



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 05/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2265

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, **ΑΦΜ**, με έδρα στην επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/08/2019 - 31/08/2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/08/2019 - 31/08/2019, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 26/06/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/16-10-2020 Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, **ΑΦΜ**, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/08/2019- 31/08/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ποσού 3.808,64 €, πλέον πρόσθετος φόρος 1.904,32€, ήτοι συνολικό ποσό **5.712,96€**.

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από το πόρισμα της από 26/06/2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, σύμφωνα με το οποίο δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας **206.304,80€** που διενήργησε η προσφεύγουσα στη Βουλγάρικη επιχείρηση “.....”, με Α.Φ.Μ./V.A.T., για το υπό κρίση διάστημα.

Ο μερικός αυτός έλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών. Αιτία, της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αρ. πρωτ./2019 αίτηση που υπέβαλε ηλεκτρονικά η προσφεύγουσα και με την οποία αιτήθηκε να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της περιοδικής δήλωσης 01/08-31/08/2019 ποσού 45.704,51€, επειδή πραγματοποίησε απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 28 του ΦΠΑ (ενδοκοινοτικές παραδόσεις).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/16-10-2020 Υπόμνημά της, ζητά την επανεξέταση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι τα παραστατικά που προσκόμισε (παραστατικά διακίνησης CMR, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφορικών εταιρειών, e-mail) αποδεικνύουν ότι πληρούνται όλοι οι όροι της επιστροφής ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών που πραγματοποίησε από 01/03/2019 έως 31/08/2019 και συγκεκριμένα παραθέτει τα κάτωθι:

- Όλες οι αποστολές των προϊόντων έγιναν με την και, δύο από τις πιο έγκυρες και αξιόπιστες μεταφορικές εταιρείες στον κόσμο. Όλα τα έγγραφα συμπεριλαμβάνονται στα αποδεικτικά. Επιπλέον έχει παραδώσει τα ονόματα και τα email της και της έτσι ώστε να γίνει έλεγχος απευθείας με τις μεταφορικές. Οι μεταφορικές εταιρείες την ενημέρωσαν προφορικά ότι ο έλεγχος επικοινωνήσε μαζί τους και εκείνες του αποστείλανε τα αποδεικτικά έγγραφα των αποστολών-παραδόσεων.
- Όσον αφορά τα στοιχεία των παραγγελιών που δόθηκαν στις Βουλγαρικές επιχειρήσεις και λόγω της υπερβολικά μεγάλης γκάμας προϊόντων για επιλογή, έγιναν μέσω τηλεδιασκέψεων. Άλλωστε δεν είναι απαραίτητη η προσκόμιση παραγγελιολειψίας. Εάν ήταν, θα το κάνανε και με email.
- Σχετικά με τα αποδεικτικά εξόφλησης των προϊόντων – τιμολογίων επισυνάπτουν αποδεικτικά πληρωμών για την (εξόφληση) και όσον αναφορά την μετά από αρκετή έρευνα ενημερωθήκαν από την Εφορία ότι η Εταιρεία έχει αναστείλει την λειτουργία της. Το γεγονός αυτό καθιστά την ζημία της πολύ μεγάλη. Επίσης η

οποιαδήποτε ενέργεια θα μπορούσαν να κάνουν για την νομική απαίτηση την πωληθέντων καθίσταται αδύνατη λόγω των εξόδων του παράβολου στην Ελλάδα και των δικηγορικών εξόδων που υπερβαίνουν τις 50.000 ευρώ ανεξαρτήτως αποτελέσματος.

- Από τα αποδεικτικά στοιχεία που έχουν προσκομίσει και μελετώντας τις ΠΟΛ.1106/26-4-99 και ΠΟΛ.1201/29-10-99 θεωρούν ότι πληρούνται όλες τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ.
- Εν κατακλείδι, η ζημιά για την εταιρεία είναι σημαντική, καθώς εκτός των εσωτερικών προβλημάτων που δημιούργησε η εταιρεία μας κατέστη υπόλογη όσο και αναξιόπιστη στην τακτοποίηση εμπορευμάτων της όσον αφορά την συμμετοχή της σε μεγάλο διακρατικό πρόγραμμα της Ε.Ε.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/ 19-10-2001):

«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, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Τόπος παράδοσης αγαθών» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35/ 16-02-2005):

«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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/1999, με θέμα «Διευκρινήσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών»:

«Μετά από ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με το πιο πάνω θέμα και επειδή πληροφορηθήκαμε ότι δημιουργούνται προβλήματα κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποιούν Ελληνικές επιχειρήσεις υποκείμενες στο Φ.Π.Α. προς επιχειρήσεις των άλλων κρατών μελών επίσης υποκείμενες στο Φ.Π.Α. στη χώρα τους και προκειμένου να εφαρμοστούν ομοιόμορφα οι διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 3 του άρθρου 7 και περίπτωση α της παραγρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 1642/86 όπως ισχύει σε συνδυασμό με τις διατάξεις του σημείου Α του άρθρου 28γ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6ης οδηγίας Φ.Π.Α.) θέτουμε υπόψη σας τα εξής:

Απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και κατ' επέκταση η έκδοση από τον έλληνα πωλητή τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. είναι:

1. η εγγραφή των υποκειμένων στο φόρο Ελλήνων πωλητών στο σύστημα των ενδοκοινοτικών συναλλαγών VIES με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
2. η επαλήθευση από τους υποκείμενους στο φόρο έλληνες πωλητές του ΑΦΜ/Φ.Π.Α. του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή αυτός ο ΑΦΜ/Φ.Π.Α. είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του. Η επαλήθευση γίνεται γραπτά (μέσω FAX) ή προφορικά (τηλεφωνικά) από τη Δ/ση Φ.Π.Α. Τμήμα Δ' (VIES) στα τηλέφωνα: 3646227 ή 2616754 και Fax: 3616216 ή 3637103 και 3637156.
3. Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος, η οποία πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως.

Διευκρινίζουμε ότι κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α., ο έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

Συνεπώς η αποστολή ή μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Ειδικότερα:

α. Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του έλληνα πωλητή των αγαθών απαιτούνται εκτός του τιμολογίου πώλησης:

αα. φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ αυτ/του) και δελτίο αποστολής των αγαθών.

ββ. Εφόσον πρόκειται για οδική μεταφορά εκτός του δελτίου αποστολής επί του οποίου πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του ΦΙΧ αυτ/του, αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης και άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο άλλο κράτος μέλος για το συγκεκριμένο ΦΙΧ αυτ/το ή κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο προκύπτει η διέλευση του μεταφορικού μέσου (ΦΙΧ) από τρίτες χώρες κατά τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

β. Στην περίπτωση μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος με μεταφορικά μέσα δημοσίας χρήσεως ως αποδεικτικά στοιχεία της μεταφοράς των αγαθών θεωρούνται τα οικεία φορτωτικά έγγραφα του μεταφορέα (φορτωτική, διεθνές μεταφορικό έγγραφο CMR).

γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος.

Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση που οι Διοικήσεις των άλλων κρατών μελών θέτουν στην υπηρεσία μας ερωτήματα για έλεγχο ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή) ζητούν να τους αποστείλουμε απαραίτητα ως αποδεικτικό στοιχείο της πραγματοποίησης των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (εκτός από τα τιμολόγια, τραπεζικά και λοιπά έγγραφα) και τα μεταφορικά έγγραφα.

Κατόπιν των ανωτέρω εφιστούμε την προσοχή των προϊσταμένων των αρμοδίων Δ.Ο.Υ. ώστε:

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν την συναλλαγή. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν Φ.Π.Α. στο τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος μέλος, να ελεγχθούν ΑΜΕΣΑ προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Σε περίπτωση που ήδη πραγματοποιήθηκαν, από τις Δ.Ο.Υ., επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων του φόρου εισροών των πιο πάνω επιχειρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/91 ΑΥΟ ή της ΠΟΛ. 1185/88 ΑΥΟ) που δήλωσαν ότι πραγματοποίησαν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αλλά δεν μπορούν να αποδείξουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών γιατί δεν τηρούνται οι τρεις προϋποθέσεις σωρευτικά, όπως προαναφέρονται, παρακαλούμε να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα προκειμένου να καταβληθεί ΑΜΕΣΑ στο Δημόσιο ο φόρος που κακώς επιστράφηκε. Τα αποτελέσματα των ελέγχων να κοινοποιηθούν, το συντομότερο δυνατόν, στο τμήμα Δ (V.I.E.S.) της 14ης Δ/σης Φ.Π.Α. με FAX (3616216 ή 3637103) συνυποβάλλοντας και αντίγραφα των διορθωμένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, προκειμένου να διορθωθούν τα αρχεία του VIES στα πλαίσια της αμοιβαίας συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών.

Σε περίπτωση που οι εν λόγω Ελληνικές επιχειρήσεις έχουν υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1262/93 ΑΥΟ και αγοράζουν χωρίς Φ.Π.Α. πρώτες ύλες, υλικά συσκευασίας κλπ. τα οποία ενσωματώνονται στα αγαθά που εξάγονται ή πωλούνται σε άλλα κράτα μέλη, πρέπει να φροντίσετε ώστε να αναμορφωθεί το όριο (πλαφόν) που βάσει της απόφασης αυτής μπορούν να αγοράζουν χωρίς Φ.Π.Α., εφόσον δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος οπότε θεωρείται ότι αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

Εξυπακούεται ότι το όριο απαλλαγής της επόμενης δωδεκάμηνης χρονικής ή δωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης (ζ) της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 1642/86, θα υπολογίζεται βάσει των τροποποιημένων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως αυτοί προκύπτουν μετά από την αφαίρεση των συναλλαγών για τις οποίες δεν υπάρχουν μεταφορικά έγγραφα οπότε δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος.

• Να ελέγχετε τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αριθ. 1126849/1431/ΔΕ-Α/ ΠΟΛ. 1281/6.11.1998 ΕΔΥΟ γιατί θεωρούμε σκόπιμο να τονίσουμε ότι η χώρα μας πρέπει να δίνει σαφείς και ακριβείς απαντήσεις στα ερωτήματα που θέτουν οι Διοικήσεις των άλλων κρατών μελών στα πλαίσια των ελέγχων των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αμοιβαία συνδρομή).»

Επειδή, επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999, η οποία είναι σχετική με την ανωτέρω εγκύκλιο:

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της παραπάνω σχετικής Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες Δ.Ο.Υ., σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α, παρ. 1 του Ν. 1642/86, 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 10.α. του Ν. 1642/86.

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 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.

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 Φ.Π.Α. 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 Κ.Β.Σ. 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. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς.

γα. Μεταφορά με δημοσίας χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ. (φορτωτική, CMR, κλπ.).

γβ. Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο, πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη, ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή, σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης, μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος μέλος.

γγ. Μεταφορά με ιδιωτικής χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο αποστολής ή στο Δελτίο αποστολής - Τιμολόγιο πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή, και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου, ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος μέλος. Επίσης ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς η επιστροφή του στο άλλο κράτος μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες.

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει κατ' αρχήν τη νομιμότητα της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και κατά συνέπεια το δικαίωμα επιστροφής στους υποκειμένους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι

προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. όμως έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο κατά την κρίση τους θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο, κλπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί τουλάχιστον προς το παρόν με δημοσίας χρήσης αυτοκίνητα, αλλά κατά το πλείστον με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκειμένων, κλπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Δ/ση Φ.Π.Α., Τμήμα Δ' VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου και αφετέρου τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε τέλος ότι είναι προς το συμφέρον των ελλήνων υποκειμένων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα εγκύκλιος αντικαθιστά την εγκυκλιό μας 1023189/1228/1255/0014/26.4.1999.

Για τις υποθέσεις επιστροφής φόρου με τη διαδικασία της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1078/91, που εκκρεμούν για το λόγο ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ανωτέρω εγκυκλίου, οι προϊστάμενοι των Δ.Ο.Υ. μπορούν να διενεργήσουν τις εν λόγω επιστροφές, μετά από έλεγχο για την ύπαρξη των παραπάνω δικαιολογητικών, τα οποία εφόσον δεν υπάρχουν μπορεί να προσκομισθούν εκ των υστέρων, σε εύλογο χρονικό διάστημα.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των Α.Φ.Μ. των αγοραστών και εφόσον κρίνεται σκόπιμο θα αποστέλλεται ερώτημα στη διεύθυνση Φ.Π.Α. - Τμήμα Δ' (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη μέλη, και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:

Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίου, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α, σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις

περιπτώσεις για τις οποίες **απαιτείται έλεγχος** πριν την επιστροφή του φόρου (άρθρο 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012).

Προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα η σχετική ελεγκτική διαδικασία σας παραθέτουμε με την παρούσα τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, που θα διενεργούνται κατ' ελάχιστο, για ενημέρωσή σας και ενιαία εφαρμογή.

Ελεγκτικές ενέργειες κατά τον προσωρινό έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. ...

2.1 Εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών.

Επί των περιπτώσεων απαλλαγής από το Φ.Π.Α, της παράδοσης, ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος, καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών (σχετική η πολ. 1262/2-8-1993 Α.Υ.Ο. καθώς και οι πολ. 1201/29-10-1999 & 1199/24-7-2002 εγκύκλιες διαταγές), ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες παραδόσεις, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον παραδόσεις της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις: ...

2.1.1 Απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών.

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, τα οποία παραδίδονται και αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή, τον εγκατεστημένο στην Ελλάδα η από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του σε υποκείμενο στο φόρο που έχει την εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος, απαιτούνται:

1. Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ ή του Κ.Φ.Α.Σ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.
2. Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.
3. Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

3.1 Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα.

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Κ.Β.Σ ή του άρθρου 8 του Κ.Φ.Α.Σ (φορτωτική, CMR κ.λπ.). Εξετάζεται το κόστος και ο τρόπος απόδοσης του τιμήματος της μεταφοράς και αναζητούνται τα σχετικά παραστατικά.

3.2 Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.
- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις καυσίμων, διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

3.3 Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων καυσίμων, διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο φορολογούμενος καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο επαφής με τον πελάτη, τη λήψη και επιβεβαίωσης της παραγγελίας και τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των εμπορευμάτων κατά τη διακίνησή τους.

5. Επίσης:

- Προσκομίζεται στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, του υποκείμενου που πραγματοποιεί την παράδοση, με την οποία βεβαιώνεται:

- η επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αγοραστή άλλου κράτους μέλους, μέσω του συστήματος VIES,

- η μη ακύρωση μερικά ή ολικά της συγκεκριμένης συναλλαγής.

- Επαληθεύεται η εγγραφή της συγκεκριμένης πράξης στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου.

- Διενεργείται επαλήθευση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων της ελεγχόμενης περιόδου, που επιλέχθηκαν κατά τα ανωτέρω, μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος VIES.

▪ Αναζητείται οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί, ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της ενδοκοινοτικής παράδοσης, ο έλεγχος (π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως» (βλ. 0- 409/04, 0-184/05, (0-84/09).

Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεων τους (βλ. 0-409/04, σκέψη 44, καθώς και 0-184/05, σκέψη 24).

Εντούτοις, δεδομένου ότι καμία από τις διατάξεις της έκτης οδηγίας δεν προβλέπει συγκεκριμένα τίνος είδους αποδείξεις οφείλουν να προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, το ζήτημα αυτό, εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κ-μ (βλ. 0-146/05, σκέψη 24).

Επομένως, απόκειται στα κ-μ να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω φοροαπαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση. Πάντως, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. 0-286/94, 0-340/95, 0-401/95 και 047/96, 0-384/04, 0-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (0 -188/09, σκέψη 26). Αφετέρου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 28γ, Α, στοιχείο α', πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κ-μ ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., 0-184/05, σκέψη 26). Ειδικότερα και κατόπιν και των προεκτεθέντων, το δίκαιο της Ένωσης δεν εμποδίζει τα κ-μ να θεωρούν την έκδοση παράτυπων τιμολογίων ως φοροδιαφυγή και να αρνούνται, σε τέτοιες περιπτώσεις, τη χορήγηση φοροαπαλλαγής (βλ., συναφώς, 0-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη 0-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 και 6 του ν.559/1977 «Περί κυρώσεως της εν Γενεύη την 19ην Μαΐου 1956 υπογραφείσης Συμβάσεως επί του Συμβολαίου δια την διεθνή μεταφοράν εμπορευμάτων οδικώς (Ο.Μ.Κ) και του Πρωτοκόλλου υπογραφής.» (ΦΕΚ Α' 78/ 12-03-1977):
«Άρθρον 5.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα εκδίδεται εις τρία πρωτότυπα αντίτυπα υπογραφόμενα υπό του αποστολέως και του μεταφορέως. Αι υπογραφαί αύται δύνανται να είναι έντυποι ή να έχουν αντικατασταθή δια των σφραγίδων του αποστολέως και του μεταφορέως εάν η νομοθεσία της χώρας εις την οποίαν εξεδόθη το δελτίον παραδόσεως το επιτρέπη. Το πρώτον αντίτυπον θα παραδίδεται εις τον αποστολέα, το δεύτερον θα συνοδεύη τα εμπορεύματα και το τρίτον θα κρατείται υπό του μεταφορέως.

2. Όταν τα εμπορεύματα τα οποία πρόκειται να μεταφερθούν πρέπει να φορτωθούν εις διάφορα οχήματα ή είναι διαφόρων ειδών ή είναι χωρισμένα εις διαφόρους παρτίδας, ο αποστολεύς ή ο μεταφορεύς θα έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν να συνταχθή χωριστόν δελτίον παραδόσεως δι' έκαστον χρησιμοποιούμενον όχημα, ή δι' έκαστον είδος ή παρτίδα εμπορεύματος.

Άρθρον 6.

1. Το δελτίον παραδόσεως θα περιέχη τα ακόλουθα στοιχεία:

α) την ημερομηνίαν του δελτίου παραδόσεως και τον τόπον εις τον οποίον εξεδόθη, β) το όνομα και την διεύθυνσιν του αποστολέως. γ) το όνομα και την διεύθυνσιν του μεταφορέως.

δ) τον τόπον και την ημερομηνίαν παραλαβής των προς μεταφοράν εμπορευμάτων και τον οριζόμενον προς παράδοσιν τόπον.

ε) το όνομα και την διεύθυνσιν του παραλήπτου.

στ) την κοινώς χρησιμοποιουμένην περιγραφήν της φύσεως των εμπορευμάτων και τον τρόπον συσκευασίας και εν περιπτώσει επικινδύνων εμπορευμάτων, την γενικώς παραδεδεγμένην περιγραφήν αυτών.

ζ) τον αριθμόν των δεμάτων και τα ειδικά σημεία και αριθμούς αυτών.

η) το μικτόν βάρος των εμπορευμάτων ή την ποσότητα αυτών εκπεφρασμένην άλλως.

θ) χρεώσεις, αφορώσας την μεταφοράν (χρεώσεις μεταφοράς, συμπληρωματικά χρεώσεις, τελωνειακοί δασμοί και λοιπαί επιβαρύνσεις προκύπτουσai από της συντάξεως του συμβολαίου μέχρι του χρόνου παραδόσεως).

ι) Τας απαιτούμενας οδηγίας δια τας τελωνειακάς και λοιπάς διατυπώσεις.

κ) δήλωσιν ότι η μεταφορά υπόκειται ασχέτως οιοδήποτε αντιθέτου όρου, εις τας διατάξεις της παρούσης Συμβάσεως.

2. Οσάκις συντρέχη περίπτωσις το δελτίον παραδόσεως θα περιλαμβάνη επίσης τα κάτωθι στοιχεία:

α) δήλωσιν ότι δεν επιτρέπεται μεταφόρτωσις.

β) τας επιβαρύνσεις τας οποίας ο αποστολεύς αναλαμβάνει να πληρώση. γ) το ποσόν των χρεώσεων των "πληρωτέων επί τη παραδόσει".

δ) δήλωσιν της αξίας των εμπορευμάτων και του αντιπροσωπεύοντος ειδικόν ενδιαφέρον ποσού κατά την παράδοσιν.

ε) οδηγίας του αποστολέως προς τον μεταφορέα αφορώσας την ασφάλισιν των εμπορευμάτων.
στ) το συμφωνηθέν χρονικόν όριον εντός του οποίου δέον να συντελεσθή η μεταφορά. ζ) πίνακα των εις τον μεταφορέα παραδοθέντων εγγράφων.

3. Οι συμβαλλόμενοι δύνανται να αναγράψουν εις το δελτίον παραδόσεως παν έτερον στοιχείον το οποίον ήθελον κρίνει χρήσιμον.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, αιτία έκδοσης της οποίας αποτέλεσε η με αρ. πρωτ./2019 αίτηση που υπέβαλε ηλεκτρονικά η προσφεύγουσα και με την οποία αιτήθηκε να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της περιοδικής δήλωσης 01/08-31/08/2019 ποσού 45.704,51€, επειδή πραγματοποίησε απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 28 του ΦΠΑ (ενδοκοινοτικές παραδόσεις).

Επειδή, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου το κύριο αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας ήταν «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ, ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ» και μερικές από τις δευτερεύουσες δραστηριότητές της ήταν: η επισκευή ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακού εξοπλισμού, υπηρεσίες έρευνας και αγοράς, χονδρικό εμπόριο εξαρτημάτων και ανταλλακτικών κινητής τηλεφωνίας, δραστηριότητες προγραμματισμού ηλεκτρονικών συστημάτων, κ.α.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε τις κάτωθι ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην βουλγαρική επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ./V.A.T., για το υπό κρίση διάστημα:

A/A	ΑΡ/ΗΜΕΡ. ΕΚΔ & ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΚΔΟΤΗ	Α.Φ.Μ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	Δ.Α.-ΤΙΜ. ....../2019	.....	.....	18.253,43	4.380,82	22.634,25
2	Δ.Α. – ΤΙΜ ....../2019	.....	.....	52.691,88	12.646,05	65.337,93
3	Δ.Α. – ΤΙΜ ....../2019	.....	.....	13.227,12	3.174,51	16.401,63
4	Δ.Α. – ΤΙΜ ....../2019	.....	.....	8.251,19	1.980,29	10.231,48
5	Δ.Α. – ΤΙΜ ....../2019	.....	.....	7.671,77	1.841,22	9.512,99

Επειδή, με τα ως άνω τιμολόγια η προσφεύγουσα φέρεται να πώλησε στην βουλγαρική επιχείρηση θήκες δερμάτινες ή σιλικόνης για tablet και κινητά τηλέφωνα και άλλα αξεσουάρ.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ συνέταξε και απέστειλε το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο προς την Δ/ση ελέγχων – τμήμα ΣΤ, με το οποίο ζήτησε τη συνδρομή των αρμόδιων αρχών της Βουλγαρίας προκειμένου να διαπιστωθεί αν ενδοκοινοτικές παραδόσεις που δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη προς την με ΑΦΜ/VAT, έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και να ταυτοποιηθεί το πρόσωπο του παραλήπτη. Στο πλαίσιο αυτό, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ ζήτησε να διαπιστωθεί:

1. Ποια είναι η δραστηριότητα της βουλγαρικής επιχείρησης. Το είδος της επιχείρησης – νομική μορφή.
2. Ποιος είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης (πλήρη στοιχεία μητρώου του, ημερομηνία γέννησης, υπηκοότητα, αρ. διαβατηρίου κ.λπ.)
3. Τα στοιχεία του υπεύθυνου να υποβάλλει δηλώσεις και να εκπροσωπεί την επιχείρηση.

4. Αν η βουλγαρική επιχείρηση διαθέτει την αναγκαία για τη λειτουργία της και το ύψος των συναλλαγών της υλικοτεχνική υποδομή (εγκαταστάσεις λειτουργίας της, όπως κατάστημα/τα πώλησης των προϊόντων, αποθήκες κ.λπ) καθώς και το αναγκαίο προσωπικό.
5. Εάν η βουλγαρική επιχείρηση πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την αναφερόμενη ελληνική επιχείρηση για την περίοδο Μαρτίου 2019 έως και Αύγουστο 2019 και ποια ήταν η αξία των αποκτήσεων αυτών.
6. Αν η βουλγαρική επιχείρηση έχει δηλώσει τις πράξεις αυτές ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στα βιβλία της, στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και στους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων και γενικότερα αν εκπληρώνει τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την Βουλγαρική νομοθεσία περί Φ.Π.Α.
7. Πώς πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των αγαθών, σε ποιον ανατέθηκε η εν λόγω μεταφορά και από ποιον; Ποιος πληρώθηκε για τη μεταφορά των αγαθών από την προμηθεύτρια ελληνική επιχείρηση προς την αγοράστρια βουλγαρική επιχείρηση;
8. Σε ποια διεύθυνση, πότε και σε ποιον παραδόθηκαν τα αγαθά στη Βουλγαρία. Ποια είναι τα στοιχεία των προσώπων που ήταν αρμόδια εκ μέρους της βουλγαρικής επιχείρησης για την παραλαβή και αποδοχή των αγαθών.
9. Ποιος πλήρωσε για τα αγαθά, πότε και σε ποιους τραπεζικούς λογαριασμούς έγιναν οι πληρωμές.
10. Σε ποιους πούλησε στη συνέχεια τα αγαθά που φέρεται να αγόρασε από την ελληνική επιχείρηση.
11. Εάν εκδόθηκαν περαιτέρω τιμολόγια προς την βουλγαρική επιχείρηση μέχρι και την ημερομηνία παραλαβής του παρόντος εγγράφου.

Επειδή, σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού εγγράφου, η Δ/ση Ελέγχων, Τμήμα ΣΤ «Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ» απέστειλε το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ ΣΤ 155805 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/14-10-2020** έγγραφο σύμφωνα με το οποίο:

«Η Υπηρεσία υπέβαλε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής, βάσει του Κανονισμού (Ε.Ε.) αρ. 904/2010 για τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών της Ε.Ε. στον τομέα του ΦΠΑ, αναφορικά με την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών της ελληνικής επιχείρησης «..... ΑΦΜ/ΦΠΑ: EL» στη βουλγαρική επιχείρηση «..... ΑΦΜ/ ΦΠΑ:» κατά το διάστημα Μάρτιος 2019 - Αύγουστος 2019.

Η Φορολογική Αρχή της Βουλγαρίας μας γνωστοποίησε τα ακόλουθα:

«1.ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΒΟΥΛΓΑΡΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Επωνυμία:

ΑΦΜ/ΦΠΑ:

Διεύθυνση:

Ημ/νία έναρξης δραστηριότητας: 2015/08/25

Διαχειριστής / Συνεργάτης:

(Έλληνας πολίτης) Νομική μορφή: Μονοπρόσωπη ΕΠΕ

2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

- Σύμφωνα με τα μητρώα, η επιχείρηση είναι καταχωρημένη με τον εξής κωδικό δραστηριότητας: Χονδρικό εμπόριο σιτηρών, σπόρων, ζωοτροφών και μη επεξεργασμένου καπνού.
- Διαχειριστής της εταιρείας είναι ο Έλληνας πολίτης με αριθμό ταυτότητας (για τη Βουλγαρία) από 28.06.2018
- Οι δηλώσεις ΦΠΑ υποβάλλονται από άτομο με εξουσιοδότηση από
.....
- Ο είναι εκπρόσωπος της
- Η βουλγαρική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από την ελληνική επιχείρηση (..... ΑΦΜ/ΦΠΑ: EL) στα καθολικά πωλήσεων και αγορών για όλο το 2019.
- Δε βρέθηκαν στα μητρώα εγγραφών πληροφορίες σχετικές με την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από την ελληνική επιχείρηση. Στις δηλώσεις που υποβλήθηκαν για το 2019, δε δηλώθηκε καμία οικονομική δραστηριότητα από την επιχείρηση.
- Δε βρέθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για τη μεταφορά, την παραλαβή των εμπορευμάτων ή την πληρωμή της μεταφοράς.
- Δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστούν τα πρόσωπα που εμπλέκονται στη φόρτωση και εκφόρτωση των εμπορευμάτων, καθώς και το άτομο που εκ μέρους της ελληνικής επιχείρησης παρέδωσε τα αγαθά στο μεταφορέα.
- Δεν έχει προσδιοριστεί ποιος πραγματοποίησε την πληρωμή των αγαθών και ποιος είναι ο κάτοχος του σχετικού τραπεζικού λογαριασμού.
- Δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστεί σε ποιον πωλήθηκαν τα αγαθά που αποτέλεσαν αντικείμενο ενδοκοινοτικής απόκτησης από την ελληνική επιχείρηση. Στα μητρώα των εγγραφών δεν υπάρχουν διαθέσιμες πληροφορίες για τις πωλήσεις.
- Κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου, δε βρέθηκαν δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την "..... ΑΦΜ/ΦΠΑ: EL". δε βρέθηκαν στα μητρώα των εγγραφών.

Η ελληνική επιχείρηση ισχυρίζεται ότι έχει πραγματοποιήσει παράδοση σε πρόσωπο στο δικό σας κράτος μέλος. Παρακαλείσθε να επιβεβαιώσετε ότι τα αγαθά παρελήφθησαν και καταχωρήθηκαν.

Στα μητρώα εγγραφών της "....." δεν έχει καταχωρηθεί παραλαβή αγαθών από τη "..... ΑΦΜ/ΦΠΑ: EL". Δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία πληρωμών.

Σε ποιους πουλήθηκαν στη συνέχεια τα αγαθά; Παρακαλείσθε να γνωστοποιήσετε την επωνυμία της/των επιχείρησης/επιχειρήσεων και τους ΑΦΜ/ΦΠΑ.

Δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί σε ποιον πωλήθηκαν τα προϊόντα.

Παρακαλείσθε να γνωστοποιήσετε όλα τα διαθέσιμα στοιχεία για το πρόσωπο που έδωσε την παραγγελία, πως δόθηκε η παραγγελία και πως πραγματοποιήθηκε η επικοινωνία μεταξύ του προμηθευτή και του πελάτη:

Δε συγκεντρώθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για το άτομο που έδωσε την παραγγελία, τον τρόπο με τον οποίο έγινε και το πως έγινε η επικοινωνία μεταξύ προμηθευτή και παραλήπτη. »

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή προκύπτει ότι:

- Τα αγαθά παραδόθηκαν από την έδρα της ελεγχόμενης στην μεταφορική εταιρείαπροκειμένου να παραδοθούν στην Βουλγαρία.
- Για τις παρεχόμενες υπηρεσίες η «.....» εξέδωσε το με αρ./2019 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την ελεγχόμενη, συνολικής αξίας 716,65 €
- Σύμφωνα με το από 29/08/2019 έγγραφο της βεβαιώνεται ότι η φορτωτική με waybill number παραδόθηκε στις 11/09/2019 στις 14:09. Μαζί με το ως άνω έγγραφο προσκομίσθηκε και το αποδεικτικό παραλαβής (από tablet) με ψηφιακή μονογραφή και όνομα παραλήπτη εκ μέρους της εταιρείας – «.....».

Επειδή, από τα ως άνω προσκομιζόμενα στοιχεία δεν προκύπτουν τα λοιπά στοιχεία του παραλήπτη (στοιχεία ταυτότητας, διαβατηρίου) και ποια είναι η σχέση του με την φερόμενη αγοράστρια βουλγαρική επιχείρηση

Επειδή, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή έχουν προσκομισθεί στοιχεία πληρωμής (τραπέζικά παραστατικά, εμβάσματα) των κρινόμενων τιμολογίων από την βουλγαρική επιχείρηση στην προσφεύγουσα.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν έχει ασκήσει ένδικα μέσα για να διεκδικήσει από την βουλγαρική επιχείρηση το ποσό που της οφείλει.

Επειδή, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίσθηκαν τα CMR, που σχετίζονται με τα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή, κατόπιν του αιτήματος αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προκύπτει ότι η βουλγαρική επιχείρηση φέρεται να έχει αντικείμενο δραστηριότητας (Χονδρικό εμπόριο σιτηρών, σπόρων, ζωοτροφών και μη επεξεργασμένου καπνού) το οποίο δεν σχετίζεται με τα υπό κρίση φερόμενα πωληθέντα αγαθά (κινητά τηλέφωνα, θήκες κινητών τηλεφώνων και θήκες tablet κ.α), δεν έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών από την προσφεύγουσα και στις δηλώσεις που υπέβαλε για το έτος 2019 δεν δηλώθηκε καμία οικονομική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«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, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις που ορίζονται τόσο από τις διατάξεις του νόμου όσο και από τις σχετικές οδηγίες έτσι ώστε οι επίμαχες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και κατά συνέπεια απαλλασσόμενες του Φ.ΠΑ..

Επειδή, όπως επικουρικώς, ήταν προς το συμφέρον της προσφεύγουσας να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση που μειώθηκε το υπόλοιπο του φόρου για έκπτωση, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν επέδειξε την επιμέλεια που αρμόζει στον μέσο συνετό επιχειρηματία κατά τις εν λόγω συναλλαγές της με την υπό κρίση βουλγαρική εταιρεία καθώς δεν κατέχει όσο το δυνατό περισσότερα στοιχεία που να αποδεικνύουν αναμφίβολα τη φυσική μεταφορά των αγαθών και την παραλαβή τους από την φερόμενη ως αγοράστρια βουλγάρικη εταιρία. Επίσης, η προσφεύγουσα συνέχισε να τιμολογεί και να φέρεται ότι αποστέλλει εμπορεύματα στην βουλγαρική επιχείρηση έως και τον Αύγουστο του 2019 χωρίς να έχει διασφαλίσει την προηγούμενη είσπραξη των εκδοθέντων τιμολογίων Μαΐου και Ιουνίου 2019.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/06/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας

ΑΦΜ

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/08-31/08/2019:

ΦΠΑ	Ποσά σε €
Χρεωστικό Υπόλοιπο	3.808,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.904,32€
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.712,96€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.