



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-12-2023

Αριθμός απόφασης: 2172

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. 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),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

2. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει με αριθμό φορολογικού μητρώου για σκοπούς Φ.Π.Α. (ΑΦΜ/ΦΠΑ), κατά της από και με αρ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επί της από και με αρ. πρωτ. αίτησης επιστροφής ΦΠΑ έτους 2021 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Την από και με αριθμ.πρωτ..... απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επί της από

..... και με αρ. πρωτ.αίτησης επιστροφής ΦΠΑ έτους 2021, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

4. Τις απόψεις του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A3** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία 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 από με αριθμ. πρωτ. **απορριπτική απόφαση** του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) απορρίφθηκε η από και με αριθμ.πρωτ. **αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2021** ποσού 18.931,59 ευρώ διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, στις οποίες προβλέπεται ότι δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ ο υποκείμενος, που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας εφόσον πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις. Η προσφεύγουσα με την αίτησή της υπέβαλε 151 παραστατικά που αφορούν δαπάνες στέγασης για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της. Τα εν λόγω παραστατικά απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή διότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και κατά συνέπεια επιστροφής του φόρου, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες που αυτά αφορούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 του ν. 2859/00 και της διάταξης του αρθ. 15 παρ.4 της ΠΟΛ. 1003/2010 Απόφασης Υπ. Οικονομικών (αρθ.5 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη απόφαση προβάλλοντας ότι η περίπτωση της δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) και ότι η εν λόγω διάταξη είναι αντίθετη προς τα άρθρα 168, 176 και 177 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και θα πρέπει, ως εκ τούτου, να θεωρηθεί καταργημένη ή εν πάση περιπτώσει, ανενεργή. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι είναι επιχείρηση υποκείμενη στον φόρο και διενεργεί δραστηριότητες υπαγόμενες στον ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού. Οι δαπάνες που πραγματοποίησε στην Ελλάδα (δαπάνες διαμονής του προσωπικού της σε ξενοδοχεία) είναι σχετικές με την φορολογητέα δραστηριότητά της και δεν θα έπρεπε να απορριφθούν από την φορολογική αρχή με μοναδικό λόγο το γεγονός ότι για τις δαπάνες αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ στη βάση του άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000, διότι η διάταξη αυτή εξακολουθεί έως σήμερα να μην πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η ευρωπαϊκή νομοθεσία για την εισαγωγή εξαιρέσεων από το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, και ως εκ τούτου πρέπει να θεωρηθεί καταργημένη ή ανενεργή.

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως 6 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο

εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση Χ , 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε , στ' και ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση Χ , 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α' , β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν ταυτολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας...»

Επειδή στα άρθρα 3, 4 και 15 της Απόφασης ΠΟΛ.1003/2010 ορίζεται:

«Άρθρο 3

...

2. Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχει δικαίωμα επιστροφής από την Ελλάδα, του φόρου προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά που του παραδόθηκαν και οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας καθώς και οι εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Άρθρο 4

1. Ο αιτών πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του,

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο κράτος μέλος επιστροφής και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας ως συνδεόμενες με την εισαγωγή ή την εξαγωγή αγαθών ή τις διεθνείς μεταφορές,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ορίζεται ο λήπτης αυτών ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις εσωτερικές διατάξεις στο κράτος μέλος επιστροφής.

γ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β).

2. Δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του,

αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας με τα οποία επιβαρύνονται,

αα) παραδόσεις αγαθών που υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στις απαλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή ως εξαγωγές (παραδόσεις αγαθών εκτός κοινότητας),

ββ) αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος επιστροφής.

γγ) γενικά δαπάνες που προορίζονται για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του αιτούντος.

γ) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον αιτούντα για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του. Σε περίπτωση που ο αιτών χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται

δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος εγκατάστασής του, ο προς επιστροφή φόρος που αφορά τις εισροές αυτές, προσδιορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό με βάση την αναλογία έκπτωσης

Άρθρο 15

...4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου για αγαθά και υπηρεσίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) όπως ισχύουν κάθε φορά...».

Επειδή με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) ορίζεται ότι :

«Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.»

Επειδή εν προκειμένω η αλλοδαπή εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «Ενοικίαση και εκμίσθωση εξοπλισμού αεροπορικών μεταφορών», με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ υπέβαλε εκατόν πενήντα ένα (151) παραστατικά που αφορούν δαπάνες που διενέργησε το έτος 2021 εντός του εσωτερικού της χώρας για δαπάνες στέγασης για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της, και συγκεκριμένα:

- Τα με α/α 1 έως και α/α 80 στην υποβληθείσα αναλυτική κατάσταση τα οποία εκδόθηκαν από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- Τα με α/α 81 έως και με α/α 92 τα οποία εκδόθηκαν από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- Τα με α/α 93, 148 τα οποία εκδόθηκαν από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- Τα με α/α 94, 95 τα οποία εκδόθηκαν από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- Τα με α/α 96 έως και 151 τα οποία εκδόθηκαν από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και
- Το με α/α 122 το οποίο εκδόθηκε από τις Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις τα οποία είναι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που αφορούν προσωπικό ή τους εκπροσώπους της προσφεύγουσας.

Επειδή τα ανωτέρω παραστατικά δαπανών, όπως άλλωστε προκύπτει και από τη σχετική περιγραφή των εν λόγω δαπανών στην αναλυτική κατάσταση αυτών (σχετ. Κωδ. 6-ACCOMMODATION) από την προσφεύγουσα επιχείρηση, προκύπτει ότι αφορούν δαπάνες στέγασης, συνεπώς ορθά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις ως προς την δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ των παρ.2,3 του άρθρου 34 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000 και του αρθ. 15 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1003/2010, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ καθώς στις εν λόγω διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και κατά συνέπεια επιστροφής του φόρου, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι συγκεκριμένες δαπάνες στέγασης.

Επειδή η αλλοδαπή εταιρεία αμφισβητεί την απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής επί της αίτησής της, προβάλλοντας ότι δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), ήτοι ότι οι εν λόγω δαπάνες είναι σχετικές με τη φορολογητέα

δραστηριότητά της ενώ η διάταξη της παρ.4 του άρθρου 30 του ν. 2859/00 βάσει της οποίας η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε τη σχετική αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, είναι αντίθετη προς τα άρθρα 168, 176 και 177 της Οδηγίας 2006/112/EK και ως εκ τούτου θα πρέπει να θεωρηθεί κατηργημένη ή ανενεργή.

Επειδή ωστόσο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε επικαλέστηκε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι οι υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις στο εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με τα σχετικά παραστατικά δαπανών, δεν αφορούν δαπάνες στέγασης αλλά απεναντίας επιβεβαιώνει ότι αφορούν δαπάνες διαμονής του προσωπικού της που πραγματοποίησε στην Ελλάδα, ωστόσο προβάλλει ως μοναδικό λόγο την αντίθεση των διατάξεων της παρ.4 του αρθ.30 του ν. 2859/00 στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK.

Επειδή με το **N. 3763/2009 (ΦΕΚ 80/Α' /27.5.2009)** «Ενσωμάτωση Οδηγιών 2006/98/EK, 2008/8/EK και 2007/74/EK, διατάξεων των Οδηγιών 2006/112/EK και 2006/69/EK, διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, κεφαλαίου, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών και λοιπές διατάξεις», ενσωματώθηκαν μεταξύ άλλων, στην εσωτερική νομοθεσία (Κώδικας ΦΠΑ – ν. 2859/2000) οι διατάξεις της Οδηγίας 2008/8/EK, και ειδικότερα ορισμένες ουσιαστικές διατάξεις περί της διαδικασίας και των λεπτομερειών επιστροφής του ΦΠΑ σε υποκείμενους εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις της **Οδηγίας 2008/9/EK**. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του **N. 3763/2009**, με την παράγραφο 3 του άρθρου 22 αντικαθίστανται οι παράγραφοι 2 έως 7 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ που αφορούν την επιστροφή ΦΠΑ σε πρόσωπα υποκείμενα στο ΦΠΑ τα οποία δεν είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα. Οι αλλαγές αυτές καθίστανται αναγκαίες από την Οδηγία 2008/9/EK του Συμβουλίου με την οποία εισάγεται **νέα διαδικασία σχετικά με την επιστροφή σε υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε.** Η νέα διαδικασία καθορίζει λεπτομερείς κανόνες για την επίτευξη της επιστροφής αυτής, η οποία στηρίζεται στη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των Κρατών – Μελών. Πιο συγκεκριμένα:

-**Με την αντικατάσταση της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ αναδιατυπώνεται για λόγους σαφήνειας και καλύτερης κατανόησης ο δικαιούχος της επιστροφής και εμφανίζονται συγκεντρωμένοι οι όροι και οι προϋποθέσεις τις οποίες πρέπει να πληροί αυτός για να ασκήσει το δικαίωμα της επιστροφής.**

-**Η παράγραφος 3 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ αντικαθίσταται, ώστε όσον αφορά τον κοινοτικό δικαιούχο της επιστροφής να εφαρμόζονται οι ίδιοι κανόνες περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ που ισχύουν και για τον υποκείμενο στην Ελλάδα και επιπλέον για να ισχύει μερικό δικαίωμα επιστροφής, στην περίπτωση που το δικαιούχο πρόσωπο διενεργεί πράξεις οι οποίες παρέχουν μερικό δικαίωμα έκπτωσης στη χώρα του.**

Επειδή, περαιτέρω στο **άρθρο 5 της οδηγίας 2008/9/EK** ορίζεται ότι «Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής κάθε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος επιβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος για το σκοπό της οδηγίας..... το δικαίωμα αξίωσης για την επιστροφή του φόρου επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/EK όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής».

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 168 και 176 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ορίζεται:

«Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,
- β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,
- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),
- δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,
- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ III

Περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης

Άρθρο 176

Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες, οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης.

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν.2859/00 καθορίζονται οι περιορισμοί ως προς το δικαίωμα έκπτωσης για τους υποκειμένους στο ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς σύμφωνα με τη προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 5 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ και για τους υποκειμένους τους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, όσον αφορά στην αξίωση επιστροφής φόρου σε αυτή.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις, προκύπτει ότι τόσο οι διατάξεις του αρθ.34 του ν. 2859/00 περί της επιστροφής φόρου όσο και η διάταξη της παρ.4 του αρθ. 30 του ιδίου ως άνω νόμου περί του δικαιώματος έκπτωσης φόρου, οι οποίες είναι σε ισχύ μέχρι και σήμερα καθόσον ούτε έχουν καταργηθεί, ούτε έχουν καταστεί ανενεργές με νεότερο νόμο, δεν αντιτίθεται στις σχετικές Ευρωπαϊκές Οδηγίες, ήτοι είναι πλήρως εναρμονισμένες με τις κατευθύνσεις τόσο της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ όσο και της επικαλούμενης Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, και συνεπώς ο περί του αντιθέτου σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή άλλως και επικουρικώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εισαγωγής περιορισμού με το άρθρο 30 παρ. 4 του Ν. 2859/2000 του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ για τις δαπάνες που ορίζονται στη διάταξη αυτή, ως αντίθετος στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ είναι αβάσιμος, καθότι όπως έχει νομολογηθεί: «5. ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., έχει δικαίωμα επιστροφής από την Ελλάδα, του Φ.Π.Α. με τον

οποίο επιβαρύνθηκαν οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις που] τάσσονται στο άρθρο 34 του νόμου αυτού. Εξάλλου, κατά το άρθρο 6 της 2008/9/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου για να δικαιούται την επιστροφή στο κράτος μέλος επιστροφής, ο υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής πρέπει να διενεργεί πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος εγκατάστασης. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο πεδίο εφαρμογής της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η ως άνω οδηγία 2006/112/ΕΚ. Τέτοιες παρεκκλίσεις προβλέπονται στο άρθρο 176 της οδηγίας, όσον αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρήσουν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπονται στην νομοθεσία τους κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας, μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο το κοινοτικό καθεστώς από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, το οποίο κοινοτικό καθεστώς δεν έχει θεσπιστεί ακόμα.

6. Επειδή, εξάλλου, ρητή παρέκκλιση από τον προαναφερθέντα κανόνα, βάσει του οποίου λειτουργεί ο μηχανισμός εκπτώσεως του ΦΠΑ, ορίζεται με το άρθρο 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000 σε πέντε ρητώς απαριθμούμενες και εξειδικευμένες περιπτώσεις. Ως προς αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου, για το λόγο ότι οι δαπάνες αυτές δεν έχουν αυστηρώς επαγγελματικό χαρακτήρα, αλλά αποτελούν, αναλόγως της περιπτώσεως, δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παραστάσεως. Στην περίπτωση, επομένως αυτή, η υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση θεωρείται, κατ' αρχήν, ως τελικός αγοραστής – καταναλωτής για τα αγοραζόμενα από αυτήν αγαθά και υπηρεσίες που αφορούν τις ανωτέρω εξαιρούμενες περιπτώσεις. Η ρύθμιση αυτή ανταποκρίνεται στο άρθρο 176 της ως άνω οδηγίας 2006/112/ΕΚ (Κεφάλαιο 3. Περιορισμοί του δικαιώματος έκπτωσης) που ορίζει σχετικώς ότι: « ... σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης... 13. σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 6, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος ο ισχυρισμός διότι οι προβλεπόμενες από το άρθρο 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000 εξαιρούμενες δαπάνες προς έκπτωση συνάδουν με τις προβλεπόμενες από το άρθρο 176 της άνω 2008/9/ΕΚ οδηγίας, με το οποίο ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση αποκλείονται από το δικαίωμα έκπτωσης οι δαπάνες, οι οποίες δεν έχουν χαρακτήρα αυστηρά επαγγελματικό, όπως οι δαπάνες πολυτελείας, ψυχαγωγίας ή κοινωνικής παράστασης» [Βλ. Απόφαση ΔΕΦΑΘ 1025/2018 (σκέψεις 5, 6 και 13)]

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση της από και με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) επί της από και με αρ. πρωτ. αίτησης επιστροφής ΦΠΑ έτους 2021.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .