



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-2-2017

Αριθμ. Αποφ.: 576

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.
gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «. . . .», **με τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ**, με έδρα επί της οδού στη Θεσ/νικη κατά της αριθμ./.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2010 της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «. . . .», **με τον διακριτικό τίτλο «.....», 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:

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με την αριθμ./-2015 **εντολή ελέγχου** (σε αντικατάσταση της .../.....2014 εντολής), διενήργησε έλεγχο φορολογίας ΦΠΑ στη διαχειριστική περίοδο 2010, με αφορμή την αριθμ. πρωτ./.....2010 υποβληθείσα αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 478.112,61 € και προέκυψαν τα παρακάτω:

Η αντισυμβαλλόμενη κυπριακή επιχείρηση με την επωνυμία ' . . . διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων στην Ελλάδα, από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό της και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην § 1 του άρθρου 100 ν. 2238/94. Με βάση τις ανωτέρω από τον έλεγχο διαπιστώσεις το σύνολο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την ' . . . ύψους 2.276.726,73€ οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με τα υπ' αριθμ. 1/01.04.2010, 2/01.05.2010 και Σειρά Α' 01/04.06.2010 ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ και κρίθηκαν ως φορολογητέες εκροές με τον ισχύοντα συντελεστή ΦΠΑ 21%.

Επιπλέον από τον διενεργηθέντα έλεγχο ΚΒΣ διαπιστώθηκε η απόκρυψη εσόδων ύψους 51.497,15€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για αποθήκευτρα ορυκτελαίων και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης ορυκτελαίων, που προέκυψε από την καταμέτρηση των αποθεμάτων με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης.

Συνεπώς η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά στις φορολογητέες εκροές ανέρχεται στο ποσό των 2.328.223,88€, ενώ δεν διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες εισροές και στο ΦΠΑ αυτών. (Από το παραπάνω ποσό, 11.654,40 € αφορά σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για αποθήκευτρα εμπορευμάτων προς την αντισυμβαλλόμενη κυπριακή επιχείρηση '.....).

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκε η παρακάτω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και η αντίστοιχη έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η οποία αποτελεί και την αιτιολογία αυτής:

- Με την αριθμ./.....2016 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2010** της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση από 458.776,33€ βάσει δήλωσης σε 447.961,93€ και διαγράφηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 478.112,61€ για τους παραπάνω αναφερόμενους λόγους.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξεταστεί και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., να αναγνωριστούν οι επίμαχες συναλλαγές ως ενδοκοινοτικές και να επιστραφεί ο ΦΠΑ ύψους 488.927,01€, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη –εσφαλμένη εφαρμογή νομικού πλαισίου και δη του άρθρου 100§1 ν. 2238/94-εσφαλμένα και αναιτιολόγητα η φορολογική αρχή θεωρεί ότι η κυπριακή εταιρία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Ειδικότερα επικαλείται ότι η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ορίζεται σε κάθε διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας και μόνο στην περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας σύμβασης η έννοια της προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 100§1 του ν. 2238/94.

Το άρθρο 100§1 ν. 2238/94 δεν δίνει τον ορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης των αλλοδαπών επιχειρήσεων, αλλά προβαίνει σε μία περιοριστική απαρίθμηση περιπτώσεων άσκησης δραστηριότητας, που συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση.

Αντίθετα το άρθρο 5 του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζει ως «μόνιμη εγκατάσταση» έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, όπου διεξάγονται όλες ή μερικές από τις εργασίες της επιχείρησης. Βασικά στοιχεία λοιπόν της εν λόγω έννοιας είναι: α) ο τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας και ως τόπος νοείται κάθε κτιριακή ή άλλη εγκατάσταση ιδιόκτητη ή μισθωμένη β) ο τόπος να είναι καθορισμένος, δηλαδή προσδιορισμένος γεωγραφικά και να έχει διάρκεια και όχι προσωρινό χαρακτήρα γ) στον τόπο αυτό να διεξάγονται όλες ή μερικές από τις εργασίες της επιχείρησης.

Ομοίως και στην από 30-3-1968 Διμερή Σύμβαση Ελλάδος και Κυπριακής Δημοκρατίας ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» σημαίνει σταθερή επαγγελματική εγκατάσταση, όπου οι εργασίες της επιχείρησης διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει.

Επειδή στο άρθρο 4 του Α.Ν. 573/1968 ¹(Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/ τ. Α') "Διμερής Σύμβαση Ελλάδος Κύπρου" ορίζεται:

1. Δια τους σκοπούς της παρούσης Συμβάσεως ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» σημαίνει **σταθεράν επαγγελματικήν εγκατάστασιν** όπου αι εργασίαι της επιχείρσεως διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει.

2. Ειδικώτερον, ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» περιλαμβάνει:

- α) έδραν διοικήσεως,
- β) υποκατάστημα,
- γ) γραφείον,
- δ) εργοστάσιον,
- ε) εργαστήριον,
- στ) ορυχείον, λατομείον ή άλλον τόπον εξορύξεως φυσικών πόρων,
- ζ) εργοτάξιον ή κατασκευήν ή εργασίαν συναρμολογήσεως εγκαταστάσεων.

3. Ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» δεν θεωρείται ως περιλαμβάνων:

- α) την χρήσιν εγκαταστάσεων μόνον προς τον σκοπόν εναποθηκεύσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως αγαθών ή εμπορευμάτων ανηκόντων εις την επιχείρησιν,
- β) την διατήρησιν αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων ανηκόντων εις την επιχείρησιν μόνον προς τον σκοπόν αποθηκεύσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως,
- γ)
- δ)
- ε)

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 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, β)....».

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, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων 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, στην παρ 2 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει

την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1 Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

2. Επίσης, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον γίνεται από υποκείμενο στο φόρο εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος δεν αποδεικνύει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος. Για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου θεωρείται ότι η ενδοκοινοτική απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος μέλος, όπου πραγματοποιήθηκε η άφιξη των αγαθών, εφόσον:

α) ο αποκτών αποδεικνύει ότι πραγματοποίησε την απόκτηση αυτή με σκοπό την πραγματοποίηση μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών εντός του άλλου κράτους - μέλους και για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου έχει οριστεί ο παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. εντός του άλλου κράτους - μέλους και
β) ο αποκτών έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 36.

3. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 1, δε θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο άλλου κράτους-μέλους, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας,

β) τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο εσωτερικό της χώρας από κράτος - μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου ο υποκείμενος στο φόρο της περίπτωσης α' διαθέτει Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.,

γ) Η ενδοκοινοτική απόκτηση πραγματοποιείται με σκοπό τη διενέργεια μεταγενέστερης παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία παράδοση υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραλήπτης των αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35,

δ) ο παραλήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στο φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εγγεγραμμένα στο μητρώο Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων 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 28 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων 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...».

Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται προς: αα)....ββ)...γγ),... Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για καινούργια μεταφορικά μέσα και προϊόντα που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, β).....γ)δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοση τους με τους όρους της παραπάνω περίπτωσης α', καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παραδόσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος-μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

Η παρούσα απαλλαγή, καθώς και η απαλλαγή που προβλέπεται στην περίπτωση ζ' της παρ. 1 του άρθρου 24, παρέχεται συνολικά μέχρι του κοινού ορίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις αυτές.».

Επειδή, «Οι απαλλασσόμενες του ΦΠΑ ενδοκοινοτικές παραδόσεις μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε 4 κατηγορίες. Ενδοκοινοτική παράδοση είναι η παράδοση από Έλληνα υποκείμενο στο ΦΠΑ αγαθών, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κ-μ από τον πωλητή ή τον παραλήπτη ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλο υποκείμενο στο ΦΠΑ ή προς μη υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο που υπό προϋποθέσεις

καθίσταται υποκείμενο. Ως απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις, με τις προϋποθέσεις που ορίζονται θεωρούνται:

- Η απλή παράδοση αγαθών από ελληνική επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση κ-μ της Ε.Ε.
- Η τριγωνική παράδοση αγαθών, όπου ελληνική επιχείρηση αγοράζει αγαθά από επιχείρηση άλλου κράτους μέλους και τα πουλάει σε επιχείρηση τρίτου κράτους-μέλους.
- Η παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ΕΦΚ.
- Η μεταφορά αγαθών επιχείρησης σε άλλο κ-μ.
- Η ενδοκοινοτική παράδοση επενδυτικού αγαθού ελληνικής επιχείρησης...

Λοιπές πράξεις που αντιμετωπίζονται ως απαλλασσόμενες του ΦΠΑ ενδοκοινοτικές παραδόσεις α)...β)...γ)...δ)...ε)...στ) **Η παράδοση αγαθών από την Ελλάδα σε κ-μ με τη μεσολάβηση άλλου κράτους-μέλους (τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση):** Με την ΠΟΛ. 1317/1993 διευκρινίστηκε ότι εφαρμόζεται απλοποιημένη διαδικασία μεταξύ των υποκειμένων εγκαταστημένων σε τρία διαφορετικά κράτη μέλη, χωρίς να απαιτείται η απόκτηση φορολογικού αντιπροσώπου σε άλλο κ-μ, η οποία θα δημιουργούσε διαχειριστικό κόστος.» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση- έκδοση 2015 -Θέμα 22 σελ. 772, Θέμα 24 σελ. 776).

Επειδή, με την ΠΟΛ 1317/30-09-1993 στο άρθρο 12^Α παρ 2 ορίζεται ότι: «2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, οι οποίες προστέθηκαν με την παράγραφο 15 του άρθρου 15 ν.2166/1993, ορίζεται ότι, δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται ενδοκοινοτική απόκτηση στο εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που ο αποκτών δεν είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αλλά διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος - μέλος και πραγματοποιεί την απόκτηση αυτή με σκοπό να αποτελέσουν αντικείμενο επόμενης παράδοσης στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας παραλήπτης των αγαθών, ο οποίος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο του ΦΠΑ. **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:** Επιχείρηση "Α" εγκατεστημένη στην Γερμανία πωλεί αγαθά στην επιχείρηση "Β" εγκατεστημένη στην Ελλάδα.

Η επιχείρηση "Β" πωλεί τα ίδια αγαθά στην επιχείρηση "Γ" εγκατεστημένη στην Ιταλία και δίνει εντολή στην επιχείρηση "Α" να αποστείλει απευθείας τα αγαθά από την Γερμανία στην εγκατάσταση του "Γ" στην Ιταλία.

Στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται δυο πράξεις.

- α) Ενδοκοινοτική απόκτηση του "Β" και από τον "Α" στην Ιταλία και
- β) παράδοση του "Β" προς "Γ" στο εσωτερικό της Ιταλίας.

Σύμφωνα με τις διατάξεις απλοποίησης των τριγωνικών συναλλαγών ο "Β" δεν υποχρεούται να ορίσει αντιπρόσωπο στην Ιταλία. Το τιμολόγιο που θα εκδώσει ο "Β" πρέπει να είναι προσαρμοσμένο στα οριζόμενα από τη νομοθεσία του κράτους μέλους του τελικού παραλήπτη αγαθών (Ιταλία) να αναγράφεται σ' αυτό ότι πρόκειται για τριγωνική συναλλαγή και ότι ο Ιταλός αγοραστής είναι υπόχρεος για το φόρο στην Ιταλία. Ο Β πρέπει να συμπεριλάβει την πράξη αυτή

στον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα που θα συντάξει, αναφέροντας τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του Ιταλού αγοραστή. Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι ο αγοραστής "Γ", ο οποίος υποχρεούται να συμπεριλάβει την αξία αυτής στις ενδοκοινοτικές του αποκτήσεις.».

Επειδή, τριγωνικές είναι οι εμπορικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. Στην πράξη μια τέτοια **συναλλαγή** αποτελείται από μια μόνο παράδοση (φυσική μετακίνηση) αγαθών, αλλά από δύο τιμολογήσεις. Από πλευράς Φ.Π.Α., για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχει προβλεφθεί απλουστευμένη διαδικασία (**Οδηγία 92/11/ΕΟΚ, άρθρο 15 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ΠΟΛ. 1317/93**), ώστε να μειώνεται το εμπορικό και το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων, που διενεργούν τέτοιες συναλλαγές.

Επειδή, τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση είναι η **συναλλαγή** όπου μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α., εγκατεστημένοι σε διαφορετικά Κράτη - Μέλη, εκ των οποίων ο ένας **μπορεί να είναι η Ελληνική επιχείρηση που ενεργεί παράδοση αγαθών σε άλλο Κράτος - Μέλος**. Στην πράξη, βέβαια, πρόκειται για μία μόνο συναλλαγή με μια φυσική μεταφορά αγαθών αλλά με δύο τιμολογήσεις. (**άρθρο 15 του Κώδικα Φ.Π.Α.**)

Επειδή, από πλευράς Φ.Π.Α., για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχει προβλεφθεί απλουστευμένη διαδικασία (Οδηγία 92/11/ΕΟΚ, **άρθρο 15 του Κώδικα Φ.Π.Α.** και ΠΟΛ. 1317/93), ώστε να μειώνεται το εμπορικό και το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων, που διενεργούν τέτοιες συναλλαγές.

«Στις περιπτώσεις τριγωνικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων, που συμμετέχει και έλληνας υποκείμενος, προκειμένου να διασφαλίζεται φορολογικά, όσον αφορά το ΦΠΑ, θα πρέπει:

- *Να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να έχει ΑΦΜ/ΦΠΑ. Να είναι εγγεγραμμένος στο VIES.*
- *Να επιβεβαιώνει ότι οι δύο άλλοι συναλλασσόμενοι έχουν ΑΦΜ/ΦΠΑ και έχουν εγγραφεί στο VIES της χώρας τους.*
- *Να διασφαλίζει ότι γίνεται φυσική μεταφορά των αγαθών από το ένα κράτος-μέλος στο άλλο.*
- *Να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ στοιχεία, αναγράφοντας σ' αυτά ότι πρόκειται για τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση.*
- *Να περιλαμβάνει τις συναλλαγές αυτές στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου.*
- *Να υποβάλλει τους σχετικούς τριμηνιαίους (στην υπό κρίση χρήση μηνιαίους) Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες(Listing).*
- *Να υποβάλλει δήλωση INTRASTAT μόνο στις περιπτώσεις που είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης. (Δημήτρης Γκλεζάκος Τμηματάρχης διεύθυνσης ΦΠΑ, ΦΠΑ ΤΑ ΔΥΣΚΟΛΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΕΚΔΟΣΗ 2007 σελ 165-166).*

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ) Ενδοκοινοτική απόκτηση-Τόπος φορολογίας αλυσιδωτών πράξεων «οσάκις δύο διαδοχικές παραδόσεις αφορώσες τα ίδια αγαθά, πραγματοποιηθείσες εξ επαχθούς αιτίας μεταξύ υποκειμένων στο φόρο ενεργούντων υπό την ιδιότητα τους αυτή, εκτελούνται με μία και μοναδική ενδοκοινοτική αποστολή ή μία μοναδική ενδοκοινοτική μεταφορά των εν λόγω αγαθών, αυτή η αποστολή ή αυτή η μεταφορά μπορεί να καταλογιστεί μόνο σε μία από τις δύο παραδόσεις, η οποία θα είναι η μόνη απαλλασσόμενη ως ενδοκοινοτική παράδοση. Αυτή η ερμηνεία ισχύει ανεξαρτήτως του ποιος από τους υποκείμενους στο φόρο-πρώτος πωλητής, ενδιάμεσος αποκτών ή δεύτερος αποκτών-είναι αυτός που έχει την εξουσία διάθεσης των αγαθών κατά τη διάρκεια της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς. Μόνο ο τόπος της παραδόσεως που εκτελείται με ενδοκοινοτική αποστολή ή μεταφορά αγαθών καθορίζεται με το άρθρο 8, παρ. 1 στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7 θεωρείται ότι βρίσκεται εντός του κ-μ αναχώρησης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς. Ο τόπος της άλλης παράδοσης καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 1 στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας θεωρείται ότι βρίσκεται είτε εντός του κ-μ αναχώρησης, είτε εντός του κ-μ άφιξης της εν λόγω αποστολής ή της εν λόγω μεταφοράς, ανάλογα με το αν η παράδοση αυτή είναι η πρώτη ή η δεύτερη από τις δύο διαδοχικές παραδόσεις. (C- 245/04).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 15. Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης- έκδοση 2015 Νομολογία ΔΕΕ σελ. 398).

Επειδή, τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών τους οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ. C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, C-384/04 και C-271/06).

Επειδή περαιτέρω, «ο χαρακτηρισμός μιας πράξεως ως ενδοκοινοτικής παραδόσεως ή αποκτήσεως δεν πρέπει να εξαρτάται από την τήρηση οποιασδήποτε προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να αρχίσει ή να ολοκληρωθεί η μεταφορά του επίμαχου αγαθού από το κ-μ παράδοσης προς το κ-μ προορισμού». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 28. Απαλλαγές στην ενδοκοινοτική παράδοση- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 786).

Επειδή, στα πλαίσια της διμερούς συμβάσεως Ελλάδος-Κύπρου **ορίζεται η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης»** και οι προϋποθέσεις που τίθενται προκειμένου να συμπεριληφθεί μία επιχείρηση στις υπόχρεες για έναρξη στην Ελλάδα επιχειρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τη διμερή σύμβαση Ελλάδος Κύπρου (Α.Ν. 573/1968 Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/ τ. Α'), στον όρο «μόνιμη εγκατάσταση» δεν συμπεριλαμβάνονται η χρήση εγκαταστάσεων μόνο για τον σκοπό της εναποθήκευσης, ή της παράδοσης αγαθών ή

εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση, ούτε μόνο για την αγορά αγαθών και εμπορευμάτων από την επιχείρηση.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές.

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι εγγεγραμμένη στο σύστημα Έγινε έλεγχος μέσω του συστήματος taxis και συγκεκριμένα μέσω της εφαρμογής «Ανταλλαγής πληροφοριών για Φ.Π.Α – επαλήθευση ορθότητας Α.Φ.Μ.» των συναλλασσόμενων με την προσφεύγουσα επιχείρηση και διαπιστώθηκε ότι η αντισυμβαλλόμενη κυπριακή επιχείρηση (..... είναι εγγεγραμμένη στο σύστημα

Επίσης λήφθηκαν αντίγραφα των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων, (τιμολόγια εξωτερικού, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, Δελτία Αποστολής), τα οποία εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., καθώς και αντίγραφα των φορτωτικών εγγράφων (CMR) που πιστοποιούν την πραγματοποίηση της μεταφοράς των αγαθών καθ'υπόδειξη της κυπριακής εταιρίας από την Ελλάδα στο Κράτος-Μέλος του τελικού αγοραστή (Ρουμανία).

Επειδή, η υπό κρίση περίπτωση αφορά σε Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση όπου μεσολαβούν τρεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. επιχειρήσεις, εγκατεστημένες σε διαφορετικά Κράτη – Μέλη, μία εκ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και η συναλλαγή αποτελείται από μια μόνο παράδοση (φυσική μεταφορά) αγαθών, αλλά από δύο τιμολογήσεις, για την οποία έχει προβλεφθεί απλουστευμένη διαδικασία βάσει της Οδηγίας 92/11/ΕΟΚ, του άρθρου 15 του Κώδικα Φ.Π.Α. και της ΠΟΛ. 1317/93.

Επειδή, οι εν λόγω συναλλαγές ως προς την φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων, από τις αποθήκες της προσφεύγουσας με τελικό αποδέκτη την ρουμάνικη εταιρία «. . .» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, υποκείμενη σε ΦΠΑ, καθ'υπόδειξη της κυπριακής εταιρίας δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο.

Επειδή, με βάση τον γενικό κανόνα του άρθρου 14 § 2α - τόπος φορολόγησης στην εγκατάσταση του λήπτη των υπηρεσιών - πράξεις λήπτη, καθιερώνεται, ως γενικός κανόνας, η φορολόγηση των υπηρεσιών στον τόπο της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη των υπηρεσιών, στην περίπτωση που τόσο ο παρέχων όσο και ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υποκείμενοι στο φόρο.

Επειδή, από την προσφεύγουσα καταβλήθηκε το έτος 2008 στο τελωνείο ο αναλογούν ΦΠΑ ύψους 800.510,60 € κατά την εισαγωγή των εν λόγω ορυκτελαίων.

Επειδή, από την από/2016 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΦΠΑ **δεν** τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένες διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ότι ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας, ως προς την παράδοση των εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα στην κυπριακή εταιρία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «. . . .», **με τον διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ ...** και την τροποποίηση της αριθμ. ../....-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2010 της Δ.Ο.Υ..... Με την παρούσα επαναπροσδιορίζονται οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας της υπό κρίση χρήσης και αναγνωρίζεται ποσό ύψους 2.288.381,13 € ως εκροές απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ (2.276.726,73 € ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και 11.654,40 € ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών), λόγω της διενέργειας ενδοκοινοτικών παραδόσεων στην κυπριακή επιχείρηση . . .ΑΦΜ/ΦΠΑ CY Επίσης λόγω της διενέργειας ελέγχου αποθεμάτων με τη μέθοδο της «κλειστής αποθήκης» και επειδή διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη πλεονάσματος ύψους 9,61 μετρικών τόνων λόγω της μη ζήτησης- λήψης φορολογικού στοιχείου αγοράς από την προσφεύγουσα και όχι της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας μειώνονται κατά το ποσό των 6.832,42 €. (Τα παραπάνω προκύπτουν από την από/2016 συνταχθείσα Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθμ./.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2010.

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά παρούσας Απόφασης	Διαφορά παρούσας απόφασης - δήλωσης
Αξία φορολογητέων εκροών	10.781,55	2.339.005,43	43.791,88	33.010,33
Αξία φορολογητέων εισροών	180.720,54	180.720,54	180.720,54	0,00
Φόρος εκροών	2.264,13	491.191,14	9.196,29	6.932,16
Φόρος εισροών	38.084,55	38.084,55	38.084,55	0,00
Π.Υ. προηγούμενης χρήσης & λοιπά προστιθ/να ποσά	901.073,55	901.073,55	901.073,55	0,00
ΦΠΑ που ζητήθηκε η επιστροφή του (δήλωση)	478.112,61	-	-	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	5,03	5,03	5,03	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	458.776,33	447.961,93	929.956,78	471.180,45
Ποσό για έκπτωση	458.776,33	447.961,93	451.844,17	-6.932,16
Ποσό για επιστροφή (βάσει ελέγχου / παρ. απόφασης)	-	0,00	478.112,61	

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

	ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ακριβές αντίγραφο Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης	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.