρέθηκε ακαλλιέργητο για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Επειδή, ωστόσο, τόσο στην με αρ. πρωτ.2011 άδεια λειτουργίας κτηνοτροφικής εγκατάστασης εκτροφής σαλιγκαριών κλειστού τύπου της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Π.Ε. .. όσο και στην με αρ. πρωτ.2013 καταχώριση εγκατάστασης σαλιγκαριών και έγκρισης της Διεύθυνσης Κτηνιατρικής της Περιφέρειας ..., αναφέρονται εγκαταστάσεις, εκτροφής σαλιγκαριών δυναμικότητας 1166 τ.μ. εντός γηπέδου εμβαδού 46.500 τ.μ. ... Στα δε εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας αναγράφεται η διεύθυνση ... Η προσφεύγουσα επιχείρηση έκανε έναρξη εργασιών την ..2004 και δηλώθηκε ως έδρα ..., τηρεί απλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Στα υπό κρίση έτη 2019 και 2020 δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα ακαθάριστα έσοδα 47.222,30€ και 41.980,00€ αντίστοιχα από εμπορική και παραγωγική δραστηριότητα και παροχή υπηρεσιών.

Επειδή, όπως, διαπιστώθηκε, από τη φορολογική αρχή, κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.04.2019-31.12.2020 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις (εξαγωγές) σαλιγκαριών συνολικής αξίας 28.696,30€ κατά τη Φορολογική περίοδο 01.04.2019-31.12.2019 και 40.394,00€ κατά τη Φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020, για τις οποίες εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια (INVOICES), χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α., αφορώντας εξαγωγές:

Φορολογική περίοδος 01.04.2019-31.12.2019

Αρ. παραστατικού/ημερομηνία	πελάτης	Καθαρή αξία σε (€)
....		7.500,00
....		6.022,00
....		890,00
....		1.739,00
....		1.280,00
....		492,80
....		2.220,00
....		2.000,00
....		219,00
....		6.333,50
ΣΥΝΟΛΟ		28.696,30

Φορολογική περίοδος 01.01.2020-31.12.2020

Αρ. παραστατικού/ημερομηνία	πελάτης	Καθαρή αξία σε (€)
....		5.049,00
....		6.600,00
....		2.000,00

....	....	16.200,00
....	....	165,00
....	....	10,00
....	....	10.350,00
....	....	10,00
....	....	10,00
ΣΥΝΟΛΟ		40.394,00

Για τις συναλλαγές αυτές από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκαν διασαφήσεις εξαγωγών και λοιπά υποστηρικτικά της διασάφησης εξαγωγής έγγραφα κατά τα οριζόμενα της ΠΟΛ 1203/28.12.2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι υπό κρίση συναλλαγές, συνολικού ύψους 28.695,50€, της φορολογικής περιόδου 01.04.2019-31.12.2019 και 40.394,00€ της φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή, ως φορολογητέες πράξεις και επιβλήθηκε ΦΠΑ (24%), ύψους 6.886,92€ και 9.694,56€, αντίστοιχα, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 24 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/28.12.2016.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε για τις ως άνω πωλήσεις συνολικού ύψους 28.695,50€ Φορολογικής περιόδου 01.04.2019-31.12.2019 τα κάτωθι στοιχεία:

1) Για το Νο ./5.5.2019 τιμολόγιο

α) την από 9.5.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο Νο 4)

β) το με αριθμό αποδεικτικό αποστολής του εμπορεύματος του τιμολογίου στην παραλήπτρια (έγγραφο Νο 5)

2) Για το Νο .../15.5.2019 τιμολόγιο

α) το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο Νο 6),

β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο Νο 7) και

γ) την από 16.5.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 8)

3) Για το No/5.6.2019 τιμολόγιο

την από 10.6.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 9).

4) Για το No /15.7.2019 τιμολόγιο

α) το κοινό τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο No 10),

β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο No 11) και

γ) την από 11.7.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 12).

5) Για το No /15.7.2019 τιμολόγιο

α) το κοινό τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο No 13),

β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (βλ. έγγραφο No 14) και

γ) την από 16.7.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία μας του ισόποσου τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 15).

6) Για το No /22.7.2019 τιμολόγιο

α) το κοινό τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο No 16),

β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο No 17) και

γ) την από 25.7.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 18).

7) Για το No /25.7.2019 τιμολόγιο

την από 24.7.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 19)

8) Για το No ... /20.8.2019 τιμολόγιο

α) το κοινό τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο No 20),

β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο No 21) και

γ) την από 5.9.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 22).

9) Για το No ... /28.8.2019 τιμολόγιο

- α) το κοινό τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο No 23),
 β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο No 24) και
 γ) την από 30.8.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 25).

10) Για το Νο ../1.10.2019 τιμολόγιο

- α) το κοινό τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο No 26),
 β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο No 27) και
 γ) την από 7.10.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο No 28).

Επειδή, στο ηλεκτρονικό αρχείο του TAXIS/ΦΠΑ ελέγχου εξαγωγών του ICISnet εμφανίζονται οι κάτωθι ολοκληρωμένες εξαγωγές πραγματοποιηθείσες από τη προσφεύγουσα:

Αρ. παραστατικού / ημερομηνία	Πελάτης	Καθαρή αξία σε (€)	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΟΔΟΧΗΣ/ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΞΟΔΟΥ
....		6.022,00	....	22.05.2019/ 28.05.2019
....		1.739,00	....	30.08.2019/ 31.08.2019
....		1.280,00	....	»
....		492,80	....	»
....		2.000,00	....	»
....		219,00	....	»
....		6.333,50	....	21.10.2019/ 01.11.2019
ΣΥΝΟΛΟ		18.086,30		

Τα προσκομισθέντα (προσήκοντα) παραστατικά – αποδεικτικά στοιχεία για τις ως άνω εξαγωγές, με προορισμό τη Νότια Αφρική, συνολικής αξίας 18.086,30€ επαληθεύτηκαν από το ηλεκτρονικό αρχείο της εφαρμογής NEO TAXIS - Εφαρμογή ΦΠΑ Στοιχεία Τελωνείων (ICIS) -

Κατάσταση εξαγωγών, από όπου προκύπτει οριστικοποιημένη συνολική αξία εξαγωγών 18.086,30€ για την προσφεύγουσα.

Επειδή, αντιθέτως για τις πωλήσεις (σαλιγκαριών) για τις οποίες η προσφεύγουσα εξέδωσε τα με αρ. 76/05.05.2019 καθαρής αξίας 7.500,00€ και 78/05.06.2019 καθαρής αξίας 890,00€, προς την αμερικανική επιχείρηση με την επωνυμία «.....», δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ελλάδας, ήτοι το ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet. Στην εφαρμογή του TAXIS/ΦΠΑ ελέγχου εξαγωγών του ICISnet δεν εμφανίζονται ολοκληρωμένες οι ως άνω εξαγωγές.

Κατόπιν των ανωτέρω επειδή δεν προκύπτει η έξοδος των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ελλάδας, οι εν λόγω συναλλαγές κρίνονται, ως φορολογητέες πράξεις συνολικής αξίας 8.390,00€ με ΦΠΑ (24%), ύψους 2.013,60€, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 24 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/28.12.2016.

Επειδή, τέλος αναφορικά με το με αρ..25.7.2019 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.220,00€ για την πώληση προϊόντων σαλιγκαριού (Snail Helix) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ενδοκοινοτική παράδοση σε βελγική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ BE συνυποβάλλοντας την από 24.7.2019 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής τιμήματος του άνω τιμολογίου (σχετ. έγγραφο Νο 19), επισημαίνοντας ότι δεν είχε υποχρέωση προσκόμισης άλλου εγγράφου, καθόσον αφορά ενδοκοινοτική συναλλαγή (ΒΕΛΓΙΟ) και εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι πρόκειται για εξαγωγή.

Υποβλήθηκε ο με α/α/2019 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τον μήνα Ιούλιο του 2019 όπου δηλώθηκε η εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση.

Ωστόσο στην με αρ./2019 δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01.07.2019-30.09.2019 που υπέβαλε η προσφεύγουσα δεν δηλώθηκαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις στον κωδ. 342.

Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στη φορολογική αρχή αλλά ούτε συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή, έγγραφα αποστολής CMR με υπογραφές των εμπλεκόμενων μερών (αποστολέα, μεταφορέα, παραλήπτη), στοιχεία εξόδων μεταφοράς, βεβαίωση παραλαβής των εμπορευμάτων από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση της Ε.Ε. από τα οποία να προκύπτει η φυσική μεταφορά των αγαθών από την έδρα της προσφεύγουσας στην έδρα της βελγικής επιχείρησης κατά τα οριζόμενα της ΠΟΛ.1201/1999, ώστε να θεωρηθούν οι εν λόγω συναλλαγές

ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά το άρθρο 28 του Ν.2859/2000, αλλά ούτε προσκομίσθηκαν διασαφήσεις εξαγωγής, ώστε να αποδεικνύεται η εξαγωγή των προϊόντων κατά το άρθρο 24 του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου, ορθώς επιβαρύνθηκαν με συντελεστή ΦΠΑ 24% ύψους 532,80€ καθώς δεν αποδείχθηκε ότι τα αγαθά απομακρύνθηκαν από την Ελλάδα.

Κατόπιν των ανωτέρω για τις πωλήσεις ύψους 18.086,30€ φορολογικής περιόδου 01.04.2019-31.12.2019 πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 24 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/28.12.2016 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι συνιστούν εξαγωγές βασίμως προβάλλεται ως προς αυτές και γίνεται αποδεκτός, ενώ ως προς τις λοιπές πωλήσεις τις εν λόγω περιόδου ύψους 10.610,00€ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση, οι φορολογητέες εκροές φορολογικής περιόδου 01.04.2019-31.12.2019 επαναπροσδιορίζονται ως κάτωθι:

ανάλυση	Βάσει δήλωσης Ποσά σε (€)	Βάσει ελέγχου Ποσά σε (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε (€)	Διαφορά δήλωσης /απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε (€)
Αξία φορολογητέων εκροών	16.360,88	45.056,38	26.970,88	10.610,00
Φόρος εκροών	3.926,61	10.813,53	6.473,01	2.546,40

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε για τις αμφισβητούμενες εξαγωγές φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 τα κάτωθι στοιχεία:

1) Για το Νο /15.1.2020 τιμολόγιο

- α) το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο Νο 29),
- β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο Νο 30) και
- γ) τις από 21.1.2020 και 29.1.2020 αποδείξεις τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο Νο 31α και 31β).

2) Για το Νο /4.2.2020 τιμολόγιο

- α) το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο Νο 32),
- β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο Νο 33) και

γ) την από 29.1.2020 απόδειξη τραπεζικού μέσου πληρωμής στην εταιρεία του τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο Νο 34).

3) Για το Νο/20.9.2020 τιμολόγιο

α) το τελωνειακό παραστατικό εξαγωγής (έγγραφο Νο 40),

β) το αποδεικτικό εξόδου των αγαθών μέσω του υποσυστήματος ελέγχου εξαγωγών του ICISnet (έγγραφο Νο 41) και τις 21.1.2020 και 29.1.2020 αποδείξεις τραπεζικού μέσου πληρωμής τιμήματος του άνω τιμολογίου (έγγραφο Νο 42α , 42β και 42 γ).

Επειδή, από το ηλεκτρονικό αρχείο μέσω της εφαρμογής NEO-TAXIS- Εφαρμογή ΦΠΑ- Στοιχεία Τελωνείων (ICIS)-Κατάσταση εξαγωγών (στοιχείο του φακέλου) προκύπτει οριστικοποιημένη συνολική αξία εξαγωγών της προσφεύγουσας ύψους **21.999,00€** το οποίο αφορά τις τρεις (3) ανωτέρω συναλλαγές- εξαγωγές ισόποσης αξίας, ως κάτωθι:

Αρ. παραστατικού/ημερομηνία	πελάτης	Καθαρή αξία σε (€)	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ ΑΠΟΔΟΧΗΣ/ ΗΜ/ΝΙΑ ΕΞΟΔΟΥ
....		5.049,00	....	27.01.2020/ 28.01.2020
....		6.600,00	....	19.02.2020/ 20.02.2020
....		10.350,00	....	21.09.2020/ 24.09.2020
ΣΥΝΟΛΟ		21.999,00		

Επειδή, τα προσκομισθέντα (προσήκοντα) παραστατικά – αποδεικτικά στοιχεία για τις ως άνω εξαγωγές, με προορισμό τη Νότια Αφρική και τη Νιγηρία συνολικής αξίας 21.999,00€. επαληθεύτηκαν από το ηλεκτρονικό αρχείο της εφαρμογής NEO TAXIS - Εφαρμογή ΦΠΑ Στοιχεία Τελωνείων (ICIS) - Κατάσταση εξαγωγών από όπου προκύπτει οριστικοποιημένη συνολική αξία εξαγωγών 21.999,00€ για την προσφεύγουσα.

Επειδή, για το Νο ../4.2.2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 2.000,00€ χωρίς ΦΠΑ που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τη νιγηριανή επιχείρηση με την επωνυμία «.. (μεταφρασμένο και επικυρωμένο σχετ. έγγραφο Νο 35) για συμβουλευτικές υπηρεσίες εκτροφής σαλιγκαριών, δεν

προσκομίστηκε στη φορολογική αρχή αλλά ούτε συνυποβλήθηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κάποιο στοιχείο όπως ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας με την νιγηριανή επιχείρηση ή αποδεικτικό πληρωμής του τιμήματος του τιμολογίου, επιπλέον δεν δηλώθηκε τέτοια δραστηριότητα (παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών) στη φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, θεωρείται ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών το εσωτερικό της χώρας (η Ελλάδα), και όχι η χώρα του λήπτη (Νιγηρία), ελλείψει αποδεικτικών στοιχείων. Επομένως, ορθώς επιβλήθηκε για την ως άνω συναλλαγή από τη φορολογική αρχή ΦΠΑ (24%) ύψους 480,00€.

Επειδή, για το Νο/2.7.2020 τιμολόγιο αξίας 16.200,00€, η προσφεύγουσα εξήγησε ότι η έλλειψη των ενισχυτικών της εξαγωγής εγγράφων όπως ορίζονται στην σχετική ΠΟΛ, οφείλεται στο γεγονός ότι δεν έγινε απευθείας από την εταιρεία εξαγωγή στην εκτός Ε.Ε χώρα (ΝΟΤΙΑ ΑΦΡΙΚΗ) αλλά προηγήθηκε η πώληση του εμπορεύματος από την ουκρανική εταιρία με την επωνυμία «...» προς την προσφεύγουσα εταιρία, όπως αυτό προκύπτει από το με αρ. .../15.09.2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 3.624,60€ χωρίς ΦΠΑ της άνω πωλήτριας ουκρανικής εταιρείας που συνυποβάλλει (έγγραφο Νο 36) και συμφωνήθηκε το αγορασθέν από τη προσφεύγουσα εμπόρευμα να παραδοθεί (πωληθεί) απευθείας στην εταιρεία της Νότιας Αφρικής με την επωνυμία «.....», όπως αυτό προκύπτει από την από 18.9.2020 φορτωτική που εκδόθηκε στο λιμάνι της Οδησσού Ουκρανίας (πύλη εξαγωγής) (σχετικό έγγραφο Νο 37) χωρίς ποτέ να παραληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία στην Ελλάδα. Επομένως, όπως υποστήριξε η προσφεύγουσα, στο εν λόγω τιμολόγιο ήταν ενδιάμεσος πωλητής χωρίς να υπόκειται σε καμία τελωνειακή υποχρέωση αφού ποτέ δεν εξήγαγε το εμπόρευμα αυτό από την Ελλάδα, αλλά αυτό αγοράστηκε από την Ουκρανία και στη συνέχεια πωλήθηκε και παραδόθηκε απευθείας σε χώρα εκτός Ε.Ε. Επισυνάπτει σχετική συνομιλία με την πωλήτρια ουκρανική εταιρεία μέσω του What's up (έγγραφο Νο 38) για την συγκεκριμένη συναλλαγή.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, η πώληση των αγαθών στη Νότια Αφρική δεν είναι εξαγωγή για την προσφεύγουσα διότι δεν υπήρξε φυσική μετακίνηση των αγαθών από την Ελλάδα στη Νότια Αφρική και επίσης για τον ίδιο λόγο η απόκτηση (αγορά) από την Ουκρανία δεν είναι εισαγωγή σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν. 2859/2000.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αντίγραφο τελωνειακής διασάφησης εξ ονόματός της και για λογαριασμό της από την ΟΥΚΡΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ με την επωνυμία «...» προς την νοτιοαφρικανική επιχείρηση «.....», με τη σχετική βεβαίωση εξόδου από το αρμόδιο τελωνείο

εξόδου, βεβαίωση παραλαβής από την λήπτρια επιχείρηση, φορτωτικά έγγραφα διακίνησης, τραπεζικό έγγραφο εξόφλησης του αντίτιμου του τιμολογίου πώλησης. Ακόμη, δεν συμπεριέλαβε την εν λόγω πώληση στις απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης στον κωδ. 349 στην υποβληθείσα με αρ. /15.01.2021 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ γ' τριμήνου του 2020, Ως εκ τούτου, ορθώς από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν ως εξαγωγές οι ως άνω πωλήσεις καθαρής αξίας 16.200,00€ και επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ (24%) ύψους 3.888,00€ καθώς δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίηση των εξαγωγών στην έδρα της «....στη Ν.Αφρική.

Επειδή, για το με αρ. .../27.7.2020 τιμολόγιο αξίας 165,00 € για την πώληση σαλιγκαριών προς την εταιρία «....», με έδρα την ΑΛΓΕΡΙΑ, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ηλεκτρονικό μήνυμα IE 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet, ούτε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ΠΟΛ.1203/28.12.2016 και 1199/2002 που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της εξαγωγής όπως π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην Τρίτη χώρα. Ούτε για τα με αρ. .../12.8.2020, .../28.9.2020 και .../5.10.2020 τιμολόγια αξίας 10,00€ έκαστο, προσκόμισε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ελλάδας, καθώς, όπως υποστήριξε, αφορούσαν δείγματα (σχετ.έγγραφα Νο 39, Νο 43, Νο 44).

Στα δε οικεία ηλεκτρονικά αρχεία του TAXIS αναφορικά με τα στοιχεία τελωνείων (ICIS) δεν εμφανίζονται ως ολοκληρωμένες εξαγωγές οι προαναφερθείσες πωλήσεις (όπως και οι πωλήσεις με τα υπ' αρ. .../05.06.2020 και .../02.07.2020 τιμολόγια).

Κατόπιν των ανωτέρω οι εν λόγω συναλλαγές ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως φορολογητέες πράξεις, καταλογίζοντας τον αναλογούντα ΦΠΑ, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 24 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/28.12.2016 .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο Έλληνας πωλητής-εξαγωγέας θα πρέπει να διαθέτει το σχετικό ηλεκτρονικό μήνυμα επιβεβαίωσης της εξαγωγής από το μηχανογραφικό σύστημα τελωνείων (IE 599 «Ολοκλήρωση εξαγωγής»), ώστε να αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα έχουν αποδεδειγμένα εξέλθει του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε,

Κατόπιν των ανωτέρω για τις πωλήσεις ύψους 21.999,00€ φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του 24 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ.1203/28.12.2016 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι συνιστούν εξαγωγές βασίμως

προβάλλεται ως προς αυτές και γίνεται αποδεκτός, ενώ ως προς τις λοιπές πωλήσεις ύψους 18.395,00€ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Συνεπώς με την παρούσα απόφαση, οι φορολογητέες εκροές φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 επαναπροσδιορίζονται ως κάτωθι:

ανάλυση	Βάσει δήλωσης Ποσά σε (€)	Βάσει ελέγχου Ποσά σε (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε (€)	Διαφορά δήλωσης /απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε (€)
Αξία φορολογητέων εκροών	8.525,00	48.919,00	26.920,00	18.395,00
Φόρος εκροών	2.046,00	11.740,56	6.460,80	4.414,80

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «....» με ΑΦΜ:, και την τροποποίηση :
α) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2019 - 31.12.2019 και β) της με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

-Η με αριθμό2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2019 - 31.12.2019

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε (€)
Κύριος φόρος	1.214,20	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	607,10	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.821,30	0,00
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	5.672,72	2.546,40

Η με αριθμό ...**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2020 - 31.12.2020**

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε (€)
Κύριος φόρος	9.694,56	1.288,48
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ΚΦΔ	4.847,28	644,24
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.541,84	1.932,72
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	1.320,89	1.320,89

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της