

## ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καρ. Σερβίας 10 101 84 Αθήνα Χ. Γεώργα

21069.87.409,469 210.69.87.408 vat-customs@2001.

syzefxis.gov.gr

[www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΘΕΜΑ:** Διευκρινίσεις σχετικά με την απαλλαγή ή μη από Φ.Π.Α. κατά την παράδοση καυσίμων και λιπαντικών που πραγματοποιούνται προς εταιρείες - μεσάζοντες, μη εγκατεστημένες στο εσωτερικό της χώρας, και προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α» - Εφαρμογή της απόφασης του Δικαστηρίου της Ε.Ε (υπόθεση C-526/13, Fast Bunkering Klaipeda)

Κατόπιν γραπτών και προφορικών ερωτημάτων τελωνειακών αρχών και οικονομικών φορέων αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

### **ι. Νομικό και κανονιστικό πλαίσιο - νομολογία ΔΕΕ και ερμηνευτικές εγκύκλιοι**

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ 248 Α'), όπως ισχύει, με τον οποίο ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο οι διατάξεις του άρθρου 148 παράγραφος α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (αναδιατύπωση οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου), προβλέπεται ότι απαλλάσσεται του φόρου η παράδοση και η εισαγωγή, μεταξύ άλλων, καυσίμων και λιπαντικών, που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ίδιου νόμου.

Οι κατηγορίες πλοίων των οποίων η εισαγωγή και η παράδοση τυγχάνουν απαλλαγής από το φόρο αναφέρονται ρητά στην περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ και είναι οι ακόλουθες :

αα) πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και τα οποία εκτελούν μεταφορά επιβατών με κόμιστρο ή με τα οποία ασκείται εμπορική, βιομηχανική ή αλιευτική δραστηριότητα,

- ββ) πλοία παράκτιας αλιείας,
- γγ) πλοία που προορίζονται για διάλυση,
- δδ) πολεμικά πλοία και πλοία του Δημοσίου,
- εε) ναυαγοσωστικά και άλλα πλοία επιθαλάσσιας αρωγής.

Η διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας ρυθμίζεται βάσει της Π.1591/1946/12.03.1987 Α.Υ.Ο. και Π.8271/4879/366/08.12.1987 Α.Υ.Ο σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1187/2018 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., ιδίως για τα πλοία που δραστηριοποιούνται στην ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης.

Κατά τις διατάξεις του άρθρου 269 του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα-καν. αριθ. 952/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, εμπορεύματα απαλλασσόμενα από ΦΠΑ ή ειδικό φόρο κατανάλωσης που παραδίδονται για τον εφοδιασμό αεροσκαφών ή πλοίων, ανεξαρτήτως προορισμού του αεροσκάφους ή του πλοίου, για τα οποία απαιτείται απόδειξη του εφοδιασμού πραγματοποιούνται με την τήρηση τελωνειακών διατυπώσεων εξαγωγής. Το ηλεκτρονικό μήνυμα επιβεβαίωσης της ολοκλήρωσης της διαδικασίας εφοδιασμού χρησιμοποιείται για σκοπούς απαλλαγής από το φόρο προστιθεμένης αξίας (σχετ. Κεφάλαιο 5 της αριθ. πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ/26.04.2016 εγκυκλίου).

Για παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πλοία, το Δικαστήριο της Ε.Ε με τις υποθέσεις C- 185/89, Velker και υποθέσεις C-181/04 έως C-183/04, Elmeka έχει δεχθεί ότι η απαλλαγή Φ.Π.Α αφορά μόνο παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών προς τον ίδιο τον εφοπλιστή για την κάλυψη των άμεσων αναγκών των πλοίων. Βάσει του σκεπτικού των δύο δικαστικών αποφάσεων, η απαλλαγή ΦΠΑ δεν μπορεί να καλύψει παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται σε προγενέστερο, πριν το τελικό, στάδιο της εμπορικής αλυσίδας.

Στην ίδια κατεύθυνση κινούνται οι κατευθυντήριες οδηγίες της επιτροπής ΦΠΑ καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί από την Ελληνική Διοίκηση προς τις τελωνειακές αρχές και τους οικονομικούς φορείς (σχετ. αριθ. πρωτ. : Δ17Ε 5004905 ΕΞ/08.02.2013, Δ17Α 5005535 ΕΞ/14.02.2013 Ε.Δ.Υ.Ο, ΠΟΛ.1094/2007 εγκύκλιοι) στις οποίες αναφέρεται ότι, προκειμένου τα είδη, τα αντικείμενα και τα υλικά που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων, να τύχουν απαλλαγής από το Φ.Π.Α, πρέπει το φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο) που εκδίδεται από τον προμηθευτή - εφοδιαστή, να αφορά άμεσα την πλοιοκτήτρια ναυτιλιακή εταιρία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», παράδοση αγαθών θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά.

Βάσει της παραγράφου 2 του ιδίου άρθρου, κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α') «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» προβλέπεται ότι το «τιμολόγιο» είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

#### ii. **Απόφαση Δ.Ε.Ε (υπόθεση C-526/13 “Fast Bunkering Klaipėda”)**

Ειδικότερα, στην απόφαση Δ.Ε.Ε C-526/13 “Fast Bunkering Klaipėda”, το Δ.Ε.Ε. επανέλαβε την βασική αρχή, ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στην παράγραφο α του άρθρου 148 της Οδηγίας, δεν ισχύει ως προς τις παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για τον εφοδιασμό πλοίων, οι οποίες γίνονται σε μεσάζοντες που ενεργούν επ' ονόματί τους, ακόμη και αν, κατά τον χρόνο της παραδόσεως, είναι εκ των προτέρων γνωστή και δεόντως πιστοποιημένη η χρήση για την οποία προορίζονται τα αγαθά και έχουν υποβληθεί στις φορολογικές αρχές όλα τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, σύμφωνα με την οικεία εθνική ρύθμιση.

Εντούτοις, το Δικαστήριο επεσήμανε ότι, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η εν λόγω απαλλαγή (στις παραδόσεις αγαθών προοριζόμενων για τον εφοδιασμό πλοίων, οι οποίες γίνονται σε μεσάζοντες) από ΦΠΑ μπορεί να τυγχάνει εφαρμογής, εάν η μεταβίβαση στους ως άνω μεσάζοντες της κυριότητας αγαθών που προορίζονται για τα πλοία ανοικτής θαλάσσης, σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, **επέρχεται το νωρίτερο ταυτόχρονα με τη στιγμή κατά την οποία οι εφοπλιστές μπορούν πλέον να διαθέτουν, στην πράξη, τα αγαθά αυτά ως κύριοι, το οποίο βέβαια αποτελεί αντικείμενο ελέγχου και απόδειξης.**

Επιπροσθέτως, υπό το φως των κατευθυντήριων οδηγιών, που εκδόθηκαν από την επιτροπή ΦΠΑ με αφορμή την απόφαση ΔΕΕ στην υπόθεση “Fast Bunkering Klaipėda” και με στόχο την ομοιόμορφη και εναρμονισμένη εφαρμογή από όλα τα κράτη μέλη της συγκεκριμένης απαλλαγής, επισημαίνεται από την εν λόγω επιτροπή αρχικά ο κανόνας, ότι η απαλλαγή από Φ.Π.Α. εφαρμόζεται στην τελική πράξη παράδοσης αγαθών προς τον εφοπλιστή ή πλοιοκτήτη, ο οποίος τα χρησιμοποιεί για τον εφοδιασμό των πλοίων του.

Άλλωστε, όπως τονίζει η ίδια επιτροπή, η απόφαση του ΔΕΕ πρέπει να ειδωθεί υπό το πρίσμα των πραγματικών περιστατικών στα οποία στηρίχθηκε το Δικαστήριο και να ερμηνευθεί στενά, μόνο για τις περιπτώσεις εκείνες, που αποδεικνύεται ότι η μεταβίβαση του δικαιώματος της κυριότητας των καυσίμων, σύμφωνα με το εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, προς τον μεσάζοντα λαμβάνει χώρα το νωρίτερο την ίδια χρονική στιγμή, κατά την οποία ο εφοπλιστής ή πλοιοκτήτης αποκτά το δικαίωμα να διαθέτει ο ίδιος εν τοις πράγμασι τα αγαθά, ως κύριος.

*Κατόπιν των ανωτέρω συνάγονται τα εξής:*

(α) Κατ’ αρχήν, και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι απαλλαγές από ΦΠΑ συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης οι οποίες εισάγουν παρέκκλιση από την αρχή φορολόγησης κάθε πράξης παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο και ως εκ τούτου πρέπει να ερμηνεύονται στενά αλλά ταυτόχρονα να εφαρμόζονται ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ένωση<sup>1</sup>, είναι σαφές, ότι η απαλλαγή από Φ.Π.Α. κατά την παράδοση καυσίμων και λιπαντικών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων ισχύει αποκλειστικώς και μόνο ως προς την τελική παράδοση των αγαθών και δεν επιτρέπεται να καλύπτει παραδόσεις αγαθών πραγματοποιούμενες σε προηγούμενο στάδιο της εμπορίας. (β) Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η παράδοση των καυσίμων και λιπαντικών διενεργείται προς μεσάζοντες (ενδιάμεσους) που ενεργούν στο όνομά τους, ακόμη κι αν η τελική χρήση των αγαθών είναι δεόντως πιστοποιημένη και αποδεικνύεται

---

<sup>1</sup> Αποφάσεις Elmeke (C-181/04 έως C-183/04) σκ. 15, Velker International Oil Company(C-185/89), σκ. 19, Unterpertnger (C-212/01), σκ. 34; Cimber Air (C-382/02), σκ. 25, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13), σκ. 41

στις αρμόδιες αρχές, κατ' αρχήν η απαλλαγή δεν ισχύει για την πράξη αυτή, διότι η συνιστά πράξη παράδοσης (βάσει σύμβασης εντολής προς αγορά και πώληση) και προηγείται της τελευταίας παράδοσης των εν λόγω αγαθών προς την δικαιούχο πλοιοκτήτρια εταιρεία.

(γ) Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, τα πραγματικά περιστατικά των οποίων προσομοιάζουν με αυτά της υπόθεσης “Fast Bunkering Klairéda”, εφόσον δηλαδή:

- η μεταβίβαση, σύμφωνα με τους σχετικούς κανόνες του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, σε μεσάζοντες του δικαιώματος της κυριότητας των εν λόγω αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων δικαιούχων απαλλαγής από ΦΠΑ, δεν έχει επέλθει μέχρι τη χρονική στιγμή, κατά την οποία οι εφοπλιστές/πλοιοκτήτες μπορούν πλέον να διαθέτουν, στην πράξη, τα αγαθά αυτά ως κύριοι (για παράδειγμα δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια πώλησης προς τον μεσάζοντα πριν την υλική πράξη παράδοσης των καυσίμων στον πλοιοκτήτη/εφοπλιστή, κατά την οποία δύναται να προσδιοριστεί και η επακριβής παραδοθείσα ποσότητα) και ταυτόχρονα

- δεν μπορεί να νοηθεί ότι τα καύσιμα και τα λιπαντικά μπορούν να «διατεθούν» για χρήση άλλη εκτός από την κατανάλωσή τους στο συγκεκριμένο πλοίο, στο οποίο έχουν παραδοθεί,

τότε η παράδοση των αγαθών θεωρείται ότι συντελείται -από πλευράς ΦΠΑ- κατά τη χρονική στιγμή, που ο έχων την εκμετάλλευση του πλοίου είναι σε θέση στην πραγματικότητα να διαθέτει τα αγαθά (καύσιμα ή λιπαντικά) ως κύριος, οπότε και πρέπει να επιβληθεί ο φόρος ή να θεμελιωθεί απαλλαγή από αυτόν, σύμφωνα με τις κείμενες περί απαλλαγής από ΦΠΑ διατάξεις.

Προκειμένου λοιπόν να θεωρηθεί η μεταβίβαση στον πλοιοκτήτη/εφοπλιστή του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών σαν να ήταν κύριος, για σκοπούς ΦΠΑ ως απαλλασσόμενη πράξη παράδοσης των αγαθών, πρέπει και τα φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται, προς τον μεσάζοντα να εκδίδονται μετά την εν τοις πράγμασι υλική παράδοση στον έχοντα την εκμετάλλευση του πλοίου και απόκτηση από τον τελευταίο της αποκλειστικής εξουσίας διάθεσης των αγαθών. Συνεπώς, το κρίσιμο στοιχείο για την θεμελίωση του δικαιώματος απαλλαγής από ΦΠΑ ως θεωρούμενης τελικής πράξης παράδοσης προς τον πλοιοκτήτη, είναι το γεγονός ότι η μεταβίβαση του

**δικαιώματος κυριότητας επί του αγαθού στον μεσάζοντα με την έκδοση του φορολογικού στοιχείου πρέπει σε κάθε περίπτωση να έχει συντελεσθεί μετά την εν τοις πράγμασι μεταβίβαση του δικαιώματος διάθεσης στον πλοιοκτήτη ή εφοπλιστή..**

**Επιπροσθέτως, προκειμένου να διασφαλίζεται η διάθεση των καυσίμων και των λιπαντικών στο πλοίο, η μεταφορά και η φόρτωση των καυσίμων και λιπαντικών πρέπει να πραγματοποιείται απευθείας από τις εγκαταστάσεις του υποκείμενου στο φόρο προσώπου (φορολογική αποθήκη ή αποθήκη τελωνειακής αποταμίευσης) προς το δικαιούχο απαλλαγής πλοίο χωρίς να παρεμβάλλεται ενδιάμεσα περαιτέρω αποθήκευση ή υλική διακίνηση του καυσίμου σε άλλο πρόσωπο. Ως εκ τούτου, οι τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής τηρούνται από την εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ή λιπαντικών επί της οποίας θα γίνεται μνεία στη σχετική σύμβαση με την εταιρεία - μεσάζοντα και στο οικείο τιμολόγιο.**

**Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι στην περίπτωση αυτή, η οποία αποτελεί εξαιρετική περίπτωση, πρέπει να διασφαλίζεται ότι δεν υφίσταται δυνατότητα αλλαγής χρήσης του παραδιδόμενου αγαθού από τον μεσάζοντα ούτε και κίνδυνος διαφυγής πόρων της Ε.Ε. και δημοσίων εσόδων.**

**Συνοψίζοντας, η εφαρμογή της απόφασης του Δ.Ε.Ε απαιτεί συσταλτική ερμηνεία κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις κατευθυντήριες οδηγίες της επιτροπής, συνεπώς εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο :**

- σε παραδόσεις καυσίμων και λιπαντικών σε πλοία, χωρίς δυνατότητα επέκτασης του πεδίου εφαρμογής της απόφασης του Δικαστηρίου σε άλλες κατηγορίες αγαθών,**
- σε μεταφορά (φυσική διακίνηση) των καυσίμων και λιπαντικών από την εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ή λιπαντικών απευθείας προς το πλοίο μετά την έξοδο από τις εγκαταστάσεις της φορολογικής αποθήκης ή αποθήκης τελωνειακής αποταμίευσης, χωρίς να μεσολαβεί περαιτέρω αποθήκευση, ώστε να διασφαλίζεται η φόρτωση του καυσίμου στο πλοίο και να αποφεύγονται καταστρατηγήσεις με διάθεση του καυσίμου στο εσωτερικό της χώρας σε άλλες χρήσεις,**

- η παράδοση καυσίμων και λιπαντικών από την εταιρεία πετρελαιοειδών να περιορίζεται σε μία εταιρεία μεσάζοντα, εγκατεστημένη σε άλλο Κράτος Μέλος ή τρίτη χώρα, με την οποία η εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών διαθέτει συμβατική υποχρέωση η οποία θα πρέπει να αποδεικνύεται στις τελωνειακές αρχές,
- η έκδοση του τιμολογίου παράδοσης (πώλησης) προς την εταιρεία - μεσάζοντα να πραγματοποιείται το νωρίτερο ταυτόχρονα με τη στιγμή κατά την οποία ο πλοιοκτήτης μπορεί πλέον να διαθέτει, στην πράξη, τα αγαθά αυτά ως κύριος ήτοι κατά το χρόνο της φόρτωσης του καυσίμου στο πλοίο ώστε τα σχετικά φορολογικά στοιχεία να αντικατοπτρίζουν περιπτώσεις όπως εκείνες της υπόθεσης του Δικαστηρίου,
- οι τελωνειακές διατυπώσεις εξαγωγής τηρούνται με την προβλεπόμενη κατά τις κείμενες διατάξεις διαδικασία από την εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ή λιπαντικών. Επί της διασάφησης εξαγωγής (εφοδιασμού), μνεία γίνεται στη σχετική σύμβαση με την εταιρεία - μεσάζοντα καθώς και στο οικείο τιμολόγιο παράδοσης (πώλησης) των καυσίμων και λιπαντικών το οποίο έχει εκδοθεί το νωρίτερο ταυτόχρονα με τη χρονική στιγμή της φόρτωσης των καυσίμων και λιπαντικών στο πλοίο.

**Διευκρινίζεται επίσης ότι :**

τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση όπου οι εταιρείες μεσάζοντες εδρεύουν στο εσωτερικό της χώρας, διαθέτουν ΑΦΜ και μπορούν να αποδίδουν ΦΠΑ στο Δημόσιο και να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

- σε περίπτωση όπου το τιμολόγιο παράδοσης (πώλησης) καυσίμων εκδίδεται από την εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών προς την πλοιοκτήτρια εταιρεία και η εταιρεία μεσάζοντας εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών καθώς δεν ενεργεί βάσει σύμβασης εντολής προς αγορά και πώληση δεν τίθεται κάποιο θέμα στην εφαρμογή της ισχύουσας διαδικασίας παράδοσης καυσίμων στις τελωνειακές αρχές.

Επίσης, τα ανωτέρω δεν επηρεάζουν τις οδηγίες της Διοίκησης για περιπτώσεις παράδοσης προϊόντων υποκείμενων σε ΕΦΚ που πραγματοποιούνται εντός φορολογικής αποθήκης. Εξυπακούεται δηλ. ότι, σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση παράδοσης υποκείμενων

σε ΕΦΚ προϊόντων που πραγματοποιείται εντός φορολογικής αποθήκης του ν. 2960/2001 εφαρμογής τυγχάνουν οι διατάξεις του άρθρου 25 περ. δ παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ σε συνδυασμό με τις διευκρινίσεις, που έχουν παρασχεθεί με την αριθ. πρωτ. Δ17Ε5004905 ΕΞ2013/8-2-13 ΕΔΥΟ.

Ειδικότερα, με αριθ. πρωτ. Δ17Ε/5004905/ΕΞ2013/8-2-13 ΕΔΥΟ διευκρινίσθηκε όσον αφορά στον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με εμπορεύματα υποκείμενα σε ΕΦΚ, ότι απαλλάσσεται από ΦΠΑ η παράδοση των υποκείμενων σε ΕΦΚ προϊόντων, που πραγματοποιείται εντός φορολογικής αποθήκης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.2859/00, εφόσον οι συναλλασσόμενοι είναι πρόσωπα που δύνανται να διαθέτουν και να διακινούν υποκείμενα σε ΕΦΚ προϊόντα υπό την ιδιότητα του εγκεκριμένου αποθηκευτή και τα προϊόντα παραμένουν στην ίδια κατάσταση, δηλαδή εντός του ιδίου ανασταλτικού καθεστώτος της φορολογικής αποθήκης.

Τέλος, σε κάθε περίπτωση επισημαίνεται ότι αρμόδιο για την πλήρωση των όρων και προϋποθέσεων για την χορήγηση της απαλλαγής Φ.Π.Α. βάσει των πραγματικών περιστατικών και των δικαιολογητικών που υποβάλλονται κάθε φορά είναι η τελωνειακή αρχή στην οποία πραγματοποιείται ο εφοδιασμός.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε**

**Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ**