



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/06/2021  
Αριθμός απόφασης: 1717

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

## 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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020 και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. 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».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας ....., **ΑΦΜ** ..... με έδρα στο ..... της ..... επί της οδού ..... κατά της από **31/12/2020** και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **03/09/2020** και με αριθμ. πρωτ. .... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους **2019** και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από 31/12/2020 και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 03/09/2020 και με αριθμ. πρωτ. .... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/03/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας ....., ΑΦΜ ....., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 31/12/2020 και με αριθμ. πρωτ. ..../2020 απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 03/09/2020 και με αριθμ. πρωτ. .... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 ποσού 54.967,47 ευρώ της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας.

Συγκεκριμένα με την ανωτέρω απόφαση απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ της αλλοδαπής εταιρείας διότι για τα προσκομισθέντα παραστατικά διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α)μέρος παραστατικών αφορούσαν σε υπηρεσίες (πλύσιμο, καθαρισμό καμπίνας οχήματος) τα οποία δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2α του ν.2859/2000 οι εν λόγω πράξεις φορολογούνται στην χώρα του λήπτη. Συνεπώς δεν γίνεται επιστροφή ΦΠΑ σε περιπτώσεις εσφαλμένης τιμολόγησης.

β)σε μέρος παραστατικών που αφορούσαν σε δαπάνες καυσίμων δεν αναγράφονταν οι αριθμοί αυτοκινήτου ώστε να μπορεί να κριθεί ότι τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα ανήκουν στην αιτούσα επιχείρηση και επίσης ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν σε αυτοκίνητα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως μέχρι εννέα θέσεων διότι στην εν λόγω περίπτωση δεν παρέχεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς επιστροφής ΦΠΑ. γ)επίσης σε μέρος παραστατικών που αφορούσαν σε δαπάνες καυσίμων πέραν του ότι δεν είχε αναγραφεί ο αριθμός αυτοκινήτου, η προμήθεια των καυσίμων πραγματοποιήθηκε από βυτιοφόρο πρατηρίου υγρών καυσίμων και όχι μέσω αντλιών πώλησης στο χώρο του πρατηρίου ως προβλέπεται από τις ειδικές διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 7 του ν.3054/2002.

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 τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι δαπάνες για παροχή υπηρεσιών καθαρισμού και πλυσίματος οχημάτων πραγματοποιήθηκαν σε ελληνικές επιχειρήσεις - πλυντήρια φορτηγών αυτοκινήτων, οι οποίες δεν έχουν καμία απολύτως γνώση και εξοικείωση με την διαδικασία έκδοσης παραστατικών άνευ ΦΠΑ σε αλλοδαπές επιχειρήσεις.
- Για τα παραστατικά των καυσίμων στα οποία δεν αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων υπάρχει για κάθε τιμολόγιο κατάσταση (λίστα) με τους αριθμούς κυκλοφορίας των

φορτηγών αυτοκινήτων που εφοδιάστηκαν με το πετρέλαιο κίνησης του τιμολογίου αλλά και με την ακριβή ποσότητα καυσίμου που παραδόθηκε σε κάθε φορτηγό. Η κατάσταση συμπληρώνονταν την στιγμή της παράδοσης προκειμένου να καταγράφεται η ακριβής ποσότητα του πετρελαίου με την οποία εφοδιάστηκε το κάθε φορτηγό. Τα τιμολόγια που εξέδωσε η εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ..... είναι απολύτως έγκυρα, η εξόφληση δε όλων των παραστατικών έγινε με ισόποσα τραπεζικά εμβάσματα από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας στους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας εμπορίας πετρελαιοειδών. Η μη αναγραφή στα τιμολόγια των αριθμών κυκλοφορίας των φορτηγών αυτοκινήτων δεν εμπίπτει στην σφαίρα ευθύνης της εταιρείας καθώς αφενός μεν δεν είναι η εκδότηρια αυτών αφετέρου δε δεν διαθέτει ούτε τα μέσα ούτε τις γνώσεις για να απαιτήσει από την εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών να αναγράψει κάτι επιπλέον στα παραστατικά της πέραν αυτών που αφορούν την συναλλαγή και το διατεθέν εμπόρευμα.

- Για τα παραστατικά που απορρίφθηκαν με την αιτιολογία ότι ο εφοδιασμός από την εταιρεία ..... δεν ήταν ο προβλεπόμενος από το νόμο, προσκομίζει την από 20-9-2019 σύμβαση προμήθειας υγρών καυσίμων που υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας εμπορίας καυσίμων ..... βάση της οποίας η ανωτέρω εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ανέλαβε τον εφοδιασμό των φορτηγών με πετρέλαιο κίνησης. Με την εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ..... συμβλήθηκε διότι μόνο μέσω μιας εταιρείας εμπορίας πετρελαιοειδών που διαθέτει απεριόριστη πρόσβαση σε όσες ποσότητες παραγγέλναμε μπορούσαν να καλυφθούν οι ανάγκες της για τροφοδοσία καυσίμων. Τις ανάγκες αυτές κανένα πρατήριο της περιοχής δεν ήταν σε θέση να δεσμευτεί ότι μπορούσε να τις καλύψει άμεσα με την αποστολή της σχετικής παραγγελίας, λόγω του μεγάλου όγκου καυσίμων που χρειαζόταν σε κάθε παραγγελία.
- Είναι απολύτως ανυπαίτια για την αναγραφή των αριθμών κυκλοφορίας των φορτηγών στα τιμολόγια καθώς κανένας πρατηριούχος δεν αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας στο παραστατικό που εκδίδει για τα καύσιμα και φυσικά αν γνώριζε ότι για να είναι έγκυρο ένα τιμολόγιο καυσίμων πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που εφοδιάστηκε, δεν θα είχε κανένα απολύτως πρόβλημα να ζητήσει την αναγραφή του στο παραστατικό.

**Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως και 9 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 πραγματοποιήσε 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.
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.
7. Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

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 στο άρθρο 14 παρ.2 (α) του ν.2859/2000** ορίζεται:

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) 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 στο άρθρο 30 παρ.4 του ν.2859/2000** ορίζεται:

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

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 στην Απόφαση ΠΟΛ 1003/2010** μεταξύ άλλων ορίζεται:

**«Άρθρο 1**

Σκοπός της παρούσας απόφασης είναι ο καθορισμός όρων και προϋποθέσεων καθώς και η διαδικασία επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν σήμερα σε εναρμόνιση με την οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου.

### **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.

### **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 στο άρθρο 7 παρ.8 του ν.3054/2002 ορίζεται:**

«8. Οι κάτοχοι Άδειας πρατηρίων υγρών καυσίμων επιτρέπεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις να πωλούν:

α) βενζίνες και πετρέλαιο κίνησης μέσω αντλιών σε οχήματα στο χώρο του πρατηρίου, β) βενζίνες και πετρέλαιο κίνησης εκτελωνισμένα, σε πλοία, αλιευτικά σκάφη, σκάφη αναψυχής, ταχύπλοα, καθώς και πετρέλαιο θέρμανσης ή φωτιστικό πετρέλαιο, προερχόμενο από τον αποθηκευτικό χώρο του πρατηρίου, σε κτίρια, κατοικίες, ξενοδοχεία και λοιπούς καταναλωτές, παραδιδόμενο στην αποθήκη του καταναλωτή με βυτιοφόρο οχήματα ή σε δοχεία, γ) εμφιαλωμένο υγραέριο για οικιακή χρήση, δ) άλλα προϊόντα.»

**Επειδή** η Γενική Διεύθυνση Ενέργειας του Υπουργείου Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής με το με αριθμ...../...../...../2011 απαντητικό έγγραφο της σε ερώτημα της φορολογικής αρχής (αριθμ. πρωτ...../2011) διευκρίνισε ότι σύμφωνα με τον νόμο δεν προβλέπεται η δυνατότητα παραδόσεων με βυτιοφόρα του πρατηρίου υγρών καυσίμων στο χώρο της αλλοδαπής μεταφορικής εταιρείας προκειμένου η τελευταία να εφοδιάζει τα αυτοκίνητά της με πετρέλαιο κίνησης. Η μόνη δυνατότητα εφοδιασμού της αλλοδαπής μεταφορικής εταιρείας με πετρέλαιο κίνησης για τα οχήματά της είναι ο εφοδιασμός να γίνεται μέσω αντλιών στο χώρο του πρατηρίου.

**Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή** εν προκειμένω με την ανωτέρω απόφαση απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ της αλλοδαπής εταιρείας διότι για τα προσκομισθέντα παραστατικά διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α) μέρος παραστατικών (με α/α .....,.....,.....,.....,.....,.....,.....,.....,.....,.....,..... και .....) αφορούσαν σε υπηρεσίες (πλούσιμο, καθαρισμό καμπίνας οχήματος) τα οποία δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2α του ν.2859/2000 οι εν λόγω πράξεις φορολογούνται στην χώρα του λήπτη. Συνεπώς δεν γίνεται επιστροφή ΦΠΑ σε περιπτώσεις εσφαλμένης τιμολόγησης.

β) σε μέρος παραστατικών (με α/α ....., .....,.....,.....,.....,.....,.....,.....,.....,..... και ) που αφορούσαν σε δαπάνες καυσίμων δεν αναγράφονταν οι αριθμοί αυτοκινήτου ώστε να μπορεί να κριθεί ότι τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα ανήκουν στην αιτούσα επιχείρηση και επίσης ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν σε αυτοκίνητα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως μέχρι εννέα θέσεων διότι στην εν λόγω περίπτωση δεν παρέχεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς επιστροφής ΦΠΑ.

γ)επίσης σε μέρος παραστατικών (με α/α ....., ....., .....,....., ....., ..... και .....) που αφορούσαν σε δαπάνες καυσίμων πέραν του ότι δεν είχε αναγραφεί ο αριθμός αυτοκινήτου, η προμήθεια των καυσίμων πραγματοποιήθηκε από βυτιοφόρο πρατηρίου υγρών καυσίμων και όχι μέσω αντλιών πώλησης στο χώρο του πρατηρίου ως προβλέπεται από τις ειδικές διατάξεις της παρ.8 του άρθρου 7 του ν.3054/2002.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ως προς την περίπτωση (α) ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις - πλυντήρια φορτηγών αυτοκινήτων δεν έχουν καμία απολύτως γνώση και εξοικείωση με την διαδικασία έκδοσης παραστατικών άνευ ΦΠΑ σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και για τον λόγο αυτό εκδόθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια με ΦΠΑ. Ενώ για τις περιπτώσεις (β) και (γ) αναφέρει ότι για τα παραστατικά των καυσίμων στα οποία δεν αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων υπάρχει για κάθε τιμολόγιο κατάσταση (λίστα) με τους αριθμούς κυκλοφορίας των φορτηγών αυτοκινήτων που εφοδιάστηκαν με το πετρέλαιο κίνησης του τιμολογίου αλλά και με την ακριβή ποσότητα καυσίμου που παραδόθηκε σε κάθε φορτηγό και σε κάθε περίπτωση η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας δεν εμπίπτει στην σφαίρα ευθύνης, αφετέρου και τα τιμολόγια που εξέδωσε η εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ..... είναι απολύτως έγκυρα, ενώ για τον μη προβλεπόμενο τρόπο εφοδιασμού προσκομίζει την από 20-9-2019 σύμβαση προμήθειας υγρών καυσίμων που υπεγράφη μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας εμπορίας καυσίμων ..... βάση της οποίας η ανωτέρω εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών ανέλαβε τον εφοδιασμό των φορτηγών με πετρέλαιο κίνησης και ισχυρίζεται ότι συμβλήθηκαν με την εν λόγω εταιρεία διότι μόνο μέσω μιας εταιρείας εμπορίας πετρελαιοειδών που διαθέτει απεριόριστη πρόσβαση σε όσες ποσότητες παρήγγειλε μπορούσαν να καλυφθούν οι ανάγκες για τροφοδοσία καυσίμων.

Ωστόσο δεδομένου ότι στις προαναφερθείσες διατάξεις ως προς την επιστροφή ΦΠΑ του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 σαφώς ορίζεται ότι δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

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

-Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

-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, η προσφεύγουσα εταιρεία αφενός δέχεται ότι για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες πλυσίματος και καθαρισμού εσφαλμένα επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ αφετέρου για τις περιπτώσεις δαπανών καυσίμων δεν τεκμηριώθηκε από την πλευρά της ότι αφορούν σε μεταφορικά μέσα που συσχετίζονται άμεσα με την οικονομική της δραστηριότητα και ότι δεν αφορούν περιπτώσεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Η έμμεση σύνδεση της αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας μέσω μιας κατάστασης (λίστας) αντί της άμεσης αναγραφής στο σώμα του τιμολογίου απευθείας από τον προμηθευτή κατά την παράδοση του καυσίμου δεν εξασφαλίζει ότι οι δαπάνες καυσίμων χρησιμοποιήθηκαν για φορτηγά της αιτούσας και όχι άλλων επιχειρήσεων. Άλλωστε στο σύστημα εισροών-εκροών των πρατηρίων υπάρχει η δυνατότητα πριν εκδοθεί το παραστατικό πώλησης καυσίμων να καταχωρηθεί ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου. Το εν λόγω, ως αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής έχει διαπιστωθεί να

ακολουθείται και στις περισσότερες αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ αλλοδαπών μεταφορικών επιχειρήσεων στις οποίες περιλαμβάνονται δαπάνες καυσίμων που συνοδεύονται από παραστατικά στα οποία αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου. Η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας των φορτηγών αυτοκινήτων στα αντίστοιχα παραστατικά πώλησης καυσίμων δυσχεραίνει σε κάθε περίπτωση τον έλεγχο της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ και λόγω αυτού ως αναφέρθηκε δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής ΦΠΑ για τις συγκεκριμένες δαπάνες. Τέλος ως προς τα παραστατικά δαπανών που αφορούν την προμήθεια πετρελαίου κίνησης μέσω βυτιοφόρων πρατηρίου υγρών καυσίμων αφενός δεν αποτελεί νόμιμο τρόπο προμήθειας αφετέρου επίσης δεν αποδεικνύεται ότι οι ποσότητες αυτές καυσίμων χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο για οχήματα της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς απορρίφθηκε διαπιστώθηκε από την φορολογική αρχή η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ καθώς δεν τεκμηριώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής ΦΠΑ που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000, της ΠΟΛ 1003/2010 και της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας ..... **ΑΦΜ** ..... και την επικύρωση της από **31/12/2020** και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **03/09/2020** και με αριθμ. πρωτ. .... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο  
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.