



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, που εδρεύει στο και συγκεκριμένα επί της οδού, κατά των παρακάτω αποφάσεων της Προϊσταμένης Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας:

α) της από και με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της από και με αριθμ. ΓΒ..... αίτησης της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 15.015,40 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2019,

β) της από και με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της από με αριθμ. GB.....αίτησης της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 2.246,33 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2019,

γ) της από και με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της από με αριθμ. GB..... αίτησης της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 2.493,45 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2020,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες αποφάσεις της Προϊσταμένης Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ σε επιχειρήσεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την από και με αριθμ. πρωτ. απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από και με αριθμ. GB..... αίτηση της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού **15.015,40 ευρώ**, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2019. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα στις υπέβαλε την υπ' αριθμ. GB..... αίτηση ζητώντας την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 15,015.40 ευρώ που αφορά δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας την χρονική περίοδο 1/1/2019-30/9/2019. Η αίτηση αυτή, ως ανωτέρω αναφέρθηκε, απορρίφθηκε από τη Διεύθυνση Έμμεσης Φορολογίας με την υπ' αριθμ. πρωτ. απόφαση σύμφωνα με το ακόλουθο σκεπτικό:

«...Η αιτούσα με κωδικό δραστηριότητας (nace code) "Δραστηριότητες συναφείς με τις αεροπορικές μεταφορές" υπέβαλε αίτηση επιστροφής, συνυποβάλλοντας μαζί με την αίτηση δώδεκα (12) παραστατικά, εκδοθέντα από ελληνικές επιχειρήσεις για δαπάνες που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Με γραπτές διευκρινίσεις που δόθηκαν από την ίδια, το αντικείμενο εργασιών της συνίσταται στη διαχείριση και λειτουργία αεροσκαφών εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, φροντίζει όλες τις λειτουργίες που είναι απαραίτητες για την λειτουργία, τη συντήρηση και την διαχείριση των αεροσκαφών που ανήκουν στους πελάτες της, καθώς και τον εφοδιασμό τους με καύσιμα.

Στην εξεταζόμενη περίπτωση, τα παραστατικά με α/α 1-6 και 12 στην αναλυτική κατάσταση που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής αφορούν αγορά καυσίμων αεροσκαφών. Για τις δαπάνες της παραπάνω περίπτωσης η αιτούσα δε δικαιούται επιστροφή του φόρου, διότι δέχεται την αγορά καυσίμων

αεροσκαφών με τόπο παράδοσης την χώρα μας, τα οποία (καύσιμα) στη συνέχεια επανατιμολογήθηκαν από την αιτούσα στους πελάτες της (αεροπορικές εταιρίες που τα αεροσκάφη τους εφοδιάστηκαν με καύσιμα στην Ελλάδα). Επομένως, η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου.

Για τις δαπάνες της παραπάνω περίπτωσης η αιτούσα οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις, σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του ν.2859/2000.

Τα παραστατικά με α/α 7-11 στην αναλυτική κατάσταση που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής αφορούν διάφορες υπηρεσίες εξυπηρέτησης αεροσκαφών. Από αυτές τις δαπάνες απορρίπτονται:

i) αυτές (μέρος των παραστατικών 7-11) που δε θα έπρεπε να έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, διότι αφορούν πράξεις (υπηρεσίες επίγειας εξυπηρέτησης, υπηρεσίες διαχείρισης) που, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ και τις αντίστοιχες του παρ. 2(α) του άρθρου 14, του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα, αλλά στην χώρα του λήπτη. Ο ΦΠΑ, με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα τιμολόγια αυτά, δεν επιστρέφεται σύμφωνα με το άρθρο 4 περ. α' της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ και

ii) αυτές (μέρος των παραστατικών 7-11) που αφορούν μεταφορές προσώπων, επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, που τροποποιήθηκαν με την Οδηγία 2008/8/ΕΚ, όπως ισχύουν και οι οποίες ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών είναι ο τόπος στον οποίον πραγματοποιήθηκε η μεταφορά, ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις.

iii) αυτές (μέρος των παραστατικών 7-11) που αφορούν υπηρεσίες σχετικές με τη στάθμευση του αεροσκάφους (slot), επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 14 του ν.2859/2000, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα είναι το εσωτερικό της Χώρας, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Για τις δαπάνες των παραπάνω περιπτώσεων β' και γ' η αιτούσα κατ' εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του ν.2859/2000. Σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, εφαρμογή βρίσκουν οι διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, όπως έχουν ενσωματωθεί και ισχύουν στο εσωτερικό της Χώρας με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000)».

β) Με την από και με αριθμ. πρωτ. απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από και με αριθμ. GB..... αίτηση της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 2.246,33 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2019. Συγκεκριμένα στις η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ. GB..... αίτηση ζητώντας την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 2,246.33 ευρώ που αφορά δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας τη χρονική περίοδο 1/10/2019 – 31/12/2019. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε από τη Διεύθυνση Έμμεσης Φορολογίας με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. απόφαση σύμφωνα με το ακόλουθο σκεπτικό:

«...Η αιτούσα με κωδικό δραστηριότητας (nace code) "Δραστηριότητες συναφείς με τις αεροπορικές μεταφορές" υπέβαλε αίτηση επιστροφής, συνυποβάλλοντας μαζί με την αίτηση ένα (1) παραστατικό, εκδοθέν από ελληνική επιχείρηση για δαπάνες που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Με γραπτές διευκρινίσεις που δόθηκαν από την ίδια, το αντικείμενο εργασιών της συνίσταται στη διαχείριση και λειτουργία αεροσκαφών εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, φροντίζει όλες τις λειτουργίες που είναι απαραίτητες για την λειτουργία, τη συντήρηση και τη διαχείριση των αεροσκαφών που ανήκουν στους πελάτες της, καθώς και τον εφοδιασμό τους με καύσιμα.

Στην εξεταζόμενη περίπτωση, το εν λόγω παραστατικό που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής αφορά αγορά καυσίμων αεροσκαφών. Για τις δαπάνες της παραπάνω περίπτωσης η αιτούσα δε δικαιούται επιστροφή του φόρου, διότι δέχεται την αγορά καυσίμων αεροσκαφών με τόπο παράδοσης τη χώρα μας, τα οποία (καύσιμα) στη συνέχεια επανατιμολογήθηκαν από την αιτούσα στους πελάτες της (αεροπορικές εταιρίες που τα αεροσκάφη τους εφοδιάστηκαν με καύσιμα στην Ελλάδα). Επομένως, η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου.

Για τις δαπάνες της παραπάνω περίπτωσης, η αιτούσα οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του ν.2859/2000. Σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, εφαρμογή βρίσκουν οι διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, όπως έχουν ενσωματωθεί και ισχύουν στο εσωτερικό της Χώρας με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000)».

γ) Με την από και με αριθμ. πρωτ. απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από και με αριθμ. GB..... αίτηση της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 2.493,45 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2020. Συγκεκριμένα στις η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθμ. GB..... αίτηση ζητώντας την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 2.493,45 ευρώ που αφορά δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας τη χρονική περίοδο 1/1/2020 – 31/12/2020. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε από τη Διεύθυνση Έμμεσης Φορολογίας με την ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ. απόφαση, σύμφωνα με το ακόλουθο σκεπτικό:

«...Η αιτούσα με κωδικό δραστηριότητας (nace code) "Δραστηριότητες συναφείς με τις αεροπορικές μεταφορές" υπέβαλε αίτηση επιστροφής, συνυποβάλλοντας μαζί με την αίτηση τέσσερα (4) παραστατικά, εκδοθέντα από ελληνικές επιχειρήσεις για δαπάνες που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Με γραπτές διευκρινίσεις που δόθηκαν από την ίδια, το αντικείμενο εργασιών της συνίσταται στη διαχείριση και λειτουργία αεροσκαφών εντός και εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πιο συγκεκριμένα, φροντίζει όλες τις λειτουργίες που είναι απαραίτητες για την λειτουργία, τη συντήρηση και τη διαχείριση των αεροσκαφών που ανήκουν στους πελάτες της, καθώς και τον εφοδιασμό τους με καύσιμα.

Στην εξεταζόμενη περίπτωση το παραστατικό με α/α 1 στην αναλυτική κατάσταση που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής αφορά αγορά καυσίμων αεροσκαφών. Για τη δαπάνη της παραπάνω περίπτωσης η αιτούσα δε δικαιούται επιστροφή του φόρου, διότι δέχεται την αγορά καυσίμων αεροσκαφών με τόπο παράδοσης την χώρα μας, τα οποία (καύσιμα) στη συνέχεια επανατιμολογήθηκαν από την αιτούσα στους πελάτες της (αεροπορικές εταιρίες που τα αεροσκάφη τους εφοδιάστηκαν με καύσιμα στην Ελλάδα).

Επομένως, η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου.

Το παραστατικό με α/α 2 στην αναλυτική κατάσταση που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής αφορά την παροχή υπηρεσιών εστίασης και τροφοδοσίας τις οποίες η αιτούσα επανατιμολογεί στους πελάτες της (αεροπορικές εταιρείες), απορρίπτεται επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ο τόπος παροχής υπηρεσιών είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας. Επομένως, η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου.

Το παραστατικό με α/α 4 στην αναλυτική κατάσταση που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής αφορά μεταφορές προσώπων και απορρίπτεται επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, που τροποποιήθηκαν με την Οδηγία 2008/8/ΕΚ, όπως ισχύουν και οι οποίες ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιήθηκε η μεταφορά, ανάλογα με τις διανυθείσες αποστάσεις.

Επομένως, η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου.

Για τις δαπάνες των παραπάνω περιπτώσεων η αιτούσα, οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις, σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του ν.2859/2000. Σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, εφαρμογή βρίσκουν οι διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, όπως έχουν ενσωματωθεί και ισχύουν στο εσωτερικό της Χώρας με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ &.2859/2000).

Το παραστατικό με α/α 4 στην αναλυτική κατάσταση απορρίπτεται επειδή αφορά πράξεις (συλλογή και καθάρισμα πιάτων) που, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ και τις αντίστοιχες του παρ. 2(α) του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα, αλλά στη χώρα του λήπτη. Ο ΦΠΑ, με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα τιμολόγια αυτά, δεν επιστρέφεται σύμφωνα με το άρθρο 4 περ. α' της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ».

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω αποφάσεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Κατ' ασφαλή ερμηνεία και εφαρμογή του εφαρμοστέων διατάξεων του νόμου η φορολογική αρχή απέρριψε τις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας για το λόγο ότι δήθεν πραγματοποιούσε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, καθώς και ότι ορισμένες υπηρεσίες προς την εταιρεία τιμολογήθηκαν εσφαλμένως.** Στην προκειμένη περίπτωση, οι υπό κρίση δαπάνες εφοδιασμού καυσίμων αεροσκαφών δεν αποτελούσαν αυτοτελείς συναλλαγές, αλλά πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών διαχείρισης και συντήρησης αεροσκαφών από την εταιρεία, όπως άλλωστε αποδέχεται και η ίδια η φορολογική αρχή στις προσβαλλόμενες αποφάσεις. Δηλαδή, με άλλα λόγια, αυτό στο οποίο απέβλεπαν τα μέρη (ήτοι η προσφεύγουσα εταιρεία και η εκάστοτε εταιρεία στην οποία ανήκαν τα αεροσκάφη που ήταν ο πελάτης της) ήταν μια σύνθετη παροχή υπηρεσίας που περιλάμβανε πολλές επί μέρους πράξεις με τελικό σκοπό την ορθή λειτουργία του αεροσκάφους.

- Σε καμία περίπτωση ο εφοδιασμός των αεροσκαφών με καύσιμα δεν ήταν αφ' εαυτού σκοπός για τους πελάτες της εταιρείας με βάση τα ανωτέρω, αλλά ήταν απλώς ένα μέρος μιας σύνθετης υπηρεσίας που σχετίζεται με τη διαχείριση και συντήρηση των αεροσκαφών αυτών, στην οποία και αποσκοπούσαν τα μέρη. Το γεγονός αυτό προκύπτει και από τις οικείες συμβάσεις μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των εταιρειών στις οποίες ανήκαν τα αεροσκάφη τα οποία εφοδιάσθηκαν στην Ελλάδα (βλ. σχετικά 1 - 7), από τις οποίες προκύπτει σαφώς ότι η εταιρεία και ο εκάστοτε πελάτης της συμφωνούσαν την παροχή από την εταιρεία υπηρεσιών διαχείρισης αεροσκαφών στο πλαίσιο των οποίων και μόνο και προκειμένου η εταιρεία να μπορέσει να παράσχει τις υπηρεσίες αυτές, αγόραζε καύσιμα για τα αεροσκάφη, όχι όμως ως ξεχωριστή συναλλαγή στην οποία αποσκοπούσαν τα μέρη.
- Ως προς τις δαπάνες από την παροχή υπηρεσιών εσφαλμένα επίσης η φορολογική αρχή θεωρεί ότι η προσφεύγουσα λαμβάνει και παρέχει υπηρεσίες στην Ελλάδα. Τα υπό κρίση τιμολόγια φορολογικών ετών 2019 και 2020 περιλαμβάνουν επίσης υπηρεσίες που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία, τα έξοδα των οποίων περιέλαβε στις αμοιβές της προς τους πελάτες της. Οι υπηρεσίες αυτές ήταν η παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, στάθμευσης αεροσκάφους και εστίασης και τροφοδοσίας, οι οποίες ως τόπο παροχής έχουν την Ελλάδα, κατ' άρθρο 14 παρ. 5 παρ. 4 και παρ. 10 αντίστοιχα, με αποτέλεσμα ορθώς να επιβληθεί ΦΠΑ στις υπηρεσίες αυτές προς την εταιρεία. Στο πλαίσιο αυτό, με σκοπό να θεωρηθεί ότι η εταιρεία παρέχει η ίδια αυτές τις υπηρεσίες από την Ελλάδα προς τους πελάτες της, η φορολογική αρχή επικαλείται την εφαρμογή του άρθρου 8 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ, δηλαδή δημιουργεί ένα έωλο σενάριο κατά το οποίο η εταιρεία μεσολαβεί δήθεν στη λήψη και παροχή των υπηρεσιών αυτών από την Ελλάδα, δηλαδή θεωρεί η φορολογική αρχή ότι η εταιρεία παρέχει υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων, στάθμευσης αεροσκάφους και εστίασης και τροφοδοσίας η ίδια προς τους πελάτες της. Ωστόσο, η επίκληση του άρθρου 8 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ, κατά το οποίο θεωρείται ότι η εταιρεία ενεργεί στο όνομά της και για λογαριασμό των πελατών της, λαμβάνοντας και ακολούθως παρέχοντας τις εν λόγω υπηρεσίες, είναι εντελώς αυθαίρετη. Και τούτο διότι, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, η εταιρεία έλαβε τις υπηρεσίες αυτές στο όνομά της και ακολούθως περιέλαβε τις δαπάνες αυτές στην αμοιβή της προς τους πελάτες της στο πλαίσιο της κύριας παροχής των υπηρεσιών διαχείρισης σκάφους. Με άλλα λόγια, οι εν λόγω δαπάνες δεν αντιστοιχούν σε αυτοτελείς υπηρεσίες παρεχόμενες από την προσφεύγουσα, αλλά αποτελούν μέρος της γενικότερης παροχής των υπηρεσιών της.
- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή κρίνει ότι η προσφεύγουσα δε δικαιούται επιστροφής του ποσού ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε δαπάνες που εσφαλμένως τιμολογήθηκαν με ελληνικό ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή θεωρεί ότι μέρος των παραστατικών για το φορολογικό έτος 2019 που αφορούν δαπάνες εξυπηρέτησης αεροσκαφών (υπηρεσίες επίγειας εξυπηρέτησης και υπηρεσίες διαχείρισης, Σχετ. 15 και 16 με συνολικό ΦΠΑ ύψους 520,08 ευρώ) και μέρος των παραστατικών για το φορολογικό έτος 2020 που αφορούν δαπάνες συλλογής και καθαριότητας πιάτων (Σχετ. 22, με ΦΠΑ ύψους 19,20 ευρώ) δεν έπρεπε να επιβαρυνθούν με ελληνικό ΦΠΑ στη βάση του άρθρου 14 παρ. 2 (α) του Κώδικα ΦΠΑ, αλλά έπρεπε να φορολογηθούν στη χώρα του λήπτη, ήτοι της προσφεύγουσας. Ωστόσο, όλες οι παραπάνω υπηρεσίες ορθώς επιβαρύνθηκαν με ελληνικό ΦΠΑ, καθώς αφορούν ακίνητα στην Ελλάδα (το αεροδρόμιο) εφαρμοζόμενης της διάταξης του άρθρου 14 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ. Ειδικότερα, οι υπηρεσίες εξυπηρέτησης αεροσκαφών, όπως αφορούν την εξυπηρέτηση της

παραμονής του αεροσκάφους στο αεροδρόμιο (βλ. και σχετική απάντηση του ΥπΟικ. Σχετ. 35), ενώ οι υπηρεσίες καθαριότητας πιάτων έχουν άμεση συνάφεια με την διαχείριση από την εταιρεία των αεροσκαφών που πραγματοποιούν ιδιωτικές πτήσεις και σταθμεύουν για τον σκοπό αυτό σε ελληνικό έδαφος.

Επειδή στα άρθρα 2, 5, 8, 13, 14 και 34 του ν. 2859/2000 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2

1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

Άρθρο 5

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

Άρθρο 8

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.

Άρθρο 13

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,....

Άρθρο 14

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.

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

10. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης (catering), εκτός από αυτές που πράγματι εκτελούνται επί πλοίων, αεροπλάνων ή τρένων κατά τη διάρκεια τμήματος μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται πράγματι εκτός του εσωτερικού της χώρας.

άρθρο 34

«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.

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.».

άρθρο 35

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.

άρθρο 36

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α` 170).».

2. «Για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).».

3. Τις υποχρεώσεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία:

α. ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας,

β. εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,

γ. συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρίες,

δ. αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και

ε. έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης:

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.»

άρθρο 38

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να

υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.»

Καθορίζεται διαδικασία χορήγησης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) / έναρξης εργασιών και η διαδικασία υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολής του φόρου, για υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που δεν διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα και αιτούνται τη χορήγησή του, για την καταβολή του φόρου που οφείλεται για πράξεις που φορολογούνται στο εσωτερικό της Χώρας, χωρίς να ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα. Η διαδικασία αυτή θα εφαρμόζεται μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας χορήγησης ΑΦΜ με ηλεκτρονικό τρόπο.»

Επειδή στα άρθρα 3 και 4 της Απόφασης (Α.Υ.Ο.) 1003/2010 “Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000)” ορίζονται:

«ΑΡΘΡΟ 3 ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

1. Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα έχει δικαίωμα επιστροφής, από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 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 εν λόγω κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και οι εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε σ' αυτό.

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.

ΑΡΘΡΟ 4

ΟΡΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

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 συνδεδόμενες 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 η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση επικαλείται:

Α) εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του νόμου που οδήγησε στην απόρριψη των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, αφού η φορολογική αρχή θεώρησε πως η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα (παράδοση καυσίμων και παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, στάθμευσης αεροσκάφους, εστίασης και τροφοδοσίας) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 περ. α' και του 8 παρ. 3 του Κώδικα ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση, οι υπό κρίση δαπάνες εφοδιασμού καυσίμων αεροσκαφών δεν αποτελούσαν από την πλευρά της στη συνέχεια και παραδόσεις ως αυτοτελείς συναλλαγές, αλλά πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της κύριας παροχής, ήτοι της παροχής υπηρεσιών διαχείρισης και συντήρησης αεροσκαφών και συνεπώς δεν αφορούσαν παραδόσεις και φορολογητέες πράξεις της προσφεύγουσας στο εσωτερικό της χώρας. και κατά συνέπεια οι δαπάνες αυτές θα έπρεπε να ακολουθήσουν τη φορολογική μεταχείριση της κύριας παροχής και άρα αφού το σύνολο των συναλλαγών θεωρούνται ως πράξεις παροχής υπηρεσιών, έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (πράξεις λήπτη υπηρεσιών) και όχι οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κώδικα Φ.Π.Α. που εφαρμόστηκαν από την φορολογική αρχή. Στη βάση αυτή εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι πραγματοποιεί παραδόσεις στο εσωτερικό της χώρας.

Β) λανθασμένη η θέση της φορολογικής αρχής σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 8 παρ. 3 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) σε ότι αφορά τις δαπάνες που πραγματοποιεί για την λήψη υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, στάθμευσης αεροσκάφους, εστίασης και τροφοδοσίας. Επίσης, υποστηρίζει ότι σε ότι αφορά τις ως άνω δαπάνες, η προσφεύγουσα δε μεσολαβεί στην λήψη και παροχή αυτών προς τους πελάτες της (αεροπορικές εταιρείες), ως ισχυρίζεται η φορολογική αρχή. Οι υπηρεσίες που η ίδια λαμβάνει για λογαριασμό των πελατών της δεν μπορούν εν συνεχεία να χαρακτηριστούν ταυτόχρονα και ως αυτοτελείς υπηρεσίες παρεχόμενες από την προσφεύγουσα στο εσωτερικό της χώρας, αλλά αποτελούν ομοίως με τα ανωτέρω προβαλλόμενα, μέρος της γενικότερης παροχής υπηρεσιών διαχείρισης του αεροσκάφους και συνεπώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι πραγματοποιεί ταυτόχρονη λήψη και παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας.

Γ) οι υπηρεσίες επίγειας εξυπηρέτησης αεροσκαφών, οι υπηρεσίες διαχείρισης και οι δαπάνες συλλογής και καθαριότητας πιάτων, είναι υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα (αεροδρόμιο) και ορθώς τιμολογήθηκαν με ελληνικό ΦΠΑ. Επομένως, εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε ότι οι υπηρεσίες αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 2(α) του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα, αλλά στη χώρα του λήπτη και ότι εσφαλμένα επιβαρύνθηκαν με ελληνικό ΦΠΑ.

Επειδή σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της και με προγενέστερο αίτημά της έχει αιτηθεί την επιστροφή ΦΠΑ δαπανών καυσίμων, το οποίο απορρίφθηκε με την με αριθμ. Απόφαση της Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας και κατά αυτής της απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ..... ενδικοφανή προσφυγή προβάλλοντας όμοιους ισχυρισμούς, επί της οποίας η Υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αριθμ. **απορριπτική απόφαση.**

Επειδή και με την παρούσα Απόφαση, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς σημειώνονται τα εξής:

A) Σχετικά με τη φύση της πώλησης καυσίμων ως παράδοση αγαθών ή ως τμήμα μιας ενιαίας παροχής υπηρεσιών. Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται στην προσφυγή της ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες εφοδιασμού (καύσιμα) αεροσκαφών δεν αποτελούσαν αυτοτελείς συναλλαγές, αλλά πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της κύριας παροχής υπηρεσιών διαχείρισης και συντήρησης αεροσκαφών και κατά συνέπεια οι δαπάνες αυτές θα έπρεπε να ακολουθήσουν τη φορολογική μεταχείριση της κύριας παροχής υπηρεσιών, δηλαδή της διαχείρισης και συντήρησης αεροσκαφών και άρα αφού το σύνολο των συναλλαγών θεωρούνται ως πράξεις παροχής υπηρεσιών έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (πράξεις λήπτη υπηρεσιών) και όχι οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κώδικα Φ.Π.Α. Επιπροσθέτως, επικαλείται την νομολογία του ΔΕΕ (αποφάσεις). Η ανωτέρω συλλογιστική της προσφεύγουσας είναι πλήρως λανθασμένη για τους εξής λόγους:

1. Στον Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) που ενσωματώνει τις διατάξεις της Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/EK του Συμβουλίου εξετάζονται ως πράξεις χωριστά η παράδοση των αγαθών (άρθρο 5 του Κώδικα ΦΠΑ) και χωριστά η παροχή υπηρεσιών (άρθρο 8 του Κώδικα ΦΠΑ), καθώς ο χαρακτηρισμός μιας πράξης έχει ιδιαίτερη σημασία από απόψεως ΦΠΑ τόσο για τον καθορισμό του τύπου των φορολογητέων πράξεων όσο και για την εφαρμογή του αρμόζοντος φορολογικού συντελεστή. Στην περίπτωση της προσφεύγουσας έχουμε διακριτές πράξεις τόσο παροχής όσο και παράδοσης αγαθών. Οι πράξεις παροχής υπηρεσιών (νηολόγηση, πρόσληψη πιλότων προγραμματισμό πτήσεων, συντήρηση κ.λπ.) αν και αυτοτελείς, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ θα μπορούσε να θεωρηθούν ως ενιαία πράξη παροχής οι οποίες αποτελούν οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή. Όμως οι πράξεις της παράδοσης αγαθών (καυσίμων) δε θα μπορούσαν να συμπεριληφθούν στην ενιαία πράξη παροχής, διότι πρόκειται για ξεχωριστές πράξεις που δεν επιφέρουν καμία τεχνητή διαίρεση στην οικονομική παροχή, αφού οι ποσότητες αγοράζονται ξεχωριστά από Ελληνικές επιχειρήσεις και παραδίδονται οι ίδιες ποσότητες αυτούσιες στα αεροσκάφη. Άλλως, διαφορετική αντιμετώπιση όπως πράττει και θεωρεί ορθή η προσφεύγουσα, αλλοιώνει τη λειτουργικότητα του συστήματος του ΦΠΑ, αφού η προσφεύγουσα αγοράζει με ΦΠΑ τα καύσιμα, τον οποίο φόρο τον επιβαρύνεται και όπως ισχυρίζεται δικαιούται και πρέπει να της επιστρέψει το ελληνικό δημόσιο, ενώ στη συνέχεια η ίδια τιμολογεί ενιαία (παροχή υπηρεσιών και παράδοση καυσίμων) τις ιδιοκτήτριες των αεροσκαφών χωρίς ΦΠΑ, βάσει του κανόνα του άρθρου 14 παρ. 2 του Κώδικα ΦΠΑ ως πράξη εκτός του πεδίου ελληνικού ΦΠΑ, οπότε θα έχει πάρει την επιστροφή του ΦΠΑ από το ελληνικό δημόσιο χωρίς να αποδώσει το ΦΠΑ που αναλογεί κατά το μέρος της αξίας που αντιστοιχεί στην παράδοση των καυσίμων προς τις ιδιοκτήτριες των αεροσκαφών και που οφείλει στο ελληνικό δημόσιο.

Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό, όπως επικαλείται και η εταιρεία στην προσφυγή της, ότι εφόσον σε μία συναλλαγή συντελείται και παράδοση αγαθών με προέχων στοιχείο αυτό της παροχής υπηρεσιών τότε η συναλλαγή στο σύνολό της θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας. Όμως, η ανωτέρω θέση της Διοίκησης, δεν εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση, αλλά σε ειδικές και συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως στις επισκευές αγαθών όταν χρησιμοποιούνται υλικά (αγαθά), συνήθως μικρής αξίας, που η χρήση τους είναι πλήρως απαραίτητη για την ολοκλήρωση της επισκευής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η επισκευή της τρυπημένης ρόδας ενός αυτοκινήτου από επιχείρηση βουλκανιζατέρ, όπου χρησιμοποιούνται υλικά όπως κόλλες κ.α. τα οποία υλικά είναι πλήρως απαραίτητα για την ολοκλήρωση της επισκευής και η συναλλαγή στο σύνολό της χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσίας. Άλλο παράδειγμα αποτελεί η συντήρηση οικιακού κλιματιστικού όταν χρησιμοποιούνται υλικά όπως καθαριστικά όπου προέχων στοιχείο είναι αυτό της παροχής υπηρεσίας και η συναλλαγή στο σύνολό της χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσίας. Αντίθετα, στις περιπτώσεις επισκευής αγαθών όπου μπορεί να γίνει πλήρως διαχωρισμός, ως ανεξάρτητες και αυτοτελείς πράξεις, της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσίας η συναλλαγή χαρακτηρίζεται ως μεικτή πράξη και τιμολογούνται χωριστά τόσο η παράδοση αγαθών όσο και η παροχή υπηρεσίας. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η αλλαγή λαδιών σε αυτοκίνητα από επιχειρήσεις επισκευής αυτοκινήτων όπου η παροχή υπηρεσίας, της τοποθέτησης των λαδιών, τιμολογείται χωριστά από την παράδοση των αγαθών, δηλαδή των λαδιών. Άλλο παράδειγμα αποτελεί η αντικατάσταση σπασμένου φαναριού σε αυτοκίνητο από επιχείρηση επισκευής αυτοκινήτων, όπου η παροχή υπηρεσίας, της τοποθέτησης του καινούριου φαναριού, τιμολογείται χωριστά από την παράδοση του αγαθού, δηλαδή του φαναριού. Στα πλαίσια αυτά και η προμήθεια καυσίμων, όπως για παράδειγμα σε αυτοκίνητα από επιχειρήσεις προμήθειας καυσίμων (βενζινάδικα), χαρακτηρίζεται ως παράδοση αγαθών και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. περί παράδοσης αγαθών (άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α.), ανεξάρτητα αν συνδυάζεται και από πράξεις παροχής υπηρεσιών, όπως η συντήρηση του αυτοκινήτου (π.χ, πλύσιμο), όπου εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. περί παροχής υπηρεσίας (άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.). Αντίστοιχη περίπτωση είναι και αυτή της προσφεύγουσας, όπου στα πλαίσια της συντήρησης και επισκευής αεροσκαφών, ταυτόχρονα προέβη και σε παραδόσεις καυσίμων στο εσωτερικό της χώρας προς τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης των αεροσκαφών και συνεπώς εφαρμόζονται, ταυτόχρονα, οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. περί παράδοσης αγαθών (καύσιμα) (άρθρο 13 του Κώδικα Φ.Π.Α.) και από πράξεις παροχής υπηρεσιών (άρθρο 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.). Η επίκληση της προσφεύγουσας ότι το προέχων στοιχείο της συντήρησης και επισκευής αεροσκαφών, δηλαδή της παροχής υπηρεσίας, καταλαμβάνει και αυτό της παράδοσης καυσίμων και συνεπώς στο σύνολό της η πράξη χαρακτηρίζεται ως παροχή υπηρεσίας, δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί, αφού θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση των διατάξεων περί παράδοσης αγαθών.

Η προσφεύγουσα προσπαθεί με τεχνητό τρόπο να εντάξει την παράδοση αγαθών στα πλαίσια μιας γενικότερης παροχής υπηρεσίας, ώστε να εφαρμοστούν, στην περίπτωση της οι διατάξεις του άρθρου 14 του Φ.Π.Α. και να της επιστραφεί Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις της οδηγίας 2008/9/ΕΚ. Επιπροσθέτως, από την εξέταση των συμβάσεων που έχει προσκομίσει με την ενδικοφανή προσφυγή και πιο συγκεκριμένα στο κεφάλαιο 9 προκύπτει ξεκάθαρος διαχωρισμός μεταξύ των αμοιβών της προσφεύγουσας, των εξόδων του Αεροσκάφους και των εγγυήσεων προς καταβολή, οι οποίες εμπίπτουν

στις εξής κατηγορίες που τιμολογούνται, όπως προκύπτει από τα συμφραζόμενα, με διαφορετικό τρόπο (βλέπε σχετικό 1):

- Συμβατικά Καθοριζόμενα έξοδα (αμοιβές διαχείρισης, υπηρεσίες υποστήριξης πτήσεων, κλπ) τα οποία τιμολογούνται στην ιδιοκτήτρια του αεροσκάφους σε μηνιαία βάση, σύμφωνα με συγκεκριμένα ποσά που αναλύονται στην σύμβαση.

- Μεταβλητά Έξοδα (καύσιμα, λιπαντικά, ανταλλακτικά και αναλώσιμα εξαρτήματα, . . τέλη προσγείωσης, στάθμευσης, υπηρεσίες εστίασης, προμήθειες και υλικό ψυχαγωγίας κατά την πτήση, κλπ), τα οποία όταν δεν τιμολογούνται σε τρίτους πελάτες που χρησιμοποιούν το αεροσκάφος χρεώνονται στην Ιδιοκτήτρια.

Από τα ανωτέρω είναι ξεκάθαρο ότι η προσφεύγουσα οφείλει να τιμολογεί διακριτά και με διαφορετικό τρόπο τις υπηρεσίες που προσφέρει στα πλαίσια της δραστηριότητάς της (συμβατικά έξοδα) από τα αγαθά που περιλαμβάνονται στα μεταβλητά έξοδα, τα οποία τα χρεώνει ξεχωριστά είτε στους πελάτες της αεροπορικής που χρησιμοποιούν το αεροσκάφος, είτε στην ίδια την αεροπορική. Συνεπώς για τις παραδόσεις καυσίμων που πραγματοποιεί στο εσωτερικό της χώρας οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του ν.2859/2000 και μέσω αυτής της διαδικασίας προβλέπεται και η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών καυσίμων, ως εκ τούτου εσφαλμένα η προσφεύγουσα αιτείται μέσω των υπό κρίση αιτημάτων.

Β. Σχετικά με τις δαπάνες από την λήψη υπηρεσιών. Ομοίως με ανωτέρω όπως αναφέρεται στις συμβάσεις υφίσταται διαχωρισμός των δαπανών και συγκεκριμένα οι δαπάνες για την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, στάθμευσης αεροσκάφους, εστίασης και τροφοδοσίας αποτελούν μέρος των μεταβλητών εξόδων της προσφεύγουσας, τα οποία τιμολογεί αυτοτελώς είτε σε τρίτους που χρησιμοποιούν το αεροσκάφος είτε στην ίδια την αεροπορική και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν μέρος της αμοιβής της για τις υπηρεσίες διαχείρισης που προσφέρει στους πελάτες της - αεροπορικές εταιρείες, η οποία αμοιβή καθορίζεται αθροιστικά σε ένα εφάπαξ ποσό ανά μήνα και σε ένα ποσό που προκύπτει ανάλογα με τις ώρες πτήσεις του αεροσκάφους. Επομένως, η προσφεύγουσα λαμβάνει από Έλληνες προμηθευτές τις υπηρεσίες μεταφοράς προσώπων, στάθμευσης αεροσκάφους, εστίασης και τροφοδοσίας, οι οποίες ορθώς χρεώνονται με ελληνικό ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 4 και παρ. 5 και 10 και στη συνέχεια ως υπηρεσίες που εκτελούνται στην Ελλάδα, τις χρεώνει στους πελάτες της αυτοτελώς, βάσει σύμβασης, ως μέρος της κατηγορίας μεταβλητών δαπανών χωρίς να συνδέεται η αμοιβή της αυτή με την αμοιβή της για την παροχή υπηρεσιών διαχείρισης αεροσκαφών. Άρα, για τις υπηρεσίες αυτές, τις οποίες τιμολογεί στον πελάτη της, οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του ν.2859/2000.

Γ. Σχετικά με την εσφαλμένη τιμολόγηση υπηρεσιών. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 31^α του Εκτελεστικού Κανονισμού 1042/2013 της Ε.Ε. με τον οποίο τροποποιήθηκε ο Εκτ. Κανονισμός 2821/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών αναφέρεται ότι:

«οι υπηρεσίες που είναι συναφείς με ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα. Οι υπηρεσίες θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες

β) όταν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου.»

Ενώ, στην περίπτωση (ι) της παραγράφου 2 του Ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι:

«2. Η παράγραφος 1 καλύπτει τα εξής: ...ι) την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων άλλων πλην εκείνων που προβλέπονται στα στοιχεία η) και θ) όσον αφορά τη χρήση του συνόλου ή τμήματος ακινήτου, συμπεριλαμβανομένης της άδειας χρησιμοποίησης τμήματος ακινήτου, όπως η χορήγηση δικαιωμάτων αλιείας και θήρας ή η πρόσβαση σε αίθουσες αναμονής σε αερολιμένες ή η χρήση υποδομής για την οποία επιβάλλονται διόδια, όπως γέφυρες ή σήραγγες.»

Σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για τον ΦΠΑ, όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, η παραπάνω περίπτωση ερμηνεύεται ως εξής:

Το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής είναι μεν ευρύ, αλλά παραμένει αυστηρά περιορισμένο από την προϋπόθεση της ύπαρξης «επαρκώς άμεσης σύνδεσης» μεταξύ της υπηρεσίας και του ακινήτου. Παρότι παραδείγματα όπως ο ελλιμενισμός, η αγκυροβολία, η πρόσδεση, η παροχή υπηρεσιών θέσεων στάθμευσης σε εγκαταστάσεις λιμένων ή αερολιμένων, η παροχή δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων χώρων λιμένων ή αερολιμένων κ.λπ. θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ, οι πρόσθετες υπηρεσίες που παρέχονται χωριστά από τους ίδιους παρόχους (για παράδειγμα υπηρεσίες καθαρισμού ή πλυντηρίου που προτείνονται στους λήπτες επιπλέον των υπηρεσιών ελλιμενισμού, υπηρεσίες τηλεπικοινωνιών, εστιατορίου και τροφοδοσίας που παρέχονται σε αίθουσες αναμονής διακεκριμένων επιβατών σε αερολιμένες συντήρηση ελλιμενισμένων σκαφών σε μισθωμένες θέσεις ελλιμενισμού κ.λπ.) δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 μόνον επειδή παρέχονται σε λιμένες ή αερολιμένες. Ωστόσο, εάν οι ίδιες αυτές πρόσθετες υπηρεσίες παρέχονται από κοινού με υπηρεσία σχετική με ακίνητο στο πλαίσιο δέσμης υπηρεσιών, θα πρέπει να εξετάζεται κατά πόσον η δέσμη υπηρεσιών χαρακτηρίζεται ως ενιαία παροχή για σκοπούς ΦΠΑ και πρέπει να φορολογείται αναλόγως.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι υπηρεσίες συλλογής και καθαριότητας πιάτων, οι υπηρεσίες επίγειας εξυπηρέτησης αεροσκάφους και οι υπηρεσίες διαχείρισης που παρέχονται στην αλλοδαπή προσφεύγουσα και εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά για τα οποία η ίδια αιτείται την επιστροφή ΦΠΑ, δεν εμπίπτουν στην έννοια των υπηρεσιών που υφίσταται άμεση σύνδεση με ακίνητα και επομένως πρέπει να αντιμετωπιστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α. του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου εσφαλμένα επιβαρύνθηκαν με Ελληνικό ΦΠΑ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΦΠΑ και της ΑΥΟ 1003/2010 δεν είναι δυνατή η επιστροφή για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες αποφάσεις της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, και την επικύρωση των παρακάτω αποφάσεων της Προϊσταμένης Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας:

α) της από και με αριθμ. πρωτ. απόφασης επί της από και με αριθμ. GB..... αίτησης της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 15.015,40 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2019.

β) της από και με αριθμ. πρωτ. απόφασης επί της από με αριθμ. GB..... αίτησης της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 2.246,33 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2019.

γ) της από και με αριθμ. πρωτ. απόφασης επί της από με αριθμ. GB..... αίτησης της εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 2.493,45 ευρώ, με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά το έτος 2020.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.