



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28/12/2020

Αριθμός απόφασης: 2606

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 21316045559

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Το άρθρο έκτο, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17.6.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στη (οδός, ΤΚ) με ΑΦΜ/ΦΠΑ Γερμανίας και Ελλάδας της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, κατά της υπ. αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2018 – 30.09.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών από το οποίο προκύπτει η απόρριψη του αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ της Εταιρείας ύψους 542.490,99 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17.6.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

Ι.ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα τη οδός, ΤΚ), ΑΦΜ/ΦΠΑ, που πωλεί στην παγκόσμια αγορά μηχανήματα και βιομηχανικό εξοπλισμό πλοίων και αεροσκαφών. Στην Ελλάδα έχει δηλώσει έναρξη δραστηριότητας με την διαδικασία της ΠΟΛ 1113/13 και έλαβε ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ (.....), χωρίς εγκατάσταση και χωρίς φορολογικό εκπρόσωπο.

Αγοράζει εμπορεύματα από την επιχείρηση στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ και στη συνέχεια πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην μητρική επιχείρηση στην χωρίς φόρο και παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

Για τη φορολογική περίοδο 01.07.2018-30.09.2018 (3ο Τρίμηνο 2018) η προσφεύγουσα υπέβαλλε στην Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ την αριθ. πρωτ...../2018 αίτηση επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ 542.490,99 ευρώ.

Εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε η από 12.02.2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής, με το αιτιολογικό ότι αυτό δεν μπορεί να ικανοποιηθεί καθώς η ελεγχόμενη οντότητα μέχρι και τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα απαιτούμενα στοιχεία τα οποία ταυτοποιούν ασφαλώς τις συναλλαγές που αυτή δηλώνει ώστε να διασφαλιστεί η ύπαρξη της αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων για τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν και συγκεκριμένα:

- Η οντότητα εξέδωσε προφόρμα τιμολόγια για τις παραδόσεις καλωδίων στη μητρική της Εταιρεία στη χωρίς να εκδώσει τελικά παραστατικά πώλησης
- δεν προσκόμισε αρκετά και ικανά αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται κατά αναμφισβήτητο τρόπο η μεταφορά των αγαθών εκτός της Ελληνικής επικράτειας που δηλώνει ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις
- δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου παραστατικά έγγραφα πληρωμής-εξόφλησης με τα οποία να αποδεικνύεται η καταβολή του τιμήματος για τις δηλωθείσες αγορές στο εσωτερικό της χώρας καθώς και αποδεικτικά έγγραφα για την μεταφορά των αγορασθέντων αγαθών από την στην αποθήκη της στη, καθώς και
- δεν προσκομίστηκε κάποια έγγραφη συμφωνία η οποία να σχετίζεται με την παραχώρηση σχετικού χώρου για την αποθήκευση ή για την παροχή υπηρεσίας αποθήκευσης των αγορασθέντων αγαθών από την

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς και λόγους:

- 1. Επί της μη προσκόμισης τελικών τιμολογίων (PROFORMARECHNUNG) και αποδεικτικών πληρωμής, που να σχετίζονται με την πώληση των καλωδίων από το ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας στο ΑΦΜ της μητρικής, στη**

.....

Η Εταιρεία με το υπ. αριθ. πρωτ./2019 Υπόμνημά της υποστήριξε ότι δεν είχε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για τις παραδόσεις καλωδίων από το ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας στο της ΑΦΜ. Και αυτό γιατί δεν πραγματοποιείται καμία εμπορική συναλλαγή (πώληση) καθώς πρόκειται για την ίδια ενιαία νομική προσωπικότητα. Αντί των τελικών τιμολογίων η Εταιρεία εξέδωσε προτιμολόγια προκειμένου να απεικονίζεται η διακίνηση και η παράδοση των καλωδίων στη

Η ρύθμιση του ν. 4308/2014 σε σχέση με το απαιτούμενο φορολογικό στοιχείο

Δυνάμει του άρθρου 8, παρ. 1 του Ν. 4308/2014 («Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»), σε κάθε περίπτωση παράδοσης αγαθών, πρέπει να εκδοθεί τιμολόγιο. Συνεπώς, η έκδοση του παραστατικού πώλησης γίνεται πάντοτε κατά την παράδοση των αγαθών ή την έναρξη της αποστολής τους στον πελάτη. Ωστόσο, σύμφωνα με την από 18-10-2015 λογιστική Οδηγία «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του ν. 4308/2014 επισημαίνεται ότι, δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων του ως άνω αναφερόμενου νόμου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων, έκδοσης αρχείων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα.

Η ρύθμιση του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) για την επιστροφή του φόρου:

Νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ:

Ειδικότερα:

«4. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας άσκησης του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46)».

Υπαγωγή στη συγκεκριμένη περίπτωση

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/13 οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών και να λάβουν ΑΦΜ/ΦΠΑ στην χώρα μας έχοντας την δυνατότητα να μην διορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η Εταιρεία έκανε έναρξη εργασιών στη χώρα μας και έλαβε ΑΦΜ/ΦΠΑ χωρίς να διορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο.

Εν προκειμένω, η είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα στην η οποία έλαβε ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας μόνο για σκοπούς ΦΠΑ καθώς **πραγματοποιεί πράξεις φορολογητέες στο εσωτερικό της χώρας (οιονεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις από το ελληνικό της ΑΦΜ στο της ΑΦΜ στην έδρα της Εταιρείας στη, κατόπιν αγοράς από Έλληνα προμηθευτή, με σκοπό την περαιτέρω πώληση, στον τελικό πελάτη εκτός Ελλάδας).** Για τις πράξεις αυτές η Εταιρεία έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου των εισροών της.

Σημειώνεται ότι, η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ενώ δεν αποκτά κανένα εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα μας και επομένως δεν καταλαμβάνεται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014.

Συνεπώς, δεν ισχύει εν προκειμένω, για την ελεγχόμενη εταιρεία ούτε η διάταξη του άρθρου 13 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) με τίτλο Βιβλία και Στοιχεία, την οποία επικαλείται ο Έλεγχος στη σελ. 7 του πορίσματος, ότι δηλαδή «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία»

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του τότε Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.

<.....>

Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η Εταιρεία μας δεν είχε υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με τον 4308/2014, όπως λανθασμένα επικαλείται ο Έλεγχος (ίδετε και ΠΟΛ 1011/2011).

.....

Εν προκειμένω, από τα δικαιολογητικά που η Εταιρεία έχει θέσει ήδη υπόψη του Ελέγχου προκύπτει ότι οι διενεργηθείσες οιονεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις των καλωδίων έγιναν από το ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας προς το ΑΦΜ της ίδιας εταιρείας, χωρίς την έκδοση τελικού τιμολογίου πώλησης. Και αυτό γιατί δεν πραγματοποιείται καμία εμπορική συναλλαγή (πώληση) εντός της ίδιας ενιαίας νομικής προσωπικότητας.

Συγκεκριμένα, η είναι μία και μοναδική νομική οντότητα, ανεξάρτητα από το αν λειτουργεί υπό το ελληνικό ή το αριθμό ΑΦΜ/ΦΠΑ. Δεδομένου ότι δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ούτε έχει υποκατάστημα στη χώρα μας δεν μπορεί να συναχθεί ότι μέσω του ελληνικού ΑΦΜ αποτελεί διαφορετική φορολογική οντότητα ξεχωριστή από την μητρική της Εταιρεία στη Αυτό σημαίνει ότι οι συναλλαγές με τον Έλληνα προμηθευτή και η αποστολή των καλωδίων στη γίνεται από και προς το ίδιο νομικό πρόσωπο (.....).

Επομένως, η ελεγχόμενη οντότητα εκδίδει προτιμολόγια (proforma) προκειμένου να απεικονίζεται η διακίνηση και η παράδοση των καλωδίων από το εσωτερικό της χώρας προς τη χωρίς να γίνεται καταβολή ποσού, τιμήματος αγοράς, καθώς δεν λαμβάνει χώρα πώληση, αλλά απλή διασυννοριακή-φυσική μετακίνηση αγαθών, εντός της ίδιας νομικής προσωπικότητας, από την Ελλάδα στη Επισημαίνεται ότι η μέσω του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ υποβάλει

ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων καταχωρώντας τα εκδιδόμενα προ-τιμολόγια (proforma). Επισημαίνεται δε, ότι ο Έλεγχος δεν ήγειρε κανένα ζήτημα σε σχέση με τη σύνταξη και υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων βάσει των προ-τιμολογίων που εξέδωσε η Εταιρεία.

Περαιτέρω, από το περιεχόμενο του σώματος των εν λόγω proforma τιμολογίων προκύπτουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία ώστε να διασταυρωθεί η ελεγχόμενη συναλλαγή. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο Έλεγχος εσφαλμένα και μη νόμιμα απέρριψε το σύνολο των προτιμολογίων

2. Επί της μη προσκόμισης παραστατικών μεταφοράς (CMR) των αγορασθέντων αγαθών (καλώδια) στην έδρα της μητρικής Εταιρείας στη

.....

Οι ως άνω ισχυρισμοί όμως τυχάνουν ακυρωτέοι για επιγενόμενο της έκδοσής της λόγο αφού η Εταιρεία με την παρούσα προσκομίζει στοιχεία μεταφοράς (CMR) των καλωδίων, από την αποθήκη της στη προς τη, προς απόδειξη της πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών παραδόσεων δηλαδή πράξεων απαλλασσόμενων από ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Συνεπώς, η Υπηρεσία σας υποχρεούται αφενός να ακυρώσει την προσβαλλόμενη πράξη και αφετέρου να αναπέμψει την υπόθεση στη φορολογική αρχή προκειμένου αυτή να διενεργήσει τον έλεγχο. Τυχόν μη λήψη υπόψη από την Υπηρεσία σας των στοιχείων που τίθενται υπόψη σας και άρνησή της να ακυρώσει την προσβαλλόμενη πράξη, εμμένοντας στην αρχική αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων της φορολογικής αρχής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

.....

Υπαγωγή στη συγκεκριμένη περίπτωση

Εν προκειμένω, η Εταιρεία, λόγω της προπεριγραφόμενης οικονομικής δραστηριότητας αφού αγοράσει μέσω του ελληνικού της ΑΦΜ, καλώδια στο εσωτερικό της χώρας από τον Έλληνα προμηθευτή,, στη συνέχεια τα αποθηκεύει στην αποθήκη της που βρίσκεται στη Τα καλώδια αποστέλλονται και παραδίδονται μέσω του ελληνικού ΑΦΜ της Εταιρείας, στη, όταν η μητρική Εταιρεία βρίσκει αγοραστές για τα καλώδια στην

Η αποστολή των καλωδίων κατά κύριο λόγο γίνεται με μέριμνα του Έλληνα προμηθευτή ενώ η μεταφορά τους από την Ελλάδα στη γίνεται με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα και συγκεκριμένα γίνεται μέσω τρίτων μεταφορικών εταιρειών που έχουν λάβει άδεια να διεξάγουν διεθνείς οδικές εμπορευματικές μεταφορές χρησιμοποιώντας Φορτηγά Δημόσιας Χρήσης (ΦΔΧ). Εν συνεχεία και αφού εκδοθούν τα απαραίτητα έγγραφα μεταφοράς (CMR) που απαιτούνται κατά τις διεθνείς οδικές μεταφορές, οι μεταφορικές εταιρείες παραδίδουν τα καλώδια στην έδρα της Εταιρείας στη και συγκεκριμένα στο Προσκομίζουμε τα αιτηθέντα για την περίοδο από 03.05.2018 έως 30.09.2018, από τον Έλεγχο, στοιχεία μεταφοράς (CMR) των καλωδίων, από την αποθήκη της, στη, προς τη και ειδικότερα τα εξής (Σχετικό 10):

1. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκαν τα και προτιμολόγια.
2. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκαν τα και προτιμολόγια.

3. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκαν τα και προτιμολόγια.
4. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκαν τα και προτιμολόγια.
5. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
6. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
7. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
8. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
9. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
10. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο το οποίο συμπεριλήφθηκε στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ γ' τριμήνου 2018
11. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
12. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
13. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.
14. Το υπ. αριθ. CMR που αφορά ποσότητες καλωδίων για τις οποίες εκδόθηκε το προτιμολόγιο.

Σημειώνουμε ότι τα υπ. αριθ. 1 έως 6 έγγραφα μεταφοράς CMR κάνουν άμεση αναφορά στον αριθμό των προτιμολογίων που εξέδωσε η Εταιρεία για τη μεταφορά των καλωδίων στη Τα υπ. αριθ. 7 έως 14 έγγραφα μεταφοράς CMR κάνουν αναφορά στον αριθμό εσωτερικού εγγράφου που εξέδωσε η Εταιρεία κατά την αποστολή των καλωδίων στη

Περαιτέρω δε, σε όλα τα ως άνω αναφερόμενα έγγραφα μεταφοράς CMR, αναγράφονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία, δηλαδή τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο αριθμός των δεμάτων, καθώς και ο τόπος αναχώρησης και άφιξης των αγαθών. Επίσης στο έγγραφο CMR αναγράφεται ο αριθμός του προτιμολογίου (proforma) που εξέδωσε η Εταιρεία μέσω του ελληνικού ΑΦΜ στο ΑΦΜ της μητρικής της Εταιρείας, για τη συγκεκριμένη ποσότητα των καλωδίων.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **τα προσκομιζόμενα με την υποβολή της παρούσας στοιχεία αποδεικνύουν αναμφισβήτητα τη φυσική μεταφορά των καλωδίων στη και αντιστοιχούν σε αυτά που ζήτησε από την Εταιρεία ο Έλεγχος.**

Κατ' αποτέλεσμα, η επικληθείσα από τον Έλεγχο αρχική αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων αίρεται και επομένως η προσβαλλόμενη πράξη τυχάνει ακυρωτέα για επιγενόμενο της έκδοσής της λόγο, ήτοι της προσκόμισης σε μεταγενέστερο στάδιο της φορολογικής διαδικασίας των στοιχείων για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Συντρέχουν, λοιπόν, οι τιθέμενες προϋποθέσεις και υφίστανται τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία και προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα και με την ΠΟΛ. 1201/1999 και την ΠΟΛ 1106/1999, ώστε να διασφαλίζεται καταρχήν η νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις (όπως εξάλλου μνημονεύει και ο ίδιος ο Έλεγχος στη σελ. 19 του πορίσματος).

Δεν καταλείπετε λοιπόν, αμφιβολία περί της απαλλαγής ενδοκοινοτικής παράδοσης των αγαθών εφόσον αποδεικνύεται ότι τα αγαθά απεστάλησαν στη όπως και ο ίδιος ο Έλεγχος επικαλείται στη σελ. 20 του πορίσματος. Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό το αίτημα μας για επιστροφή του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ.

Τέλος, σκόπιμο κρίνεται να αναφέρουμε σ' αυτό το σημείο ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999, καθώς ο Έλεγχος αμφισβήτησε τη νομιμότητα των οιονεί ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησε η Εταιρεία, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Αθηνών είχε την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής συνεργασίας, ώστε να αναζητήσει πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης μας, εν προκειμένω από τη, για την διαπίστωση της γνησιότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων (δηλαδή εάν τα εμπορεύματα πράγματι μεταφέρθηκαν στη με συνέπεια τη δήλωση της άφιξης των αγαθών ως ενδοκοινοτικής απόκτησης).

3. Επί της μη προσκόμισης, παραστατικών πληρωμών και μεταφοράς που να σχετίζονται με την πώληση και παράδοση των καλωδίων από τον Έλληνα προμηθευτή στο ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας

Η κρίση του Ελέγχου

Αν και η Εταιρεία με την υποβολή του υπ. αρ. πρωτ. /2019 Υπομνήματος κατά το στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, έθεσε υπόψη του Ελέγχου βεβαίωση από την εταιρεία **(Σχετικό 12)** (πωλητής των καλωδίων) στην οποία αναφέρεται ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά την φορολογική περίοδο 03.5.2018 έως 30.09.2018 έχουν εξοφληθεί ολοσχερώς, ενώ υποστήριξε ότι τα παραστατικά μεταφοράς των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας είναι τα ίδια τα τιμολόγια πώλησης, ωστόσο ο Έλεγχος, χωρίς να αντικρούει επί της ουσίας τους ισχυρισμούς μας έκρινε ότι δεν επαρκεί η προσκόμιση της παραπάνω βεβαίωσης ως αποδεικτικό πληρωμών/εξόφλησης ενώ συνέχισε να ζητάει αποδεικτικά έγγραφα για την μεταφορά των αγαθών στις αποθήκες της στη

Ως προς τα παραστατικά μεταφοράς που σχετίζονται με την παράδοση των καλωδίων από τον Έλληνα προμηθευτή στην Εταιρεία

Στην υπό κρίση περίπτωση, η Εταιρεία αγοράζει, μέσω του ελληνικού της ΑΦΜ, καλώδια στην Ελλάδα αποκλειστικά από την εταιρεία Στο πλαίσιο αυτό, τα καλώδια παραμένουν στην αποθήκη της εταιρείας στη μέχρις ότου αυτά αποσταλούν και παραδοθούν μέσω του ελληνικού ΑΦΜ στο ΑΦΜ της Εταιρείας, στην

Εν προκειμένω, ο Έλληνας προμηθευτής εξέδωσε άμεσα τα τιμολόγια πώλησης προς την Εταιρεία, τα οποία αποτελούσαν και τα έγγραφα διακίνησης των αγαθών στην αποθήκη στη Σε κάθε περίπτωση υπογραμμίζουμε ότι, τα αγαθά, μέχρι να αποσταλούν στη, παραμένουν στις εγκαταστάσεις της ίδιας οντότητας δηλαδή στις εγκαταστάσεις

του προμηθευτή, γεγονός που δικαιολογεί απόλυτα τη μη έκδοση ξεχωριστού εγγράφου διακίνησης. Επομένως, κρίνεται αβάσιμος και συνεπώς ακυρωτέος, ο ισχυρισμός του Ελέγχου ότι θα έπρεπε να προσκομιστούν επιπλέον παραστατικά μεταφοράς που να σχετίζονται με την παράδοση των καλωδίων και να διευκρινιστεί εάν χρησιμοποιήθηκαν μέσα του πωλητή των αγαθών ή μέσα τρίτων (π.χ. μεταφορική επιχείρηση).

Ως προς τα παραστατικά πληρωμών που σχετίζονται με την πώληση καλωδίων από τα στο ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας

Περαιτέρω, στο πλαίσιο αγοράς των καλωδίων από το ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας, η τιμολογεί την Εταιρεία και χρεώνει αυτή με ελληνικό ΦΠΑ. Για τη φορολογική περίοδο από 03.05.2018 έως 30.09.2018 εκδόθηκαν 8 χρεωστικά τιμολόγια πώλησης (...../2018,/2018,/2018/18,/2018,/2018,/2018,/2018) και ένα πιστωτικό τιμολόγιο (...../2018). Το σύνολο των ως άνω χρεωστικών τιμολογίων έχει εμπροθέσμως εξοφληθεί μέσω εμβασμάτων απευθείας από τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η Εταιρεία μας στο εξωτερικό (.....).

Καθώς τα ως άνω έγγραφα (βεβαίωση εξόφλησης τιμολογίων από τα και εντολές αγορών) έχουν προσκομιστεί ήδη στον Έλεγχο και έχουν θεωρηθεί, λανθασμένα κατά τη γνώμη μας, ως ανεπαρκή αποδεικτικά στοιχεία πληρωμής των τιμολογίων, προσκομίζουμε περαιτέρω ενώπιον της Υπηρεσίας σας, δείγμα από αποσπάσματα των εμπορικών/ διπλογραφικών βιβλίων που τηρεί η Εταιρεία στη και από τα οποία αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας, η μεταφορά εμβασμάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η Εταιρεία στη, στο λογαριασμό του δικαιούχου, για την πληρωμή των τιμολογίων (Σχετικό 11). Σημειώνουμε ότι τα αποσπάσματα των εμπορικών βιβλίων που προσκομίζουμε απεικονίζουν την πληρωμή των υπ. αριθ. /2018 και /2018 τιμολογίων συνολικής αξίας (συμπεριλαμβανομένου με ΦΠΑ) 1.318.297,63 € δηλαδή των δύο (2) μεγαλύτερων (στο σύνολο) σε αξία αγορών που πραγματοποίησε η Εταιρεία κατά την ελεγχόμενη περίοδο.

4. Έλλειψη αιτιολογίας

Εν προκειμένω, ο Έλεγχος όλως αναιτιολογήτως απέρριψε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ ύψους 542.490,99 (και ήδη 488.716,24 Ευρώ) θεωρώντας ότι τα προσκομιζόμενα στοιχεία εκ μέρους της Εταιρείας μας ήταν ακατάλληλα και σε κάθε περίπτωση ελλιπή χωρίς όμως αυτό το συμπέρασμα να στηρίζεται σε πλήρη και επαρκή αιτιολογία όπως αναλύθηκε ανωτέρω.

ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλλε :

Α. Το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ/18-9-2020 Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει:
-Την από 30.06.2020 Υπεύθυνη Δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «.....», με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής (Σχετικό 1), με την οποία βεβαιώνεται ότι τα υπ. αριθ. /2018, /2018, /2018, /2018, /2018, /2018 χρεωστικά τιμολόγια έχουν πλήρως εξοφληθεί από την Εταιρεία Τα οχτώ (8) ως άνω χρεωστικά τιμολόγια εκδόθηκαν από τον προμηθευτή «.....», στο πλαίσιο αγοράς των καλωδίων από το ελληνικό ΑΦΜ της Εταιρείας και η αξία τους έχει συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ β' και γ' τριμήνου που υπέβαλε η Εταιρεία μέσω του ελληνικού της ΑΦΜ. Υπενθυμίζουμε ότι έχουμε ήδη υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας σας, με την κατάθεση της εν θέματι ενδικοφανούς προσφυγής, απλή

2. Αποσπάσματα των εμπορικών/ διπλογραφικών βιβλίων που τηρεί η Εταιρεία στη (Σχετικό 2) και από τα οποία αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας, η μεταφορά εμβασμάτων από τον τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί η Εταιρεία στη, στο λογαριασμό του δικαιούχου, για την πληρωμή των υπ. αριθ. /2018, /2018, /2018, /2018, /2018, /2018 τιμολογίων. Υπενθυμίζουμε ότι έχουμε προσκομίσει ήδη ενώπιον της Υπηρεσίας σας, με την κατάθεση της εν θέματι ενδικοφανούς προσφυγής, αποσπάσματα των εμπορικών/ διπλογραφικών βιβλίων της Εταιρείας, τα οποία απεικονίζουν την πληρωμή των υπ. αριθ. /2018 και /2018 χρεωστικών τιμολογίων ενώ εντός του κειμένου της ενδικοφανούς προσφυγής, παραθέτουμε για την καλύτερη κατανόησή σας, αναλυτικό παράδειγμα του τρόπου πληρωμής των υπ. αριθ. /2018 και /2018 τιμολογίων. Υπογραμμίζουμε ότι και τα αποσπάσματα των εμπορικών/ διπλογραφικών βιβλίων που προσκομίζουμε με το παρόν Υπόμνημα απεικονίζουν με τον ίδιο ακριβώς τρόπο την εξόφληση των υπ. αριθ. /2018, /2018, /2018, /2018, /2018 τιμολογίων. Επισημαίνεται, ότι εφόσον ζητηθεί από την Υπηρεσία σας είμαστε σε θέση να προσκομίσουμε τα ανωτέρω αποσπάσματα των βιβλίων σε μετάφραση στα ελληνικά.

B. Το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ/11-1-2020 Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει εκ νέου τα αντίγραφα των φορτωτικών εγγράφων(CMR).

Λόγω της προσκόμισης των ως άνω στοιχείων, πέντε (5) ημέρες πριν τη λήξη της προθεσμίας των εκατό είκοσι (120) ημερών (16/11/2019), που θεωρήθηκαν ως νέα επειδή δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου, αποφασίστηκε η παράταση της ως άνω προθεσμίας για τριάντα (30) ημέρες, σύμφωνα με την απόφαση/2020 του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και την αναπομπή των νέων στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την/2020 πράξη αναπομπής του ιδίου προϊσταμένου.

Επειδή, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε ο έλεγχος των στοιχείων που αναπέμφθηκαν και με το από 03-12-2020 πόρισμα, που παραλήφθηκε και έλαβε αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ/04-12-2020 και σχετικές διαπιστώσεις έχουν ως ακολούθως:

1.Ως προς την υπεύθυνη δήλωση του , εκπρόσωπου της εταιρείας , ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι αυτή δεν γίνεται αποδεκτή καθώς δεν αποδεικνύει την εξόφληση των τιμολογίων.

Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα τραπεζικά έγγραφα που να αποδεικνύουν την απόδοση του τιμήματος στον προμηθευτή της Επισημαίνεται ότι στην υπεύθυνη δήλωση αναφέρονται και πιστωτικά τιμολόγια τα οποία η ελεγχόμενη δεν τα έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις β και γ τριμήνου 2018 και δεν τα προσκόμισε, προκειμένου να προσδιορισθεί επακριβώς η αξία των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών και κατά συνέπεια να προσδιορισθεί το ακριβές πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ.

9

αποδεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων καθώς πρόκειται για εκτυπωμένα στιγμιότυπα οθόνης (screenshots), πιθανώς από το εμπορικό/λογιστικό πρόγραμμα της γερμανικής οντότητας, που καταχωρούνται οι εγγραφές των παραστατικών. Οι παραπάνω εκτυπώσεις δεν αποτελούν και δεν υποκαθιστούν τα αποδεικτικά ηλεκτρονικών τραπεζικών πληρωμών.

3. Ως προς τα προσκομισθέντα αντίγραφα εγγράφων μεταφοράς (CMR):

Δεν αποδείχθηκε και δεν τεκμηριώθηκε η πραγματοποίηση της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των εμπορευμάτων καθώς πρόκειται για έγγραφα στα οποία είτε δεν υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων, της μεταφορικής εταιρείας και του τελικού παραλήπτη των αγαθών ή υπάρχει μόνο μια υπογραφή εκ των τριών ή ακόμα αναφέρονται διαφορετικοί αριθμοί παραστατικών σε σχέση με τα παραστατικά προφόρμα που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Συγκεκριμένα:

CMR No: Δεν υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων, της μεταφορικής και του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων.

CMR άνευ αρίθμησης, που αναφέρεται στα παραστατικά και: Δεν υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων, της μεταφορικής και του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων, καθώς και οι αντίστοιχες ημεροχρονολογίες στα σχετικά πεδία των εντύπων.

CMR No: Δεν υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων, της μεταφορικής και του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων, καθώς και οι αντίστοιχες ημεροχρονολογίες στα σχετικά πεδία των εντύπων.

CMR No: Εμφανίζει το ίδιο νούμερο με το παραπάνω, ενώ αναγράφονται διαφορετικά παραστατικά. Δεν υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων, της μεταφορικής και του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων, καθώς και οι αντίστοιχες ημεροχρονολογίες στα σχετικά πεδία των εντύπων.

CMR No: Υπογραφή μόνο του μεταφορέα.

CMR άνευ αρίθμησης, που αναφέρεται στο παραστατικό: υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων και του μεταφορέα, αλλά όχι του τελικού παραλήπτη.

CMR No-.....-.....-.....: Αναγράφονται διαφορετικοί αριθμοί παραστατικών και δεν ταυτίζονται με αυτούς των τιμολογίων προφόρμα. Δεν υπάρχει υπογραφή του αποστολέα των εμπορευμάτων, της μεταφορικής και του τελικού παραλήπτη των εμπορευμάτων, καθώς και οι αντίστοιχες ημεροχρονολογίες στα σχετικά πεδία των εντύπων.

CMR άνευ αρίθμησης, που αναφέρεται στα παραστατικά και: Υπογραφή μόνο του μεταφορέα και τα παραστατικά που αναγράφονται δεν ταυτίζονται με κάποιο από τα παραστατικά της προσφεύγουσας.

CMR No: Υπογραφή μόνο του μεταφορέα και το παραστατικό που αναγράφεται δεν ταυτίζεται με κάποιο από τα παραστατικά της προσφεύγουσας.

CMR No: Υπογραφή μόνο του μεταφορέα και το παραστατικό που αναγράφεται δεν ταυτίζεται με κάποιο από τα παραστατικά της προσφεύγουσας.

4. Ως προς την υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της, με την οποία δηλώνει ότι οι ποσότητες των καλωδίων που αναφέρονται στα CMR έχουν παραληφθεί στη, δεν γίνεται αποδεκτή από τον έλεγχο καθώς δεν υποκαθιστά την υποχρέωση του παραλαβόντα τα εμπορεύματα ως προς την υπογραφή των CMR.

Μετά το έλεγχο των στοιχείων, διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα απαιτούμενα στοιχεία τα οποία να ταυτοποιούν ασφαλώς τις συναλλαγές που αυτή δηλώνει ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και ο έλεγχος κρίνει ότι το αίτημα για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που αιτήθηκε δεν μπορεί να ικανοποιηθεί.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «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....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

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, 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.»

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται κε κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά απτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με απτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

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.1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...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. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) 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 ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.)

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 φωτοαντίγραφο 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 περιέχονται 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 και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους 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 κ.λπ. 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 δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν 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 ΦΠΑ».

Επειδή, οι προϋποθέσεις, που τίθενται με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και την έκδοση των Τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ, «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». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Επειδή, «οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α')». - Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.

- Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5). Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6). Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR.»

Επειδή, το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης προσδιορίζει τον σκοπό ως ακολούθως: «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

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. C- 409/04, C-184/05, (C-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. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-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. C-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. C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-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 (C -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., C-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, C-454/98, σκέψη 62, καθώς και διάταξη C-395/02 σκέψη 30).

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ότι: «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 ενδικοφανή προσφυγή και τα υπομνήματα υπέβαλλε:

1. Την από 30.06.2020 Υπεύθυνη Δήλωση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας «.....», (Σχετικό 1), με την οποία βεβαιώνεται ότι τα υπ. αριθ./2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 χρεωστικά τιμολόγια έχουν πλήρως εξοφληθεί από την Εταιρεία
2. Αποσπάσματα των εμπορικών/διπλογραφικών βιβλίων που τηρεί η Εταιρεία στη (Σχετικό 2).
3. Την από 04.09.2020 Υπεύθυνη Δήλωση (Σχετικό 3) του νόμιμου εκπροσώπου της Εταιρείας/2018 με την οποία δηλώνεται ότι οι ποσότητες των καλωδίων που αποστέλλονται μέσω του ελληνικού ΑΦΜ στο ΑΦΜ της εταιρείας και οι οποίες αναφέρονται στα με αριθ.,,,,,,,,,, έγγραφα διακίνησης (CMR) , παραλήφθηκαν από την, στις εγκαταστάσεις της εταιρείας στο της
4. Αντίγραφα των ως άνω φορτωτικών εγγράφων (CMR)

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12/2/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α ΑΘΗΝΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αλλά και στο από 03-12-2020 πόρισμα επί της αναπομπής των στοιχείων για εξέταση, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17.6.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στη με ΑΦΜ/ΦΠΑ Ελλάδας

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

ΦΠΑ 01/7/2018-30/9/2018

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 542.490,99 ευρώ

ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ: ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.