



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/02/2025

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

Αριθμός απόφασης: 411

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 (ΑΑΔΕ)»

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

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), 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 ολλανδικής εταιρείας με την επωνυμία με ολλανδικό φορολογικό αριθμό και με έδρα κατά των υπ' αριθμ.:

- Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2023-30/06/2023,
- Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/07/2023-30/09/2023,

- Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/10/2023-31/12/2023.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η 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 πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ολλανδικής εταιρείας με την επωνυμία με ολλανδικό φορολογικό αριθμό 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 στην Ολλανδία, αγόρασε στην Ελλάδα, με το από συμφωνητικό πώλησης, ένα σκάφος αναψυχής (γιουτ) τύπου, με αρχική ονομασία το οποίο πλέον έχει την ονομασία και σημαία Ολλανδίας. Μία ημέρα νωρίτερα, στις είχε εκδοθεί απαγόρευση συνέχισης πλόων για το εν λόγω σκάφος για τεχνικούς λόγους, λόγω ύπαρξης μηχανολογικού προβλήματος. Ως εκ τούτου, στη συνέχεια, καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2023, η προσφεύγουσα προέβη στην πραγματοποίηση δαπανών σχετικών με τη διεκπεραίωση διαφόρων εργασιών για την αναγκασία επισκευή και συντήρηση του σκάφους.

Λόγω του ότι οι εν λόγω δαπάνες επισκευής και συντήρησης επιβαρύνθηκαν με ελληνικό Φ.Π.Α. από Έλληνες προμηθευτές, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά τις υπ' αριθμ. αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που αφορούσαν στις φορολογικές περιόδους 01/01/2023-30/06/2023, 01/07/2023-30/09/2023 και 01/10/2023-31/12/2023 αντίστοιχα, 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..

Οι ανωτέρω αιτήσεις της προσφεύγουσας, με τις οποίες αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσών **20.683,00 €**, **10.683,00 €** και **66.373,00 €** αντίστοιχα, εξετάστηκαν από το Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και απορρίφθηκαν εν συνόλω, 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 δε χρησιμοποίησε τις επίμαχες φορολογητέες εισροές για τη διενέργεια πράξεων που φορολογούνται στο Κράτος Μέλος εγκατάστασής της (Ολλανδία), αλλά με πρόθεση να διενεργήσει φορολογητέα πράξη στην Ελλάδα (πώληση του σκάφους μετά την ολοκλήρωση των εργασιών επισκευής και συντήρησης),
- τα επίμαχα παραστατικά δε θα έπρεπε να είχαν επιβαρυνθεί με ελληνικό Φ.Π.Α., διότι αφορούν παροχές υπηρεσιών από παρέχοντες εγκατεστημένους στην Ελλάδα προς λήπτρια υποκείμενη στον φόρο εγκατεστημένη στην Ολλανδία, ήτοι πράξεις που υπάγονται στον γενικό κανόνα του άρθρου 14, παρ. 2 (α') του ν.2859/2000,

- κάποια εκ των επίμαχων παραστατικών δε φέρουν τις υποχρεωτικές κατ' άρθρο 9 του ν.4308/2014 ενδείξεις και συνεπώς, δεν πληρούνται η προϋπόθεση του άρθρου 32, παρ. 1 (β') του ν. 2859/2000 περί ύπαρξης νομίμου παραστατικού.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων και την επιστροφή των αιτηθέντων ποσών Φ.Π.Α., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 2 του άρθ. 34 του ν. 2859/2000.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 2 του άρθ. 34 του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθ. 13 και 14 του ιδίου νόμου.

3^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων των άρθ. 30 παρ. 1 και 32 παρ. 1 περ. β' του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 του ν.4308/2014 και των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 2 του άρθ. 34 του ν. 2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους:

«[...]

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).

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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 4 της ΠΟΛ 1003/2010 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών «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 σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 2 (α') του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους: «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 27 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

- α) Η παράδοση και η εισαγωγή πλοίων που εμπίπτουν στις ακόλουθες κατηγορίες:
 - αα) πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στη ναυσιπλοία 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.

Εξαιρούνται τα πλοία ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Απαλλάσσονται επίσης η παράδοση και εισαγωγή αντικειμένων και υλικών, εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στα πλοία και πλωτά μέσα της περίπτωσης αυτής.

Για την εφαρμογή της απαλλαγής της υποπερίπτωσης αα', ως πλοία που προορίζονται για τη ναυσιπλοία ανοικτής θαλάσσης θεωρούνται τα πλοία που πληρούν σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (i) έχουν ναυπηγηθεί για την ανοικτή θάλασσα, ήτοι στα οποία το μέγιστο εξωτερικό μήκος του κύτους είναι ίσο ή ανώτερο των 12 μέτρων και τα οποία υπάγονται στις δασμολογικές διακρίσεις 8901 10 10, 8901 20 10, 8901 30 10, 8901 90 10, 8902 00 10, 8903 91 10, 8903 92 10, 8904 00 91 και 8906 90 10 του Κοινού Δασμολογίου της Ε.Ε. [Καν. (ΕΟΚ) αριθμ. 2658/87 του Συμβουλίου, όπως ισχύει] και
- (ii) διενεργούν δραστηριότητα κυρίως στην ανοικτή θάλασσα.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της ανωτέρω υποπερίπτωσης (ii).

β) η παράδοση και η εισαγωγή αεροσκαφών που προορίζονται για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις και το Δημόσιο γενικά ή για εκμετάλλευση από αεροπορικές εταιρείες, οι οποίες εκτελούν κυρίως διεθνείς μεταφορές με κόμιστρο ή που προορίζονται για διάλυση, καθώς και αντικειμένων και υλικών εφόσον προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν σε αυτά.

Ως κυρίως διεθνείς μεταφορές θεωρούνται αυτές που εκτελούν οι αεροπορικές εταιρείες από και προς το εξωτερικό, εφόσον τα έσοδα από τις διεθνείς μεταφορές υπερβαίνουν το πενήντα

τοις εκατό (50%) των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους από αεροπορικές μεταφορές κατά την προηγούμενη της παράδοσης ή εισαγωγής, διαχειριστική περίοδο. Εξαιρετικά για νεοσύστατες εταιρείες, για τις οποίες δεν μπορεί να εφαρμοστεί η περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, αυτές, κατά το πρώτο έτος της λειτουργίας τους, θεωρείται ότι εκτελούν διεθνείς μεταφορές, εφόσον το πιστοποιητικό του αερομεταφορέα και η σχετική άδεια εκμετάλλευσης προβλέπουν την διενέργεια αερομεταφορών παγκοσμίως. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και ισχύει από 1.1.2013.

γ) η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β'. Προκειμένου για πλοία και πλωτά μεσάτης εμπορικής ναυσιπλοΐας εσωτερικού ή άλλης εκμετάλλευσης εσωτερικού, καθώς και για αλιευτικά σκάφη που αλιεύουν στα ελληνικά χωρικά ύδατα, η απαλλαγή περιορίζεται στα καύσιμα και λιπαντικά,

δ) η ναύλωση πλοίων και η μίσθωση αεροσκαφών, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β', εφόσον προορίζονται για την περαιτέρω ενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

Εξαιρείται η ναύλωση ή η μίσθωση σκαφών ή αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό. Η ναύλωση επαγγελματικών πλοίων αναψυχής του ν. 2743/1999 απαλλάσσεται, εφόσον αυτά προσεγγίζουν κατά την πραγματοποίηση των πλόων τους και σε λιμένες εκτός Ελλάδας.

Απαλλάσσονται επίσης οι εργασίες κατασκευής, μετατροπής, επισκευής και συντήρησης των μέσων αυτών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, καθώς και των αντικειμένων που είναι ενσωματωμένα σε αυτά ή χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευσή τους.

Οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης που αφορούν στα πλοία του ν. 2743/1999 εφαρμόζονται και για τα λοιπά επαγγελματικά πλοία.

ε) η παροχή υπηρεσιών για την εξυπηρέτηση των άμεσων αναγκών των πλοίων, πλωτών μέσων και αεροσκαφών, για τα οποία προβλέπεται απαλλαγή στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου αυτής, όπως η ρυμούλκηση, η πλοήγηση, η πρόσδεση, η διάσωση, η πραγματογνωμοσύνη, η χρήση λιμανιών και αεροδρομίων. Η απαλλαγή επεκτείνεται και στην παροχή υπηρεσιών εξυπηρέτησης του φορτίου των μεταφορικών αυτών μέσων, [...].».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 4 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους:

«4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών 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 αδικαιολογήτως απορρίφθηκαν οι αιτήσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. εισροών με το οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα, επικαλούμενη ότι:

- καμία φορολογητέα πράξη δεν πραγματοποιήσε και ούτε είχε σκοπό να πραγματοποιήσει στην Ελλάδα (σ.σ. προς αντίκρουση του ισχυρισμού του ελέγχου ότι σκόπευε να πωλήσει το σκάφος μετά την ολοκλήρωση των εργασιών επισκευής και συντήρησης),
- τυγχάνουν εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.2859/2000, το οποίο είναι ειδικότερο και αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 14 του ίδιου νόμου και
- θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα επίμαχα παραστατικά των προμηθευτών της δεν αφορούν παροχή υπηρεσιών, αλλά πώληση αγαθών, καθώς για τις εργασίες χρησιμοποιήθηκαν υλικά, το κόστος των οποίων είναι σημαντικό σε σχέση με τη συνολική αμοιβή.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους, έλαβε από τους προμηθευτές της στην Ελλάδα τόσο υπηρεσίες (ενδεικτικά ελλιμενισμός, επιθεώρηση, αμμοβολή, διάφορες υπηρεσίες συντήρησης) όσο και αγαθά (ενδεικτικά φορτιστές, μπαταρίες, διάφορα ναυτιλιακά είδη) ως κάτωθι:

01/01/2023-30/06/2023

Ανάλυση	Καθαρή αξία (€)	Ποσό Φ.Π.Α. (€)
Υπηρεσίες (17 περιπτώσεις)	77.750,00	18.147,00
Αγαθά (4 περιπτώσεις)	10.568,00	2.536,32
Σύνολο	88.318,00	20.683,32

01/07/2023-30/09/2023

Ανάλυση	Καθαρή αξία (€)	Ποσό Φ.Π.Α. (€)
Υπηρεσίες (10 περιπτώσεις)	34.168,00	8.200,32
Αγαθά (8 περιπτώσεις)	11.096,00	2.663,04
Σύνολο	45.264,00	10.863,36

01/10/2023-31/12/2023

Ανάλυση	Καθαρή αξία (€)	Ποσό Φ.Π.Α. (€)
Υπηρεσίες (26 περιπτώσεις)	224.669,00	53.920,56
Αγαθά (10 περιπτώσεις)	51.888,00	12.453,12
Σύνολο	276.557,00	66.373,68

Επειδή συνεπώς, δεν αληθεύει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι προμηθεύτηκε κυρίως αγαθά και όχι υπηρεσίες, εφόσον προκύπτει εμφανώς ότι και στις τρεις (3) κρινόμενες φορολογικές περιόδους, η πλειονότητα των φορολογητέων εισροών της αφορούσε λήψη υπηρεσιών.

Επειδή ως εκ τούτου, η εξέταση του αιτήματος της προσφεύγουσας περί επιστροφής Φ.Π.Α. χρήζει διαχωρισμού ως προς τις περιπτώσεις που αφορούν υπηρεσίες και αυτές που αφορούν αγαθά.

Επειδή όσον αφορά στις υπηρεσίες, λεκτέο ότι προκειμένου να διαπιστωθεί η εφαρμογή ή μη των απαλλαγών του άρθρου 27 του ν.2859/2000, πρέπει να προηγείται η κρίση περί του **τόπου φορολογίας** των παρεχόμενων υπηρεσιών, κατά το άρθρο 14 του ιδίου νόμου (βλ. Σταματόπουλος-Κλωνή, Φ.Π.Α. Ερμηνεία, εκδ. Forin, Αθήνα 2015, σελ. 744).

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση, οι υπηρεσίες που έλαβε η προσφεύγουσα στην Ελλάδα, οι οποίες σχετίζονται με σκάφος αναψυχής και με εργασίες επισκευής/συντήρησης επί αυτού, υπάγονται στον **γενικό κανόνα** του άρθρου 14, παρ. 2 (α') του ν. 2859/2000, μη εμπίπτουσες σε κάποια από τις εξαιρέσεις των παρ. 3 επ. του εν λόγω άρθρου.

Επειδή ως εκ τούτου, τόπος φορολογίας δεν είναι η Ελλάδα, αλλά η Ολλανδία, ως η χώρα εγκατάστασης της προσφεύγουσας (λήπτριας των υπηρεσιών), η οποία τυγχάνει υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο και παρέλκει η εξέταση των απαλλαγών του άρθρου 27 στην Ελλάδα.

Επειδή συνεπώς, **εσφαλμένως** η προσφεύγουσα επιβαρύνθηκε με ελληνικό Φ.Π.Α., για το οποίο ωστόσο **δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής**, κατά τα σαφώς οριζόμενα στην ΠΟΛ 1003/2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή όσον αφορά στα αγαθά, λεκτέο καταρχήν ότι αλυσιτελώς η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 27, καθότι, αποτελεί πραγματικό γεγονός ότι οι προμηθευτές την τιμολόγησαν με ελληνικό Φ.Π.Α., ήτοι δεν έκανε χρήση των απαλλακτικών αυτών διατάξεων (σημ.: δεν εξετάζεται με την παρούσα η δυνατότητα υπαγωγής της σε αυτές).

Επειδή περαιτέρω, η ίδια η προσφεύγουσα, στην ενδικοφανή προσφυγή της, αντικρούει τον ισχυρισμό του ελέγχου αναφορικά με την πρόθεσή της να πωλήσει το σκάφος αναψυχής στην Ελλάδα, **χωρίς παράλληλα να γνωστοποιεί** σε ποια(ες) φορολογητέα(ες) πράξη(εις) πρόκειται να χρησιμοποιήσει το επίμαχο σκάφος εκτός Ελλάδος, προκειμένου να έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. εισροών. Ήτοι, συνάγεται ότι το επίμαχο σκάφος αναψυχής πρόκειται να χρησιμοποιηθεί για ιδιωτικούς της σκοπούς.

Επειδή συνεπώς, συντρέχει η περ. ε' της παρ. 4 του άρθ. 30 του ν.2859/2000, η οποία **δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης** του Φ.Π.Α. εισροών με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης των ιδιωτικών σκαφών αναψυχής, σε συνδυασμό και με το άρθρο 15, παρ. 4 της ΠΟΛ 1003/2010 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν πληρούνται σωρευτικά 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 των αιτηθέντων ποσών των 20.683,00 €, 10.683,00 € και 66.373,00 €.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ολλανδικής εταιρείας με την επωνυμία με ολλανδικό φορολογικό αριθμό και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ.:

- Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/01/2023-30/06/2023,
- Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/07/2023-30/09/2023,
- Απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της υπ' αριθμόν αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 01/10/2023-31/12/2023.

Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή: **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**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.