



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 89

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β΄ 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με έδρα με φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την, Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, με έδρα, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-

31.03.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής της και τα προσκομιζόμενα με αυτό σχετικά έγγραφα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.03.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής δεν επιβλήθηκε κανένα ποσό ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, ωστόσο δεν έγινε δεκτό το διατυπωθέν με την υπ' αριθμ. οικεία δήλωσή της ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 290.000,00 €, με την αιτιολογία ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 **στ. β'** Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000) σε συνδυασμό με το άρθρο 34 παρ. 8 Κώδικα ΦΠΑ, αναγνωρίστηκε όμως προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο συνολικού ύψους 553.113,10 €.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, την αναγνώριση του δικαιώματός της για την επιστροφή του ως άνω αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ και την επιστροφή του ποσού αυτού νομιμοτόκως από την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. δήλωσής της ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αβάσιμη και κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 Κώδικα ΦΠΑ η απόρριψη του αιτήματός της προς επιστροφή του ως άνω ποσού (πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ) με την αιτιολογία ότι το υπό κρίση δικαίωμα επιστροφής διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2-9 Κώδικα ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να κριθεί ότι εν προκειμένω δεν πληρούνταν οι σχετικές προϋποθέσεις.
- 2) Αντίθεση στις ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και στις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν το κύκλωμα λειτουργίας του ΦΠΑ.

Εξάλλου, με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά της επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα επαναλαμβάνει τα ίδια ως άνω αιτήματα που

διατύπωσε με την ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας, συνοπτικά, τον πρόσθετο λόγο ότι η απόρριψη της αίτησής της για επιστροφή του ως άνω πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 αντιβαίνει στη μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης του εν λόγω υπομνήματός της ακολουθούμενη πρακτική εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, δηλαδή της αποδοχής των αιτήσεων της επιστροφής του φόρου, κατά παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου απέναντι στη δράση της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2023-31.03.2023: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2023-31.03.2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που** τα αγαθά και οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται** στο φόρο. [...]. 1.α. [...]. 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) [...]. 1.α. [...]. 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...]. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...], γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, δ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο,

σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα, γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περ. λε' της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα άρθρα 24, 25, 26, 27 και 28 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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) [...]»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν **είτε** να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο **είτε** να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.»

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων του ΦΠΑ είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ (C-81/17, C-133/18).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2-6 και 8-9 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 λ', 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 η' 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 λ', 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 εγκατάστασης 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 τιμολογηθεί 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 εγκατάστασης τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα, στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας. 7. [...]. 8. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας. 9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.»

Επειδή, σύμφωνα με τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «...Κατά πόσον μπορεί να επιστραφεί ΦΠΑ σε επιχειρήσεις που δεν είναι εγκατεστημένες στην ΕΕ χωρίς συμφωνία αμοιβαιότητας. Στην Ελλάδα η αρμόδια αρχή εγκρίνει επιστροφές ΦΠΑ σε επιχειρήσεις που

εδρεύουν σε χώρα εκτός ΕΕ (τρίτη χώρα) μόνο εάν οι αρχές της τρίτης χώρας διενεργούν αντίστοιχα παρόμοιες επιστροφές σε επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα. Πρέπει να υπάρχει γραπτή συμφωνία αμοιβαιότητας μεταξύ των αρμοδίων αρχών της Ελλάδας και της εκάστοτε τρίτης χώρας. Επί του παρόντος η Ελλάδα έχει συμφωνία αμοιβαιότητας με την Ελβετία, τη Νορβηγία και το Ηνωμένο Βασίλειο. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. **Ειδικά για αιτήματα επιστροφής Φ.Π.Α. από υποκείμενους μη εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας, η Φορολογική Διοίκηση αποφαινεται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήψη του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν απαιτείται η προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων, οπότε η ως άνω προθεσμία παρατείνεται μέχρι οκτώ (8) μήνες.** 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, ως προς τις διαδικασίες επιστροφής ΦΠΑ, με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος), ορίστηκαν τα εξής: «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει. **Άρθρο 1:** Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος **επιστρέφεται**, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο. **Άρθρο 2:** Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν λάβει ΑΦΜ/Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, προκειμένου να εκπληρώνουν τις σχετικές με τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις τους, δύνανται με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. να επιλέξουν την ένδειξη «άλλη τράπεζα». Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του

υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε για πράξεις πραγματοποιηθείσες εντός της περιόδου 01.01.2023-31.03.2023: «Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) [...], γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στο φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας [...], δ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 3 της υπ' αριθμ. 1111374/9160/2152/0014/ΠΟΛ.1281/26.8.1993 (ΦΕΚ Β' 700/9.9.1993) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυαν για πράξεις πραγματοποιηθείσες εντός της περιόδου 01.01.2023-31.03.2023: «Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου από υποκειμένους στο φόρο προστιθέμενης αξίας εγκατεστημένους εκτός Ελλάδος, καθώς και τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των αντιπροσώπων αυτών, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στα επόμενα άρθρα. **Άρθρο 1:** Πράξεις για τις οποίες απαιτείται ορισμός φορολογικού αντιπροσώπου. 1. Οι υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι εκτός Ελλάδος και δεν έχουν αποκτήσει τις προϋποθέσεις, ώστε να θεωρηθεί ότι έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα για οποιαδήποτε πράξη ενεργούν στο εσωτερικό της χώρας, για την οποία τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, και ιδίως για τις ακόλουθες πράξεις: α) εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, β) παράδοση αγαθών ή χρησιμοποίηση αγαθών κατά τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 1642/86, καθώς και εξαγωγή αυτών, τα οποία κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, γ) εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, από τον προμηθευτή των αγαθών, δ) [...], ε) ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών με τόπο αναχώρησης το εσωτερικό της χώρας, εργασίες παρεπόμενες της μεταφοράς αυτής, καθώς και η διαμεσολάβηση για τις πράξεις αυτές, εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών δεν είναι εγγεγραμμένος στο Μητρώο ΦΠΑ/VIES, στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας, στ) [...], ια) εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος. 2. [...]. **Άρθρο 3:** Υποχρεώσεις και δικαιώματα φορολογικού αντιπροσώπου. 1. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος που αποδέχεται το διορισμό του, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών για τη συγκεκριμένη αντιπροσώπευση στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του ΔΟΥ ή στη ΔΟΥ που έχει την έδρα της επιχείρησής του. Με τη δήλωση αυτή συνυποβάλει αντίγραφο του πληρεξουσίου εγγράφου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του προηγούμενου άρθρου, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 περί αποδοχής του διορισμού του ως φορολογικού αντιπροσώπου, εφόσον αυτή δεν προκύπτει από το πληρεξούσιο έγγραφο. 2. Με την υποβολή της δήλωσης έναρξης από τον αντιπρόσωπο χορηγείται στον εντολέα Αριθμός Φορολογικού Μητρώου. [...]. 3. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του Ν. 1642/86, όπως ισχύει, καθώς και του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. Στην περίπτωση πωλήσεων από απόσταση ο φορολογικός αντιπρόσωπος θεωρείται ότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

για τα αποσπελλόμενα από τον εντολέα του αγαθά προς τους πελάτες τους στο εσωτερικό της χώρας. 4. Επίσης, ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει ειδικότερα και τις εξής υποχρεώσεις: α) Τηρεί εκτός από τα βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Β.Σ., για τη δική του δραστηριότητα και ειδικό βιβλίο φορολογικού αντιπροσώπου, για κάθε εντολέα, το οποίο θεωρείται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. και στο οποίο καταχωρούνται διακεκριμένα: αα) οι πράξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, ββ) οι πωλήσεις προς εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας πελάτες του εντολέα, γγ) οι δαπάνες για λογαριασμό του εντολέα, δδ) ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. [...].»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι είναι αβάσιμη και κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 Κώδικα ΦΠΑ η απόρριψη του αιτήματός της προς επιστροφή του ως άνω ποσού (πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ) με την αιτιολογία ότι το υπό κρίση δικαίωμα επιστροφής διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2-9 Κώδικα ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να κριθεί ότι εν προκειμένω δεν πληρούνταν οι σχετικές προϋποθέσεις.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει, επί της ουσίας του, να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί, όπως προκύπτει από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων (όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)) και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει σαφώς από την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, το υπό κρίση αιτηθέν προς επιστροφή ποσό αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, στο σύνολό του, προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών της/των επόμενης/-ων φορολογικής/-ών περιόδου/-ων, η προσφεύγουσα είχε κατά την εν λόγω κρίσιμη ημερομηνία (31.3.2023) αξίωση και προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που προέκυψε με την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. οικείας δήλωσής της ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' (σε συνδυασμό με άρθρα 32 και 38) Κώδικα ΦΠΑ και κατ' εφαρμογή της διαδικασίας που καθορίστηκε με τα άρθρα 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ ως υποκείμενη στο ΦΠΑ εγκατεστημένη σε χώρα εκτός ΕΕ (Ελβετία) και μη εγκατεστημένη μεν στην Ελλάδα, αλλά έχοντας λάβει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ (από) μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου για σκοπούς διενέργειας φορολογητέων πράξεων εντός του εδάφους της Ελλάδας (πράξεις, τις οποίες σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου όντως διενήργησε). Ήτοι η προσφεύγουσα έχοντας ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο και έχοντας λάβει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ για τις φορολογητέες πράξεις που διενήργησε στο εσωτερικό της χώρας (φορολογητέες εκροές και εισροές), σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο που απορρέουν από τις διατάξεις του ΦΠΑ, ήτοι τις δηλωτικές υποχρεώσεις που ορίζονται στο άρθρο 38 Κώδικα ΦΠΑ, και συνεπώς στο πλαίσιο αυτό ως προς την περίπτωση επιστροφής του φόρου που προκύπτει από τον συμψηφισμό φόρου εκρών και φόρου εισρών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 32 παρ. 3 και 34 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ και όχι εκείνες των παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 Κώδικα ΦΠΑ, που αφορούν αποκλειστικά σε επιστροφή ΦΠΑ εισρών που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο

εσωτερικό της χώρας προς αλλοδαπή εταιρεία μη εγκατεστημένη στην Ελλάδα και χωρίς ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε η εταιρεία αυτή στο εσωτερικό της χώρας. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, στην προσφεύγουσα επιστράφηκε το αιτηθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που προέκυψε από την υποβολή της υπ' αριθμ. δήλωσής της ΦΠΑ δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022.

Επειδή, δεδομένης της αποδοχής κατά τα ανωτέρω του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής **παρέλκει** η εξέταση του δεύτερου λόγου της και του πρόσθετου λόγου που προβάλλεται με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας επ' αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): *«Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.»*

Επειδή, όπως συνάγεται από τη συνδυασμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 42 παρ. 2 εδ. β' ΚΦΔ και του άρθρου 53 παρ. 2 εδ. α' ΚΦΔ (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την 31.3.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.01.2023-31.03.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)), επί αξίωσης υποκειμένων στο ΦΠΑ μη εγκατεστημένων στην Ελλάδα προς επιστροφή αδικαιολογήτως καταβληθέντος («υπερβάλλοντος») ποσού ΦΠΑ η επιστροφή του αιτούμενου ποσού πρέπει, καταρχήν, να διενεργηθεί εντός τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία υποβολής (και λήψης από τη Φορολογική Διοίκηση) του σχετικού αιτήματος επιστροφής, ως εκ τούτου τόκοι θα οφείλονται μετά την πάροδο του διαστήματος αυτού. Υπό αυτό το πρίσμα, στην υπό κρίση περίπτωση κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023 της προσφεύγουσας δεν είχε γεννηθεί αξίωσή της προς καταβολή τόκων επί του υπό κρίση ποσού ΦΠΑ και συνεπώς το ως άνω ειδικότερο σχετικό αίτημά της προς καταβολή τόκων επί του αιτηθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΠΑ, υπολογιζομένων από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω αίτησης (.....), πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα την εταιρεία με την, και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή της σ' ό,τι αφορά στην ακύρωση της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.03.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, την αναγνώριση του δικαιώματός της για την επιστροφή του ως άνω αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ και την επιστροφή του ποσού αυτού και

β) την απόρριψή της σ' ό,τι αφορά στην καταβολή τόκων επί του αναγνωρισθέντος προς επιστροφή ποσού ΦΠΑ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.