



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1731

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά της υπ' αριθμόν Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η μερική ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα, η οποία έχει έδρα και δραστηριοποιείται στηαπέκτησε αρχικά Α.Φ.Μ. στις με σκοπό την αγορά ακινήτων στην ελληνική επικράτεια. Στη συνέχεια, στις προέβη στην ίδρυση υποκαταστήματος

Λόγω του ότι, κατά την εκτέλεση της δραστηριότητάς της εντός της ελληνικής επικράτειας (.....), επιβαρυνόταν με ελληνικό Φ.Π.Α. από Έλληνες προμηθευτές (που αφορούσε κυρίως σε δαπάνες διοδίων και καυσίμων), υπέβαλε την υπ' αριθμόν αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. που αφορούσε στην φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022, ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1003/2010 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, οι οποίες αποτελούν ενσωμάτωση στην ελληνική έννομη τάξη της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ περί επιστροφής Φ.Π.Α. σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε.

Η ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. συνολικού ποσού **31.876,36 €**, εξετάστηκε από το Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και απορρίφθηκε εν μέρει. Ειδικότερα:

- εγκρίθηκε η επιστροφή επιμέρους ποσού 20.516,84 €,
- απορρίφθηκε η επιστροφή επιμέρους ποσού 10.034,29 €, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνταν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ και των διατάξεων των παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1003/2010, εφόσον η προσφεύγουσα κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο διατηρούσε στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση (υποκατάστημα), από την οποία πραγματοποιούσε οικονομική δραστηριότητα,
- απορρίφθηκε η επιστροφή επιμέρους ποσού 572,07 €, με το αιτιολογικό ότι τα επίμαχα παραστατικά δεν περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες, όπως τους αριθμούς κυκλοφορίας των οχημάτων (φορτηγών) ή αναφέρουν ως καύσιμο την αμόλυβδη βενζίνη και συνεπώς δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες χρησιμοποιήθηκαν για φορτηγά της αιτούσας και όχι άλλης επιχείρησης, καθώς επίσης και ότι οι εν λόγω δαπάνες (καυσίμων) δε χρησιμοποιήθηκαν σε επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων για την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και κατά συνέπεια επιστροφής του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 και της αντίστοιχης διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 της ΠΟΛ 1003/2010 απόφασης Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 5 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ) και
- απορρίφθηκε η επιστροφή επιμέρους ποσού 753,16 €, με το αιτιολογικό ότι τα επίμαχα παραστατικά αφορούν δαπάνες στάθμευσης για ΙΧ που δεν είναι σύμφωνες με την οικονομική δραστηριότητα αυτής και με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 1 και 34 παρ. 2 (γ') του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), καθώς και της υποπερ. γγ' της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1003/15-01-2010 Απόφασης Υπουργού Οικονομικών, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. με τον

οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες αυτές (αντίστοιχες οι διατάξεις του άρθρου 5 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μερική ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιστροφή του αιτηθέντος επιμέρους ποσού Φ.Π.Α. των **10.606,36 € (= 10.034,29 € + 572,07 €)**, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Νομική φύση του Φ.Π.Α. ως έμμεσου φόρου.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθ. 34 του Ν. 2859/2000.

3^{ος} λόγος: Ελλιπής αιτιολογία της προσβαλλόμενης αποφάσεως.

4^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του Ν. 4172/2013.

5^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των ΠΟΛ 1203/2012, ΠΟΛ1003/2014 και του Ν. 4308/2014.

6^{ος} λόγος: Παραβίαση του Συντάγματος.

7^{ος} λόγος: Παραβίαση του Διεθνούς και Ενωσιακού Δικαίου, της αρχής της ουδετερότητας και του ελεύθερου ανταγωνισμού.

Ως προς τους 1^ο έως και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2859/2000:

«[...]

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 εγκατάστασής του.

[...].»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ 1003/2010 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών:

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)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 2 (α') του Ν. 2859/2000: «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11, παρ. 1 του Εκτελεστικού Κανονισμού της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φ.Π.Α. (ΕΕ 282/2011):

«1. Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.

...».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αδικαιολογήτως απορρίφθηκε η αίτηση επιστροφής του Φ.Π.Α. εισρών με το οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα, εφόσον το υποκατάστημα που ίδρυσε στην Ελλάδα δε σχετίζεται άμεσα με το κεντρικό της καθότι το αντικείμενο της δραστηριότητάς του στην Ελλάδα ουδεμία συνάφεια έχει με την οικονομική δραστηριότητα του κεντρικού Ειδικότερα, επικαλείται ότι εκ παραδρομής κατά την έναρξη του υποκαταστήματος στην Ελλάδα δηλώθηκαν ως κύρια δραστηριότητα (δηλ. η δραστηριότητα του κεντρικού της, ενώ στην πραγματικότητα η δραστηριότητά του στην Ελλάδα περιλαμβάνει διαφορετικούς κλάδους, όπως π.χ.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει αντίγραφο του υπ' αριθμόν αιτήματός της προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για την αλλαγή της κύριας δραστηριότητας του (μεταβολή η οποία ολοκληρώθηκε στις), ενώ παράλληλα επικαλείται τη μη ύπαρξη καταχωρημένων φορτηγών οχημάτων στο ελληνικό Μητρώο Παγίων και τη μη απασχόληση υπαλλήλων με την ειδικότητα του οδηγού από το ελληνικό υποκατάστημα.

Επειδή παράλληλα, η προσφεύγουσα επικαλείται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1062/2019, ΣτΕ 501/2020, ΣτΕ 167/2018, ΣτΕ 404/2012), καθώς και του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (C-605/12 Welmory κ.ά.), υποστηρίζοντας ότι δεν διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, εφόσον το ελληνικό υποκατάστημα δε διαθέτει την απαραίτητη οργανωτική δομή σε ανθρώπινο δυναμικό (οδηγούς) και τεχνική δομή (φορτηγά οχήματα) προκειμένου για την άσκηση της υποκείμενης στο φόρο κύριας δραστηριότητας του κεντρικού

Επειδή ωστόσο, η ανωτέρω νομολογία, όσο και η σχετική αναφορά του Κώδικα Φ.Π.Α. περί «μόνιμης εγκατάστασης» (άρθρο 35, παρ. 1^α) αφορούν σε υποθέσεις όπου μία αλλοδαπή επιχείρηση πραγματοποιεί φορολογητέες δραστηριότητες για σκοπούς Φ.Π.Α. στην Ελλάδα και τίθεται το ζήτημα εάν η μορφή της «παρουσίας» που διατηρεί στην Ελλάδα συνιστά μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς Φ.Π.Α., προκειμένου να κριθεί εάν πρέπει να τιμολογείται από τους Έλληνες προμηθευτές της (παρόχους υπηρεσιών) με ελληνικό Φ.Π.Α. (ως παροχή υπηρεσίας εντός Ελλάδος μεταξύ δύο υποκειμένων στον φόρο εγκατεστημένων στην Ελλάδα) ή χωρίς ελληνικό Φ.Π.Α. (ως παροχή υπηρεσίας από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα προς υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον γενικό κανόνα του άρθ. 14, παρ. 2 (α') του Ν. 2859/2000).

Επειδή αντιθέτως, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα έχει ήδη προβεί επίσημα ενώπιον των ελληνικών φορολογικών αρχών σε ίδρυση υποκαταστήματος στην Ελλάδα προκειμένου να διεξάγει τις οικονομικές δραστηριότητες που επιθυμεί. Αυτό σημαίνει ότι φορολογείται για σκοπούς εισοδήματος στην Ελλάδα αναφορικά με το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτά εντός Ελλάδος.

Επειδή τα κεντρικά μίας αλλοδαπής εταιρείας και το υποκατάστημα αυτής στην Ελλάδα στοιχειοθετούν **μία και μοναδική οντότητα**, με ενιαία διοίκηση και κέντρο λήψης αποφάσεων, η οποία έχει ένα κοινό όραμα και επιδιωκόμενο σκοπό. Σε αυτή τη βάση, **δε νοείται διαφορά μεταξύ των δραστηριοτήτων κεντρικού και υποκαταστήματος.**

Επειδή συνεπώς, η προσφεύγουσα έχει ήδη ιδρύσει υποκατάστημα στην Ελλάδα (μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος) και μέσω αυτού υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. στην Ελλάδα, αποδίδοντας τον ελληνικό Φ.Π.Α. που χρεώνει στους πελάτες για τις υπηρεσίες που παρέχει. Τούτων δοθέντων, εξ ορισμού διαθέτει «επίσημη και σταθερή παρουσία» (με χώρο δραστηριότητας, προσωπικό, τηρούμενα λογιστικά βιβλία), τέτοια ώστε να της επιτρέπει να διευθετεί κάθε ζήτημα Φ.Π.Α. που προκύπτει στην Ελλάδα μέσω του ελληνικού της υποκαταστήματος.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται επιπρόσθετα και την παρ. 7 του άρθ. 6 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με την οποία «Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης».

Επειδή και η ανωτέρω διάταξη δε σχετίζεται σε καμία περίπτωση με την κρινόμενη υπόθεση, δεδομένου ότι κάνει λόγο για το εάν μία ελληνική επιχείρηση συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μίας αλλοδαπής εταιρείας, ενώ στην προκειμένη περίπτωση υφίσταται ήδη ένα ιδρυθέν υποκατάστημα (δηλ. μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς εισοδήματος) αλλοδαπής εταιρείας.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν πληρούνται για την προσφεύγουσα οι προϋποθέσεις της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ και των διατάξεων των παρ. 2 έως 9 του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1003/2010 και **δεν έχει δικαίωμα επιστροφής του αιτηθέντος επιμέρους ποσού των 10.034,29 €.**

Επειδή προκειμένου η προσφεύγουσα να δύναται να λαμβάνει επιστροφή του Φ.Π.Α. εισρών με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα (με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 30 και 32 του Ν. 4172/2013), θα πρέπει να τιμολογείται στο Α.Φ.Μ. του ελληνικού της υποκαταστήματος, ενώ κατά την εξέταση των σχετικών αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., θα λαμβάνεται υπόψη ως μία ενιαία οντότητα, ανεξαρτήτως των επιμέρους δραστηριοτήτων της στη

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή αναφορικά με το επιμέρους ποσό Φ.Π.Α. εισρών ύψους **572,07 €** που δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωσή του και κατ' επέκταση απορρίφθηκε η επιστροφή του στην προσφεύγουσα, αυτό σχετίζεται με δαπάνες των οποίων τα παραστατικά:

- είτε δεν περιλαμβάνουν τον αριθμό κυκλοφορίας των οχημάτων (φορτηγών), προκειμένου να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες χρησιμοποιήθηκαν για φορτηγά της ίδιας της προσφεύγουσας και όχι άλλης επιχείρησης,
- είτε αναφέρουν ως καύσιμο τη βενζίνη και συνεπώς, εκ των πραγμάτων δεν αφορούν φορτηγά (των οποίων το καύσιμο είναι το πετρέλαιο) αλλά επιβατικά αυτοκίνητα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 1 της ΠΟΛ 1003/2014:

«9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων

της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 4 του Ν. 2859/2000 «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
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.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απόρριψη της επιστροφής του εν λόγω επιμέρους Φ.Π.Α. εισροών εκ μέρους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τυγχάνει εσφαλμένη, καθότι:

- αφενός από καμία διάταξη δεν προβλέπεται υποχρέωση αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας των οχημάτων που προμηθεύονται καύσιμα και
- αφετέρου τα οχήματα που εφοδιάστηκαν με βενζίνη είναι όλα ιδιοκτησίας της και προορίζονται επίσης όλα για επαγγελματική χρήση. Προσκομίζει σχετικά μετ' επικλήσεως το Βιβλίο Απογραφών (σχετ. 5β) όπου αναγράφονται τα πάγια μεταφορικά μέσα.

Επειδή από το προσκομιζόμενο Βιβλίο Απογραφών (σχετ. 5β) προκύπτει ότι τα πάγια μεταφορικά μέσα της προσφεύγουσας αφορούν σε φορτηγά οχήματα (τα οποία κινούνται με πετρέλαιο). Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται και παράλληλα, δεν προκύπτει με κανέναν τρόπο ποια οχήματα εφοδιάστηκαν με βενζίνη, ισχύουσας, σε κάθε περίπτωση, της ανωτέρω ρητής διάταξης του άρθρ. 30, παρ. 4 του Ν. 2859/2000.

Επειδή περαιτέρω, ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987, όρισε ότι για τις ως άνω δαπάνες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο αυτές έχουν επιβαρυνθεί, καθώς ο νόμος θεωρεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι άμεσα λειτουργικές για το σύστημα του Φ.Π.Α.. Από τα παραπάνω, προκύπτει πως η ίδια η ρύθμιση της παρ. 4 του άρθρ. 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. και η ανάγκη της ομαλής λειτουργίας του συστήματος του Φ.Π.Α. και ιδιαίτερα του μηχανισμού έκπτωσης, καθιστά ως ουσιαστικό και όχι ως τυπικό στοιχείο (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα) την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας επί των φορολογικών στοιχείων που σχετίζονται με τέτοιου είδους δαπάνες. Αυτό ισχύει διότι στην περίπτωση που αυτές οι δαπάνες αφορούν επιβατικό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, τότε για αυτές δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, σε αντίθεση με τις ίδιες δαπάνες, οι οποίες, σε περίπτωση που αφορούν φορτηγό όχημα και τηρουμένων των λοιπών

προϋποθέσεων των άρθ. 30 και 32 του Κώδικα Φ.Π.Α., παρέχουν στον υποκείμενο στο φόρο το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εν λόγω εισροών (δαπανών).

Επειδή προκειμένου να προκύπτει ότι οι δαπάνες καυσίμων και κυκλοφορίας γενικά χρησιμοποιήθηκαν για φορτηγά του εκάστοτε ενδιαφερομένου και όχι άλλων επιχειρήσεων, καθώς επίσης και ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν σε ΕΙΧ μέχρι εννέα (9) θέσεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (και κατά συνέπεια επιστροφής) του φόρου, δέον να αναγράφεται στα παραστατικά πώλησης ο αριθμός κυκλοφορίας των φορτηγών αυτοκινήτων. Σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογικός έλεγχος θα οδηγείτο σε αδιέξοδο, αφού είναι αδύνατο σε μελλοντικό χρόνο, που σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αρκετά μεταγενέστερος του χρόνου έκδοσης των παραστατικών, να καλείται να αναγνωρίσει δαπάνες παραστατικών από τα οποία δεν προκύπτει με οποιονδήποτε τρόπο ο πράγματι αντισυμβαλλόμενος του εκδότη.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει καταφανώς πως στις δαπάνες της περ. (ε') της παρ. 4 του άρθ. 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου δεν μπορεί παρά να είναι ουσιαστική ένδειξη και κρίσιμο στοιχείο, το οποίο καθορίζει την έκταση του δικαιώματος έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή το Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δέχεται χιλιάδες αιτήσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στις οποίες περιλαμβάνονται δαπάνες καυσίμων και κυκλοφορίας γενικά μεταφορικών μέσων που δικαιολογούνται από χιλιάδες αντίστοιχα παραστατικά (τιμολόγια), στην πλειοψηφία των οποίων αναγράφεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου που αφορά στην εκάστοτε δαπάνη, που σημαίνει ότι τα ελληνικά πρατήρια καυσίμων και οι αλλοδαπές επιχειρήσεις έχουν προσαρμοστεί στη συγκεκριμένη υποχρέωση.

Επειδή η προσφεύγουσα γνώριζε πως μία από τις ουσιαστικές και όχι μόνο τυπικές ενδείξεις επί του τιμολογίου είναι η αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που εφοδιάζεται κάθε φορά με καύσιμο, εξ αυτού του λόγου άλλωστε, όλα τα υπόλοιπα τιμολόγια αγοράς καυσίμων που προσκομίστηκαν με την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ανέγραφαν τη σχετική ένδειξη.

Επειδή συνεπώς, στην κρίνόμενη περίπτωση, το Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δε θα μπορούσε να γνωρίζει αλλά ούτε και είχε τρόπο να εξακριβώσει ποιο μεταφορικό μέσο, φορτηγό ή ΕΙΧ μέχρι εννέα (9) θέσεων είχε εφοδιαστεί με καύσιμα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ακόμη ότι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έχει υποπέσει και σε υπολογιστικό σφάλμα, καθώς τα μνημονευόμενα στην απάντηση προς την προσφεύγουσα παραστατικά με α/α δεν αθροίζουν ως ποσό Φ.Π.Α. εισροών 572,07 € αλλά 440,09 €, ήτοι παρανόμως απορρίφθηκε η επιστροφή επιμέρους ποσού 131,98 €.

Επειδή ωστόσο, στην Έκθεση Απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της κρίνόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας (σελ. 18) αναφέρεται ότι εκ παραδρομής στην απάντηση προς την προσφεύγουσα δεν έγινε μνεία και (επιπλέον) των παραστατικών με α/α των οποίων ο αθροιστικός Φ.Π.Α. εισροών ισούται με 131,98 €.

Επειδή συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση (και επιστροφή) το ποσό των 572,07 €.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους 6^ο και 7^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

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 παρ.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.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της υπ' αριθμόν Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/12/2022.

Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή: 20.516,84 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντιγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.