



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ..... ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213-1604526  
**ΦΑΞ** : 213-1604567

Καλλιθέα, 11/4/2016

Αριθμός απόφασης: 1346

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

- 1.** Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
  - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
  - δ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** 3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ΙΩΑΝΝΙΝΑ, οδός ..... κατά των με αριθμό ..... Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2005 και 2006, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, όπως εστάλη συνεπεία των με αριθμό ..... Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις με αριθμό ..... Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2005 και 2006, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την από ..... εισήγηση του ..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί των με αριθμό κατάθεσης ..... προσφυγών με αίτημα συμβιβασμού ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων της ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις με αριθμό ..... Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2005 και 2006, αντίστοιχα, βεβαιώθηκε Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 94.083,93€ και 76.639,17€, αντίστοιχα. Οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από ..... έκθεσης προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α., κατόπιν της με αριθμό ..... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από προσωρινό έλεγχο Φ.Π.Α. που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 27 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων με αριθμό ..... Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2005 και 2006, αντίστοιχα, με τις οποίες βεβαιώθηκε φόρος Φ.Π.Α. για την προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 94.083,93€ και 76.639,17€, αντίστοιχα, για τους εξής λόγους:

- Οι πωλήσεις της επιχείρησης υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ.1στ του ν.2859/2000 «ειδικές απαλλαγές» και στις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1070650/4752/0014/ΠΟΛ.1196/20-5-1993.
- Με το με αριθμό ..... απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στην από ..... αίτηση της επιχείρησης προς τη Διεύθυνση Φ.Π.Α. για επιστροφή του Φ.Π.Α. λόγω απαλλαγής της πώλησης αγαθών στις βάσεις .....: «για τις πωλήσεις που διενεργεί η επιχείρησή σας εντός της ..... βάσης της ..... οφείλει να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης από φορολογικό μηχανισμό του ν.1809/ 1988 (φ.τ.μ. ή μηχανισμό ΕΑΦΔΣΣ), ανεξάρτητα από τον τρόπο είσπραξης του τιμήματος. ... δεν απαγορεύεται να εφαρμόζετε παράλληλα και το σύστημα που προβλέπεται από τις διαδικασίες της ..... βάσης για οργανωτικούς λόγους (στην περίπτωση αυτή δεν επιτρέπεται όμως η έκδοση «τιμολογίου» με τον τρόπο που εκδίδεται από την επιχείρησή σας έως σήμερα). Όσον αφορά τις διαδοχικές πωλήσεις που διενεργείτε σε διάφορους σταθμούς ..... βάσεων εκτός Ελλάδας σας γνωρίζουμε ότι για αυτές δεν έχετε την υποχρέωση εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. με την εξαίρεση της έκδοσης δελτίου αποστολής για την αποστολή των αγαθών στο εξωτερικό (το οποίο όπως είναι αυτονόητο ισχύει μέχρι τα όρια της Ελληνικής Επικράτειας), υποχρέωση την οποία, όπως μας γνωρίζετε με το έγγραφό σας, εκπληρώνετε».
- Οι πωλήσεις της επιχείρησης υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.3108/2003, σύμφωνα με τις οποίες οι δυνάμεις ..... δύνανται να εισάγουν ή να αποκτούν στην Ελληνική Επικράτεια αγαθά με απαλλαγή από κάθε τελωνειακό δασμό και από τον ελληνικό φόρο προστιθέμενης αξίας. Επίσης, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών από τις δυνάμεις ..... σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν υπόκειται σε φόρο

προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα.

### **Σύντομο ιστορικό**

Με τις με αριθμό κατάθεσης ..... δικαστικές προσφυγές με αίτημα συμβιβασμού ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτήθηκε την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, αντίστοιχα. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Ιωαννίνων με τις με αριθμό ..... Αποφάσεις παρέπεμψε τις εν λόγω προσφυγές για επανεξέταση, στα πλαίσια διοικητικής επίλυσης διαφοράς, στην Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό ..... έγγραφό της προσκάλεσε την προσφεύγουσα επιχείρηση, για να εκτελέσει τις παραπάνω αποφάσεις του Πρωτοδικείου Ιωαννίνων, πλην όμως η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω πρόσκληση. Κατόπιν της μη επίτευξης συμβιβασμού, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διαβίβασε το φάκελο της υπόθεσης στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με το με αριθμό ..... διαβιβαστικό, ώστε να πραγματοποιηθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση δραστηριοποιείται στη λιανική πώληση διαφόρων ειδών στις βάσεις ..... εντός και εκτός της Ελλάδος. Για τις πωλήσεις της εντός των βάσεων, της εκχωρείται χώρος εντός των βάσεων, όπου και εκτίθενται τα είδη προς πώληση, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Βάσει αυτής της συμφωνίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση καταχωρεί ημερησίως όλα τα πωληθέντα είδη σε μια ειδική μηχανογραφική βάση ..... και στο πέρας του χρονικού διαστήματος που έχει συμφωνηθεί το ..... προβαίνει στην πίστωση του ποσού που αντιστοιχεί στις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις, παρακρατώντας ένα σταθερό ποσό ή ποσοστό επί των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων. Ειδικά εντός της βάσης στη ....., στην οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση διατηρεί υποκατάστημα (από το 2007), εκδίδονται αποδείξεις λιανικής πώλησης κατά την πραγματοποίηση των πωλήσεων από ταμειακή μηχανή τύπου υπολογιστή, η οποία είναι online συνδεδεμένη με το κεντρικό σύστημα της ..... βάσης. Στο τέλος της ημέρας ο υπάλληλος της βάσης κλείνει το ταμειακό σύστημα και παραλαμβάνει τις εισπράξεις της ημέρας.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση εκδίδει ένα συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής προς την ίδια με τόπο παράδοσης την πρώτη βάση ..... που θα εκτεθούν τα προϊόντα της. Για τις λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιεί δεν εκδίδει φορολογικά στοιχεία. Με το πέρας του συμφωνηθέντος χρονικού διαστήματος εκδίδει ένα συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής – τιμολόγιο για τις πωλήσεις που έχει πραγματοποιήσει και την αντίστοιχη προμήθεια, αναγράφοντας στο δελτίο αυτό απαλλαγή από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1196/1993 (κατόπιν σχετικής αναλυτικής κατάστασης που εκδίδει η κεντρική διοίκηση .....). Για τα υπόλοιπα – μη πωληθέντα είδη, εκδίδει ένα συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής – τιμολόγιο προς την ίδια την επιχείρηση με τόπο φόρτωσης την τρέχουσα βάση ..... και τόπο παράδοσης την επόμενη βάση .....

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με το με αριθμό ..... έγγραφό του προς τη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος, τη Διεύθυνση Φ.Π.Α. και τη Διεύθυνση Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υπέβαλε ερωτήματα, αναφορικά με τα παραστατικά που εκδίδει η ελεγχόμενη επιχείρηση και εάν δικαιούται την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για τις πωλήσεις της. Σε αυτό το έγγραφο αποκρίθηκε η Διεύθυνση Φ.Π.Α. με το με αριθμό ..... έγγραφό της, η Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων με το με αριθμό ..... έγγραφό της και η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος με το με αριθμό ..... έγγραφό της.

Κατόπιν της ανωτέρω αλληλογραφίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προέβη στον καταλογισμό των προαναφερθέντων ποσών Φ.Π.Α., βάσει του συνόλου των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων της επιχείρησης για τα έτη 2005 και 2006, θεωρώντας ότι οι πραγματοποιηθείσες πωλήσεις δεν απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., πλέον των προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

### **Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο – σχετικές θέσεις της διοίκησης**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 § 1 του ν.2859/2000, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.

**Επειδή** τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 § 10 του ν.4174/2013, καθώς και από τις προαναφερθείσες αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ιωαννίνων – Τμήμα 1ο Μονομελές, και η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στη πρόσκληση για αποδοχή της προσβαλλόμενης πράξης εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των πέντε (5) ημερών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 44 του ν.4174/2013 (όπως ισχύει) από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.

**Επειδή** δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Αντικείμενο του φόρου» του ν.2859/2000: «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, ... 2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 11 «Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών» του ν.2859/2000: «1. *Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 11 «Δελτία αποστολής. Δελτία εσωτερικής διακίνησης επιχειρήσεων επεξεργασίας,» του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.): «1. *Δελτίο αποστολής εκδίδεται από τον επιτηδευματία: α) σε κάθε περίπτωση χονδρικής πώλησης ή παράδοσης ή διακίνησης αγαθών προς οποιονδήποτε και για οποιοδήποτε σκοπό, εφόσον δεν εκδόθηκε συνενωμένο δελτίο αποστολής με φορολογικό στοιχείο αξίας (τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης, απόδειξη παροχής υπηρεσιών), β) σε κάθε περίπτωση παραλαβής από αυτόν αγαθών για διακίνηση, από μη υπόχρεο σε έκδοση δελτίου ή από αρνούμενο την έκδοση του, γ) επί διακίνησης αγαθών μεταξύ των επαγγελματικών εγκαταστάσεων του. ... 5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται: α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις,» του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.): «10. *Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 27 «ειδικές απαλλαγές» του ν.2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.», με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3091/2002:

«1. *Απαλλάσσονται από το φόρο: ...*

στ) *η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται:*

αα) *στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων,*

ββ) *για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα,*

γγ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών - μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικείων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη,

ζ) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών προς άλλο κράτος - μέλος που προορίζονται για τις ένοπλες δυνάμεις οποιουδήποτε από τα κράτη που συμμετέχουν στο Βορειοατλαντικό Σύμφωνο, εκτός από το ίδιο το κράτος -μέλος προορισμού, για τη χρήση των ενόπλων δυνάμεων αυτών ή του πολιτικού προσωπικού που τις συνοδεύει ή για τον εφοδιασμό των λεσχών και των κυλικείων τους, εφόσον οι ένοπλες αυτές δυνάμεις υπηρετούν τον κοινό αμυντικό σκοπό»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ1196/ 20-5-1993 «Απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) των ενόπλων δυνάμεων του ΝΑΤΟ»:

*«Α. Άρθρο 1 - Απαλλασσόμενες πράξεις*

*Απαλλάσσονται από το φόρο:*

*α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που ενεργούνται στην Ελλάδα προς τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών μελών της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας (ΝΑΤΟ) και προς το πολιτικό προσωπικό που τις συνοδεύουν.*

*β) Η εισαγωγή αγαθών που ενεργείται στην Ελλάδα από τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου.*

*γ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που ενεργούνται από υποκείμενους στο φόρο εγκαταστημένους στην Ελλάδα προς τα πρόσωπα της παραγράφου 1 τα οποία υπηρετούν σε άλλος κράτος μέλος της Κοινότητας.*

...

*Άρθρο 3 - Διαδικασία απαλλαγής*

...

*3. Ο προμηθευτής των αγαθών ή ο παρέχων την υπηρεσία ή ο εργολάβος κατασκευής, επισκευής, συντήρησης κ.λπ. έργων και εγκαταστάσεων κοινής υποδομής του ΝΑΤΟ, εκδίδει τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ Φ.Π.Α." σύμφωνα με την απόφαση του υπουργού Οικονομικών αριθ. 1070650/4752/0014/20.5.93.*

*Ο εκδότης του τιμολογίου επισυνάπτει στο στέλεχος αυτού το ανωτέρω έγγραφο του διοικητή των δυνάμεων του ΝΑΤΟ, το οποίο αποτελεί γι' αυτόν το δικαιολογητικό στοιχείο της χωρίς Φ.Π.Α. πραγματοποιούμενης συναλλαγής.*

*4. Στην περίπτωση εισαγωγής αγαθών το έγγραφο του διοικητή των δυνάμεων του ΝΑΤΟ υποβάλλεται στο αρμόδιο Τελωνείο εισαγωγής, προκειμένου τα αναφερόμενα σ' αυτό αγαθά να παραδοθούν είτε με το καθεστώς της προσωρινής εισαγωγής είτε με το καθεστώς της ατέλειας, κατά περίπτωση, ανάλογα με το είδος και την αξία των εισαγόμενων προϊόντων.*

*Άρθρο 4 - Διαδικασία απαλλαγής για τις δυνάμεις του ΝΑΤΟ που σταθμεύουν σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας.*

...

4. Το πρώτο αντίτυπο με τη βεβαίωση της δημόσιας υπηρεσίας, παραδίδεται η αποστέλλεται στον προμηθευτή των αγαθών ή τον παρέχοντα την υπηρεσία που έχει την εγκατάστασή του στην Ελλάδα.

5. Τα πρόσωπα της προηγούμενης παραγράφου εκδίδουν τιμολόγιο χωρίς Φ.Π.Α. αναγράφοντας την ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ Φ.Π.Α. ΣΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 (10) ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 77/388/ΕΟΚ" με βάση την απόφαση του υπουργού Οικονομικών αριθ. 1070650/4752/0014/20.5.93.

Ο εκδότης του τιμολογίου επισυνάπτει στο στέλεχος αυτού το ανωτέρω αντίτυπο του εντύπου που αποτελεί γι' αυτόν το δικαιολογητικό στοιχείο της χωρίς φόρο πραγματοποιούμενης συναλλαγής.

6. Σχετικά με την απόδειξη αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών εκτός Ελλάδας, ισχύουν οι ίδιες υποχρεώσεις, οι οποίες επιβάλλονται στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών σε πρόσωπα, τα οποία έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου σε άλλη χώρα της Κοινότητας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 11 «Απαλλαγές σχετικά με ελληνικούς φόρους, δασμούς και τέλη» του ν.3108/2003 «Κύρωση Συνολικής Τεχνικής Συμφωνίας (C.T.A.) με ΗΠΑ»: «1. Οι δυνάμεις των Ηνωμένων Πολιτειών δύνανται να εισάγουν ή να αποκτούν, στην Ελληνική επικράτεια, με την προβλεπόμενη για τις Ένοπλες Δυνάμεις των χωρών του ΝΑΤΟ φορολογική απαλλαγή, εξοπλισμό, προμήθειες, εφόδια και άλλα αγαθά προοριζόμενα για χρήση από τη δύναμη, τα μέλη της και το πολιτικό προσωπικό ή για τον εφοδιασμό των καταστημάτων τροφοδοσίας, λεσχών και πρατηρίων τους, με απαλλαγή από κάθε τελωνειακό δασμό και από τον ελληνικό φόρο προστιθέμενης αξίας, τέλη ή άλλους φόρους. 2. Ομοίως, η παροχή υπηρεσιών στην Ελληνική επικράτεια προς τις δυνάμεις, τα μέλη τους και το πολιτικό προσωπικό απαλλάσσεται από τον ελληνικό φόρο προστιθέμενης αξίας ή από τους φόρους που τον αντικαθιστούν. 3. Η απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών, που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος Άρθρου, από τις δυνάμεις των Ηνωμένων Πολιτειών σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν υπόκειται σε φόρο προστιθέμενης αξίας στην Ελλάδα. 4. Οι προβλεπόμενες στο παρόν Άρθρο απαλλαγές λαμβάνουν χώρα απευθείας, χωρίς την ανάγκη χρηματικής επιστροφής.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1285/ 22-12-1994 «Απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται: - στην Ελλάδα, σε πρόσωπα .που υπηρετούν σε άλλο Κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. - σε άλλο Κράτος μέλος, σε πρόσωπα που υπηρετούν στην Ελλάδα α) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων και β) για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών ή του προσωπικού τους.»:

«Άρθρο 1 - Δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα

*Δικαιούχα απαλλαγής, από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), πρόσωπα. σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων στ' και ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 είναι:*

*α) οι διπλωματικοί και προξενικοί υπάλληλοι κατά την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που πραγματοποιούν στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων.*

*β) οι διεθνείς Οργανισμοί που είναι αναγνωρισμένοι από την Ελλάδα καθώς και τα μέλη αυτών για την απόκτηση αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που πραγματοποιούν για τις ανάγκες τους και*

*γ) τα εγκαταστημένα στην Ελλάδα Γραφεία των διεθνών Οργανισμών.*

*Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με τη διαδικασία και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στα επόμενα άρθρα.*

*Άρθρο 2 - Απαλλασσόμενες πράξεις*

*Απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας:*

*α. Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα πρόσωπα του προηγούμενου άρθρου που υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκαταστημένους σε άλλο Κ.Μ. της Ευρωπαϊκής Ένωσης.*

*β. Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούνται από υποκείμενους στο φόρο εγκαταστημένους στην Ελλάδα προς τα παραπάνω πρόσωπα τα οποία υπηρετούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.*

*...*

*Άρθρο 5 - Διαδικασία απαλλαγής για τα δικαιούχα πρόσωπα τα οποία υπηρετούν σε άλλα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης*

*Η διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών προς πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας που υπηρετούν σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθορίζεται ως εξής:*

*...*

*2. Ο πωλητής των αγαθών ή ο παρέχων τις υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα:*

*α) εκδίδει το προβλεπόμενο, κατά περίπτωση, από τις διατάξεις του ΚΒΣ φορολογικό στοιχείο, χωρίς ΦΠΑ, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ ΣΕ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 15 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ (10) ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 77/388/ΕΟΚ» με βάση την απόφαση Υπουργού Οικονομικών αριθ. 1143550/12177/0014 καθώς και το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου και τον αριθμό της υπηρεσιακής του ταυτότητας και*



β) επισυνάπτει, στο στέλεχος του φορολογικού στοιχείου το ανωτέρω αντίτυπο του εντύπου, το οποίο αποτελεί γι' αυτόν δικαιολογητικό της χωρίς φόρο πραγματοποιούμενης συναλλαγής.

3. Η απόδειξη της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών εκτός Ελλάδας, βαρύνει τον αγοραστή ο οποίος τον αγοραστή ο οποίος προβαίνει σε σχετική αναφορά επί του εκδιδόμενου στοιχείου.»

**Επειδή** η επιχείρηση διακινεί τα εμπορεύματά της προς τις ..... των Ευρωπαϊκών χωρών με δικά της μεταφορικά μέσα, εκδίδοντας Δελτίο Αποστολής από θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων χειρόγραφο μπλοκ, με τόπο φόρτωσης την έδρα της και τόπο προορισμού τον πρώτο σταθμό σε βάση ..... και παραλήπτη την ίδια την επιχείρηση. Οι πωλήσεις που διενεργεί η επιχείρηση σε κάθε βάση ..... είναι λιανικές πωλήσεις, δεδομένου ότι το αντίτιμο των εμπορευμάτων το καταβάλλει κάθε υπάλληλος μόνος του.

**Επειδή** μετά το πέρας κάθε περιόδου πωλήσεων σε κάθε βάση η επιχείρηση εκδίδει Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για το ύψος των πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί σε κάθε χώρο ..... (εκτός του εσωτερικού της χώρας) και την αντίστοιχη προμήθεια χωρίς χρέωση Φ.Π.Α., αναγράφοντας στα τιμολόγια «Απαλλαγή από ΦΠΑ σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1196/1993»

**Επειδή** όταν η προσφεύγουσα επιχείρηση διακινεί τα εναπομείναντα εμπορεύματα από την πρώτη βάση με προορισμό την επόμενη βάση εκδίδει το προαναφερόμενο θεωρημένο Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, με ποσότητες τα εναπομείναντα εμπορεύματα και παραλήπτη την επόμενη βάση. Αυτή η διαδικασία ακολουθείται για κάθε βάση από την οποία αναχωρεί.

**Επειδή** από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1 και 2 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) προκύπτει ότι, με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, εφόσον ασκούν δραστηριότητα εντός της ελληνικής επικράτειας.

**Επειδή** από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι δεν εκδίδονται φορολογικά στοιχεία οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τις πωλήσεις που διενεργούνται εκτός των ορίων της ελληνικής επικράτειας, καθόσον το εν λόγω νομοθέτημα (Π.Δ. 186/1992) τυγχάνει εφαρμογής αποκλειστικά και μόνο εντός των ορίων της ελληνικής επικράτειας.

**Επειδή**, κατά συνέπεια, για τα στοιχεία διακίνησης και τιμολόγησης εμπορευμάτων από την εν λόγω επιχείρηση σε βάσεις ..... σε διάφορα κράτη – μέλη της Ε.Ε. θα έπρεπε η επιχείρηση να ζητήσει πληροφορίες από τη φορολογική αρχή των αντίστοιχων κρατών μελών, ενώ για τη διακίνηση αυτών εντός της ελληνικής επικράτειας και μέχρι τα σημεία εξόδου από τη χώρα θα

έπρεπε να εκδίδονται δελτία αποστολής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

**Επειδή** ο τόπος φορολογίας των προαναφερομένων πωλήσεων δεν είναι η Ελλάδα αλλά τα κράτη μέλη εντός των οποίων πραγματοποιούνται οι πωλήσεις αυτές. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα επιχείρηση θα έπρεπε να απευθύνει σχετικό ερώτημα προς το κράτος μέλος του πρώτου προορισμού των αγαθών, προκειμένου να διευκρινιστεί το θέμα ίδρυσης ή μη υποκαταστήματος της επιχείρησης στο άλλο κράτος μέλος. Αν δεν απαιτείται η ίδρυση υποκαταστήματος, τότε η επιχείρηση θα έπρεπε να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο άλλο κράτος μέλος με τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται από αυτό.

**Επειδή** οι συμφωνίες που συνάπτονται με τις ..... που είναι εγκατεστημένες σε διάφορα κράτη μέλη και αφορούν στη διάθεση χώρου με σκοπό την πώληση των αγαθών της προσφεύγουσας επιχείρησης εντός αυτών, πρέπει να αναφέρουν, εκτός από τα στοιχεία της έδρας της επιχείρησης (επωνυμία, ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ) και τον ΑΦΜ/ΦΠΑ που χορηγήθηκε στο κράτος μέλος του αρχικού προορισμού των αγαθών από όπου θα γίνει η μεταφορά των αγαθών και στα υπόλοιπα κράτη μέλη.

**Επειδή**, στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 27 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ούτε η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών αυτών με βάση τις προαναφερθείσες σχετικές ΠΟΛ, δεδομένου ότι ο παραλήπτης των εμπορευμάτων που μετακινούνται με ίδια μέσα της προσφεύγουσας επιχείρησης από την Ελλάδα (Ιωάννινα) στο άλλο κράτος μέλος είναι η ίδια η επιχείρηση και οι πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο (πωλήσεις αγαθών στο αλλοδαπό προσωπικό των ..... ) πραγματοποιούνται εκτός Ελλάδας.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... Έκθεση Προσωρινού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' Ιωαννίνων επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., 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 αριθμό ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ .....

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

**Για τη χρήση 2005**

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	32.123,12 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	61.960,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>94.083,93 €</b>

**Για τη χρήση 2006**

Διαφορά φόρου Φ.Π.Α.	29.879,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	46.759,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>76.639,07 €</b>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν.2717/1999).