



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.9.2024

Αριθμός απόφασης: 2593

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **1.5.2024** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην οδό στο, κατά της υπ' αριθμ./2.4.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.7.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 1.5.2024 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.7.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 2.472,62 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 1.236,31 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 2.4.2024 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ φορολογικών ετών 2022-2023 στην προσφεύγουσα εταιρεία, που δραστηριοποιείται κυρίως στο χονδρικό εμπόριο παραδοσιακών προϊόντων, βάσει της με αριθ. /16-1-2024 εντολής ελέγχου, προκειμένου να ελεγχθεί το βάσιμο του αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ για την περίοδο από 1/7/2022 έως 31/8/2023, ποσού 8.000,00 ευρώ, όπως διατυπώθηκε στη με αριθ. πρωτ. /2023 αίτησή της. Η προσφεύγουσα έχει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την Γερμανία, όπου λειτουργεί ως ενδιάμεσος, αγοράζοντας τα προϊόντα από τοπική επιχείρηση (..... με έδρα στα) τα οποία μεταπωλεί στην εταιρεία με έδρα τη Γερμανία. Η προσφεύγουσα και η εταιρεία (προς την οποία λαμβάνουν χώρα όλες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας) είναι συνδεδεμένες οντότητες, καθώς το μέλος της εταιρείας,, κατά την ελεγχόμενη περίοδο ήταν της

Σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, κατά δήλωση της ελεγχόμενης τα εμπορεύματα μεταφέρονται από την στην Γερμανία, χωρίς να παρεμβάλλεται η στην μεταφορά. Η φέρεται ότι κάνει μόνο την τιμολόγηση προς την Συγκεκριμένα, κατά δήλωση της ελεγχόμενης, τα εμπορεύματα μεταφέρονται από τις εγκαταστάσεις της (.....) μέσω μεταφορικής εταιρείας στον, από εκεί στην εταιρεία (ΑΦΜ) στον και έπειτα, σύμφωνα με τη με αριθ. /2-2-2024 Υπεύθυνη Δήλωση του αγοραστή, την μεταφορά από την Ελλάδα προς το εξωτερικό αναλαμβάνει ο αγοραστής, μέσω της εταιρείας (ΑΦΜ). Οι φορτωτικές της πληρώνονται από την και οι φορτωτικές της εκδίδονται στην και εξοφλούνται από αυτή.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, οι κάτωθι συναλλαγές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις και επομένως πρέπει να καταλογιστεί στην ελεγχόμενη ο ΦΠΑ που αναλογεί σε αυτές, δεδομένου ότι βάσει των κριτηρίων της

Ε.2019/2022 εγκυκλίου δεν τεκμηριώνεται η μεταφορά των προϊόντων στη Γερμανία των εν λόγω συναλλαγών:

Ημερομηνία	Αριθμός TIM/ΔΑ-TIM	Καθαρή Αξία	Αναλογών ΦΠΑ
27/7/2022		20.182,52	2.623,73
19/8/2022		217,80	28,31
13/10/2022		6.042,16	785,48
Σύνολο 2022		26.442,48	3.437,52
2/3/2023		2.944,16	382,74
1/6/2023		6.095,66	792,44
7/6/2023		924,00	120,12
13/7/2023		35.000,88	4.550,11
26/7/2023		5.991,60	778,91
31/8/2023		9.032,76	1.174,26
Σύνολο 2023		59.989,06	7.798,58

Κατόπιν των ανωτέρω, ο αναλογών ΦΠΑ καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Οι υπό κρίση συναλλαγές είναι απολύτως πραγματικές και έχουν συντελεστεί στο σύνολό τους από την ανωτέρω γερμανική εταιρία. Έχουν προσκομιστεί όλα τα σχετικά δικαιολογητικά. Τα προϊόντα μεταφέρονται με εγχώριες μεταφορικές εταιρίες από την και εν συνεχεία στον τελικό προορισμό στην Γερμανία όπου και πωλούνται από την Σε περιπτώσεις μη αντιστοίχισης των αναγραφόμενων ποσοτήτων στα παραστατικά των μεταφορικών εταιρειών με τις ποσότητες των τιμολογίων οφείλεται σε φόρτωση των προϊόντων της προσφεύγουσας με προϊόντα λοιπών εταιρειών για εξυπηρέτηση των μεταφορικών εταιρειών.
2. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της ελευθερίας των συμβάσεων, καθώς η φορολογική αρχή έσπευσε να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη χωρίς να δοθεί ο χρόνος στην προσφεύγουσα να προσκομίσει τα δικαιολογητικά έγγραφα που ελλείπαν για την αιτιολόγηση των υπό κρίση συναλλαγών.
3. Νόμω και ουσία αβάσιμη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 παρ.2γ του ν.4714/2020,ΦΕΚ Α 148/31.7.2020 (άρθρο 1 Οδηγίας (ΕΕ) 2018/1910), με ισχύ από την 1.1.2020: «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 άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος, αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.

β) η περιστασιακή παράδοση καινούργιων μεταφορικών μέσων, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος - μέλος. Επίσης η Παράδοση αγαθών που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλο κράτος μέλος, εφόσον ο αγοραστής είναι πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης περίπτωσης α` και τα αγαθά αυτά διακινούνται υπό καθεστώς αναστολής καταβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης,

γ) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 7, οι οποίες θα καλύπτονταν από την προβλεπόμενη στην περίπτωση α` απαλλαγή, αν είχαν πραγματοποιηθεί προς άλλον υποκείμενο στο φόρο,

δ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο και η Παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό την παράδοσή τους με τους όρους της

παραπάνω περίπτωσης α`, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που αφορούν αυτές τις παράδοσεις αγαθών με προορισμό ένα άλλο κράτος - μέλος, μέχρι του ποσού των παραδόσεων αυτών, που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο, κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.

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

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α` της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.

2. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή στις παραδόσεις αγαθών που υπάγονται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 45 και 46.

3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.: 1201/1999 'Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος:

«...2. ...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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το προοίμιο της υπ' αριθμ. 2018/1910 Οδηγίας (ΕΕ) του Συμβουλίου της 04.12.2018, η οποία ενσωματώθηκε στο ελληνικό δίκαιο με το άρθρο 61 ν. 4714/2020: «(1) Το 1967, όταν το Συμβούλιο ενέκρινε το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας («ΦΠΑ») μέσω της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, ανελήφθη η δέσμευση για τη θέσπιση οριστικού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο θα λειτουργούσε στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας με τον ίδιο τρόπο που θα λειτουργούσε και στο εσωτερικό ενός κράτους-μέλους. Δεδομένου ότι δεν είχαν ωριμάσει οι πολιτικές και τεχνικές συνθήκες για ένα τέτοιο σύστημα, όταν στο τέλος του 1992 καταργήθηκαν τα φορολογικά σύνορα μεταξύ των κρατών-μελών, εγκρίθηκε ένα μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ. Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου προβλέπει ότι οι εν λόγω μεταβατικοί κανόνες πρέπει να αντικατασταθούν από οριστικό καθεστώς. (2) Σύμφωνα με την ανακοίνωσή της της 7^{ης} Απριλίου 2016 σχετικά με ένα σχέδιο δράσης για τον ΦΠΑ, η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση, με την οποία καθορίζονται τα στοιχεία ενός οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το μεταξύ επιχειρήσεων (B2B) διασυνοριακό εμπόριο ανάμεσα στα κράτη μέλη, το οποίο θα βασίζεται στην αρχή της φορολόγησης των διασυνοριακών παραδόσεων αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού. (3) Στα συμπεράσματά του της 8^{ης} Νοεμβρίου 2016 το Συμβούλιο κάλεσε την Επιτροπή να επιφέρει συγκεκριμένες βελτιώσεις στους ενωσιακούς κανόνες περί ΦΠΑ όσον αφορά τις διασυνοριακές πράξεις σχετικά με τον ρόλο του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο πλαίσιο της απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών [...] και την απόδειξη μεταφοράς για λόγους απαλλαγής των ενδοκοινοτικών πράξεων. (4) Στα πλαίσια του αιτήματος του Συμβουλίου και του γεγονότος ότι θα χρειαστούν αρκετά χρόνια για την εφαρμογή του οριστικού συστήματος ΦΠΑ για το ενδοκοινοτικό εμπόριο τα συγκεκριμένα μέτρα, που αποσκοπούν στην εναρμόνιση και απλούστευση ορισμένων ρυθμίσεων για τις επιχειρήσεις, είναι κατάλληλα. (5) [...]. (7) Όσον αφορά τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ σε σχέση με την απαλλαγή για την παράδοση αγαθών στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, προτείνεται η συμπερίληψη του αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών ΦΠΑ ('VIES'), ο οποίος αποδίδεται από κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της μεταφοράς των αγαθών, μαζί με την προϋπόθεση μεταφοράς των αγαθών εκτός του κράτους μέλους παράδοσης, να αποτελεί πλέον ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής και όχι τυπική απαίτηση. [...]. (8) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το Κεφάλαιο Γ ' της υπ' αριθμ. Ε.2019/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) («Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο

Κράτος Μέλος της Ε.Ε (εφαρμογή τελωνειακού καθεστώτος 42)»):

«....Με τη νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον: i) ο υποκείμενος, στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση, να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)· ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)..»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το Κεφάλαιο Δ΄ της ως άνω υπ' αριθμ. Ε.2019/2022 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ.

α. Γενικά. Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις, υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές, δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών. Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων. Τέλος, επισημαίνεται ότι με τον Εκτ. Κανονισμό δημιουργούνται δύο κατηγορίες τεκμηρίων, μία για τα έγγραφα που σχετίζονται με τη μεταφορά αγαθών (πχ. CMR) και μία για τα υπόλοιπα έγγραφα, όπως θα αναλυθεί στο κεφάλαιο β.

β. Άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 Στο κεφάλαιο VIII (απαλλαγές) του εν λόγω Κανονισμού παρεμβάλλεται τμήμα 2Α με τίτλο «Απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις» και προστίθεται στο εν λόγω τμήμα νέο άρθρο 45α, σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται για να τεκμαίρεται η φυσική μεταφορά ή αποστολή αγαθών από ένα κ-μ σε άλλο κ-μ. Συγκεκριμένα:

Παράγραφος 1

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε

διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ίδιας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε

(α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ [...].

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45α του υπ' αριθμ. 282/2011 Κανονισμού της ΕΕ, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 1 του υπ' αριθμ. 2018/1912 Κανονισμού της ΕΕ (ημερομηνία έναρξης εφαρμογής: 01.01.2020):

«1. Για τους σκοπούς της εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 138 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ τεκμαίρεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κράτος μέλος με προορισμό εκτός της επικράτειάς του αλλά εντός της Κοινότητας σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ο πωλητής αναφέρει ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον ίδιο ή από τρίτον για λογαριασμό του και είτε ο πωλητής διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, ή ο πωλητής διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β' και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα·

β) ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα ακόλουθα:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα, σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κράτος μέλος προορισμού των αγαθών· η εν λόγω γραπτή δήλωση αναφέρει την ημερομηνία έκδοσης· το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος· την ποσότητα και τη φύση των αγαθών· την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών· στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου και τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποδέχεται τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος· και

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' και τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα ή οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 στοιχείο α' σε συνδυασμό με οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3 στοιχείο β' και που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Ο αποκτών υποβάλλει στον πωλητή γραπτή δήλωση, η οποία αναφέρεται στο στοιχείο β' σημείο i, έως τη δέκατη ημέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης.

2. Μια φορολογική αρχή δύναται να αμφισβητήσει τεκμήριο που έχει υποβληθεί σύμφωνα με την παράγραφο 1.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 γίνονται δεκτά ως αποδεικτικά στοιχεία της αποστολής ή της μεταφοράς τα ακόλουθα: α) τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών· β) τα ακόλουθα έγγραφα: i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών· ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, όπως συμβολαιογράφο, με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κράτος μέλος προορισμού· iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κράτος μέλος προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έχει ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την όπου λειτουργεί ως ενδιάμεσος, αγοράζοντας τα προϊόντα από την επιχείρηση με έδρα στα τα οποία μεταπωλεί στην εταιρεία με έδρα τη Γερμανία. Κατά δήλωση της προσφεύγουσας τα εμπορεύματα μεταφέρονται από την στην χωρίς να παρεμβάλλεται η προσφεύγουσα στην μεταφορά, μέσω μεταφορικής εταιρείας στον από εκεί στην εταιρεία (ΑΦΜ) στον Ασπρόπυργο και έπειτα, σύμφωνα με τη με αριθ. /2-2-2024 Υπεύθυνη Δήλωση του αγοραστή, την μεταφορά από την Ελλάδα προς το εξωτερικό αναλαμβάνει ο αγοραστής, μέσω της εταιρείας Η προσφεύγουσα ΙΚΕ φέρεται ότι κάνει μόνο την τιμολόγηση προς την

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ καθώς δεν αποδεικνύεται η αλληλουχία της μεταφοράς των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών, από τα Κρήτης στον τελικό προορισμό στη Γερμανία, ήτοι (1) φόρτωση στην έδρα της στα Κρήτης, (2) μεταφορά από την έδρα της στη, (3) μεταφορά από τη, (4) μεταφορά από τον και (5) μεταφορά στον τελικό προορισμό στην έδρα της στη Γερμανία. Αναλυτικότερα:

1. Μεταφορά των αγαθών από την έδρα της: ενώ κατά δήλωση της προσφεύγουσας τα εμπορεύματα μεταφέρονται από την (με έδρα στα) στον Πειραιά και έπειτα στην στη Γερμανία, χωρίς να παρεμβάλλεται η στην μεταφορά, τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα και την παραστατικά καταγράφουν στοιχεία

φόρτωσης και προορισμού βάσει των οποίων η διακίνηση διενεργείται από την έδρα της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα:

α. στα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα συνοδευτικά παραστατικά (διακίνησης) για τις υπό κρίση συναλλαγές, καταγράφεται ως αποστολέας η προσφεύγουσα, με διεύθυνση την έδρα της επί της οδού, και παραλήπτρια η εταιρεία στη Γερμανία.

β. στα εκδοθέντα από την εταιρεία παραστατικά με αντισυμβαλλόμενο την προσφεύγουσα (τιμολόγια, δελτία αποστολής, ΔΑ-τιμολόγια) καταγράφεται ως τόπος φόρτωσης τα και τόπος προορισμού επί της οδού στο Ηράκλειο Κρήτης ήτοι στην έδρα της προσφεύγουσας.

2. Μεταφορά των αγαθών από την έδρα της: ενώ σύμφωνα με την προσφεύγουσα τα προϊόντα διακινούνται στον, δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία για τη μεταφορά των αγαθών προς την από την έδρα της στα (απ' όπου σύμφωνα με της προσφεύγουσα τα εμπορεύματα μεταφέρονται στον). Ούτε περαιτέρω έχουν προσκομιστεί στοιχεία για τη μεταφορά των αγαθών προς την από την έδρα της προσφεύγουσας στο, στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι τα προϊόντα αποστέλλονταν από την έδρα της προσφεύγουσας, όπως καταγράφεται στα συνοδευτικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα.

3. Μεταφορά των αγαθών από την:

α. Για τη διακίνηση των προϊόντων της συναλλαγής του αρ./27.7.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας από την έχει προσκομιστεί το από 14.7.2022 τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας στην οποία καταγράφεται ως τόπος φόρτωσης η και τόπος προορισμού ο Ως αποστολέας καταγράφεται η εταιρεία στα, ωστόσο ως παραλήπτρια καταγράφεται η προσφεύγουσα εταιρεία στην οδό, και όχι η εταιρεία στη Περαιτέρω, στο εν τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας καταγράφεται μόνο το αρ. σχετικό δελτίο αποστολής της, ενώ δεν καταγράφεται/ δεν συσχετίζεται η εν λόγω μεταφορά με το αρ σχετικό δελτίο αποστολής της

β. Για τη διακίνηση των προϊόντων της συναλλαγής του αρ./13.10.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας από την έχει προσκομιστεί το από 13.10.2022 τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας στην οποία καταγράφεται ως τόπος φόρτωσης η και τόπος προορισμού ο Ως εντολέας καταγράφεται η εταιρεία, και ως αποστολέας καταγράφεται η προσφεύγουσα εταιρεία στην οδό στο Στο εν τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας δεν καταγράφεται/ δεν συσχετίζεται η εν λόγω μεταφορά με το σχετικό δελτίο αποστολής της

γ. Δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία διακίνησης για την συναλλαγή του αρ. A3/19.8.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας.

Επισημαίνεται ότι δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία για την εξόφληση των ως άνω τιμολογίων για τη μεταφορά των προϊόντων από την

4. Μεταφορά των αγαθών από τον Δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία για τη μεταφορά των αγαθών από τον(όπου τα προϊόντα μεταφέρονται από τη από την μεταφορική εταιρεία σύμφωνα με τα ανωτέρω) στον (απ' όπου σύμφωνα με την προσφεύγουσα τα προϊόντα μεταφέρονται στη).

5. Μεταφορά των αγαθών από τον

α. Για τη διακίνηση των προϊόντων της συναλλαγής του αρ. /27.7.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας έχει προσκομιστεί το από 15.7.2022 CMR το οποίο φέρει ελλείψεις σε βασικά στοιχεία. Συγκεκριμένα καταγράφεται ως τόπος φόρτωσης των προϊόντων (κωδ. 4 στο) η έδρα της εταιρείας, ωστόσο δε φέρει την απαιτούμενη υπογραφή της εν λόγω εταιρείας (κωδ. 22 στο). Το εν λόγω είναι της εταιρείας ωστόσο φέρει υπογραφή από άλλη εταιρεία (κωδ. 23), χωρίς να έχουν προσκομιστεί στοιχεία που να δικαιολογούν την εν λόγω διαφοροποίηση.

β. Για τη διακίνηση των προϊόντων της συναλλαγής του αρ. /19.8.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας έχει προσκομιστεί το από 12.8.2022 το οποίο δεν αφορά την προσφεύγουσα καθώς στο οποίο στο πεδίο 1 καταγράφεται ως αποστολέας η Οικονόμου Πολυτίμη και όχι η προσφεύγουσα εταιρεία. Περαιτέρω, φέρει ελλείψεις σε βασικά στοιχεία. Συγκεκριμένα δε φέρει ημερομηνία και τις απαιτούμενες υπογραφές από την εταιρεία (από την έδρα της οποίας φορτώθηκαν τα προϊόντα) ούτε από τη μεταφορική εταιρεία (κωδ. 22 & 23 στο). Επισημαίνεται, δε, ότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν είναι δυνατή η διασταύρωση της ποσότητας που αναγράφεται στο με την ποσότητα που καταγράφεται στα λοιπά έγγραφα. Περαιτέρω, δεν είναι δυνατή η διασταύρωση της αναγραφόμενης στα προσκομισθέντα τιμολόγια της 'ημερομηνία παροχής υπηρεσίας' 19.8.2022, δεδομένου ότι τα πεδία των κωδικών 22, 23, 24 του CMR (ημερομηνία και υπογραφές του αποστολέα, του μεταφορέα και του παραλήπτη) δε φέρουν ημερομηνία..

γ. Για τη διακίνηση των προϊόντων της συναλλαγής του αρ..... /13.10.2022 τιμολογίου της προσφεύγουσας έχει προσκομιστεί το από 14.10.2022 το οποίο φέρει ελλείψεις σε βασικά στοιχεία. Συγκεκριμένα δε φέρει ημερομηνία και τις απαιτούμενες υπογραφές από την εταιρεία (από την έδρα της οποίας φορτώθηκαν τα προϊόντα) ούτε από τη μεταφορική εταιρεία (κωδ. 22 & 23 στο) ούτε ημερομηνία στο πεδίο 24 του

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται η αλληλουχία της μεταφοράς των αγαθών των υπό κρίση συναλλαγών, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής από τον ΦΠΑ των υπό κρίση συναλλαγών και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου εκδόθηκε το αρ. /12.2.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 13.2.2024, και επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με την υποβολή του αρ. /4.3.2024 υπομνήματος εκφράζοντας τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της και να προσκομίσει υποστηρικτικά έγγραφα στον έλεγχο, το οποίο και έπραξε, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως

αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **1.5.2024** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2.4.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.7.2022-31.12.2022 του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

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

- Υπ' αριθμ./2.4.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.7.2022-31.12.2022

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	2.472,62 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	1.236,31 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.708,93 €
Διαφορά υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	964,90 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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