



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

**ΚΑΛΛΙΘΕΑ 13.06.2023**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 612**

## **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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

**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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την ....., η οποία εδρεύει στη ....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της από ..... και με αριθ. πρωτ. .... απόφασης της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, με την οποία απορρίφθηκε η από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... αίτηση της εταιρείας για την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. εξ ΕΥΡΩ 39.526,17 που αφορά σε τρία παραστατικά που εκδόθηκαν κατά το έτος 2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω απορριπτική απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ..... 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:

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή στο σύνολό της.

2. Να ακυρωθεί η ..... και με αριθμό πρωτ. .... Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, με την οποία απορρίφθηκε η από ..... και με αριθμό πρωτ. .... αίτηση της Εταιρείας για την επιστροφή ποσού ΦΠΑ εξ ΕΥΡΩ 39.526,17 που αφορά σε τρία παραστατικά που εκδόθηκαν κατά το έτος 2020, καθώς και κάθε άλλη συναφής προγενέστερη ή μεταγενέστερη συμπροσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Να επιστραφεί στην Εταιρεία το ποσό των ΕΥΡΩ 39.526,17 το οποίο αιτήθηκε με την με αριθμό πρωτ. .... αίτηση, εντόκως από την ημερομηνία υποβολής της ως άνω αίτησης και μέχρι πλήρους εξοφλήσεως, με το εκάστοτε ισχύον επιτόκιο υπερημερίας.

προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

*“1. Ισχύουσες κατά τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις.*

*2. Η νομολογία του ΔΕΕ*

*3. Επί της ουσίας στην υπό κρίση περίπτωση – πλάνη περί των πραγματικών περιστατικών, άλλως εσφαλμένος χαρακτηρισμός της υπό κρίση έννομης σχέσης στο πλαίσιο των οποίων παρασχέθηκαν οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες*

*4. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2, 8 και 34 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) – Πλημμελής αιτιολογία.”*

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... “ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, επικαλούμενη πρόσθετο λόγο περί παραβίασης της θεμελιώδους αρχής της ουδετερότητας του Φ.Π.Α., επισυνάπτοντας πληρεξούσιο της προσφεύγουσας με apostille και πιστή μετάφραση στα Ελληνικά.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου [ενδικοφανή προσφυγή], στις ..... υπεγράφη η Σύμβαση ..... μεταξύ αφενός της αλλοδαπής εταιρείας ..... αρχικά και εν συνεχεία της ελληνικής εταιρείας ..... και αφετέρου της ελληνικής εταιρείας ..... η οποία είναι υποκατάστημα της .....

Δυνάμει της ως άνω σύμβασης, η ..... ανέλαβε την προμήθεια, ανέγερση, εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία ..... που θα αποτελούσαν μέρος του ..... Επιπλέον, με την ως άνω σύμβαση συμφωνήθηκε η παροχή εγγύησης καλής λειτουργίας των .....για περίοδο δύο (2) ετών από την ημερομηνία παραλαβής των .....

Η Εταιρεία ....., η οποία είναι αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη στη .....και κατασκευάστρια εταιρεία ....., πούλησε και μετέφερε στην Ελλάδα τα βασικά εξαρτήματα ..... που έχουν στηθεί ..... Επίσης, κατά την περίοδο της εγγύησης που είχε συμφωνηθεί με την από ..... Σύμβαση ....., η Εταιρεία [προσφεύγουσα] παρείχε εγγύηση που κάλυπτε τυχόν ελαττωματικά εξαρτήματα καθώς και την επισκευή, αντικατάσταση και μεταφορά των ελαττωματικών εξαρτημάτων για την αποκατάσταση των βλαβών. Περαιτέρω, για τις εργασίες ανέγερσης και θέσης σε λειτουργία των ανεμογεννητριών υπόχρεη ήταν η .....και όχι η Εταιρεία [προσφεύγουσα].

Ακολούθως, κατά την περίοδο της εγγύησης καλής λειτουργίας, ανέκυψε η ανάγκη αποκατάστασης βλαβών ..... Στο πλαίσιο αυτό, υπεγράφη η από ..... Σύμβαση ..... μεταξύ της Εταιρείας [προσφεύγουσα] και της .....

Δυνάμει της ως άνω σύμβασης, η ..... ανέλαβε να παρέχει υπηρεσίες στην Εταιρεία [προσφεύγουσα] στο πλαίσιο των απαιτούμενων εργασιών ....., για τις οποίες ήταν αρμόδια η Εταιρεία [προσφεύγουσα] κατά την περίοδο της εγγύησης (βλ. Προοίμιο της Σύμβασης, ..... καθώς και όρο 3.2 για τον τόπο παροχής των υπηρεσιών). Όπως άλλωστε διευκρινίζεται στην εν λόγω σύμβαση, η .....είναι μια εταιρεία με εκτεταμένη εμπειρία στην παροχή υπηρεσιών που σχετίζονται με τις τοπικές εργασίες αποκατάστασης βλαβών στο πλαίσιο εγγύησης και έχει τους απαιτούμενους υλικούς και ανθρώπινους πόρους για την παροχή των υπηρεσιών (βλ. Προοίμιο της Σύμβασης, .....). Στο δε, Παράρτημα Ι της Σύμβασης (.....) περιγράφονται αναλυτικά οι υπηρεσίες που θα παρείχε η ..... στην Εταιρεία [προσφεύγουσα] (.....) καθώς και η τιμολόγηση των υπηρεσιών αυτών (μέθοδος του πραγματικού κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους και ειδικά για τις «back office» υπηρεσίες βάσει πραγματικού κόστους).

Επιπλέον, στην εν λόγω σύμβαση, η σχέση της Εταιρείας [προσφεύγουσα] και της ..... χαρακτηρίζεται ως σχέση μεταξύ πελάτη ..... και προμηθευτή ..... και τα μέρη ενεργούν ως ανεξάρτητες επιχειρηματικές οντότητες, ήτοι η Εταιρεία [προσφεύγουσα] ενεργούσε για ίδιον λογαριασμό και όχι προς το συμφέρον της ..... ενεργούσε στο όνομά της και όχι επ' ονόματι της Εταιρείας [προσφεύγουσα] (βλ. και όρο 3.4 της Σύμβασης).

Στη συνέχεια, δυνάμει της ως άνω Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών, η ..... παρείχε τις συμφωνηθείσες υπηρεσίες και εξέδωσε προς την Εταιρεία [προσφεύγουσα] τα υπ' αριθμ. ....τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με την ακόλουθη περιγραφή και αιτιολογία: ..... (ήτοι, «Ωρες εργασίας για συντήρηση του έργου στο .....κατά την περίοδο εγγύησης για είδη που φορτώθηκαν από τον ...»). Σε όλα τα ανωτέρω τιμολόγια χρεώθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις παρασχεθείσες υπηρεσίες και δεδομένου ότι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από πάροχο υπηρεσιών στην Ελλάδα και ήταν σχετικές με ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα (.....).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε προς την Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας την υπ' αριθ. πρωτ. .... αίτηση για την επιστροφή ποσού ΦΠΑ 39.526,17 € που αντιστοιχεί στα ως άνω τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν

κατά το έτος 2020. Επιπλέον, κατόπιν αιτήματος της ως άνω Υπηρεσίας, η προσφεύγουσα προσκόμισε επιπλέον στοιχεία που ζητήθηκαν και παρείχε σχετικές διευκρινίσεις.

**Επειδή**, η προαναφερθείσα αίτηση απορρίφθηκε από την Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την υπ' αριθ. πρωτ. ....ΑΠΟΦΑΣΗ, με το εξής σκεπτικό:

“Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ ο υποκείμενος, που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας εφόσον πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περ. γ' του ν. 2859/2000 δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1164/2013 διευκρινιστική Εγκύκλιο της Υπηρεσίας μας σχετικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των δαπανών επισκευής στα πλαίσια εγγύησης καλής λειτουργίας (claims), και πιο συγκεκριμένα την παράγραφο 1 «Κατά την πώληση αγαθών συνήθως παρέχεται εγγύηση καλής λειτουργίας των αγαθών από τον κατασκευαστή. Η εγγύηση αυτή παρέχεται υποχρεωτικά σε όλα τα στάδια διανομής των αγαθών, η τελική όμως επιβάρυνση με την ενδεχόμενη δαπάνη επισκευής βαρύνει τον κατασκευαστή», ενώ σύμφωνα με την περίπτωση β' της ίδιας παραγράφου «Στην περίπτωση που το κόστος της επισκευής καταβάλλεται στον τελικό πωλητή των αγαθών από τον κατασκευαστή των αγαθών αυτών, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι το ποσό που καταβάλλεται για την επισκευή συνιστά αποζημίωση προς τον πωλητή για την κάλυψη του κόστους παροχής εγγύησης που έχει ήδη παράσχει ο κατασκευαστής. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα εάν ο κατασκευαστής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή εκτός αυτής (άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα)».

Στην προκειμένη περίπτωση, η αιτούσα με κωδικό δραστηριότητας (nace code) 2811 “Κατασκευή κινητήρων και στροβίλων, με εξαίρεση τους κινητήρες αεροσκαφών”, κατέθεσε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού τριάντα εννιά χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι έξι ευρώ και δέκα επτά λεπτών (39.526,17€) που αφορά τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της ελληνικής εταιρείας ..... Στην αιτιολογία - περιγραφή αυτών των τιμολογίων αναφέρεται “Ωρες εργασίες για την συντήρηση του έργου ..... κατά την περίοδο εγγύησης για είδη που φορτώθηκαν από τον ...”.

Από τις διευκρινήσεις και τα στοιχεία (σύμβαση, εγγύηση, τιμολόγια, φορτωτικές κ.α.) που μας απέστειλε τόσο η αιτούσα, όσο και η ελληνική εταιρεία ..... με τα από ..... ηλεκτρονικά μηνύματα, αντίστοιχα, κατόπιν αιτημάτων της Υπηρεσίας, προκύπτουν τα εξής:

Η αιτούσα, η οποία είναι μία εταιρεία που ασχολείται με την κατασκευή ....., έχει μεταφέρει στην Ελλάδα, βασικά εξαρτήματα για ..... που έχουν στηθεί σε ένα .....

Την κατασκευή αυτού του αιολικού πάρκου την έχει αναλάβει (βάσει της σύμβασης ..... ) η ελληνική εταιρεία ..... η οποία είναι υποκατάστημα της ..... στην Ελλάδα.

Η αιτούσα δεν είναι αρμόδια για την εγκατάσταση των ανεμογεννητριών, όμως έχει πουλήσει εξαρτήματα των ..... στην ελληνική ..... και, επομένως είναι υπόχρεη στην παροχή εγγυήσεων καλής λειτουργίας, βάσει συμβάσεων για συγκεκριμένες περιόδους (.....).

Τα κόστη που έχουν τιμολογηθεί με τα τιμολόγια που εξέδωσε η ελληνική ..... προς την αιτούσα, σχετίζονται όλα με εργασίες που πραγματοποίησε η ελληνική ..... και οι οποίες είναι υπό την ευθύνη της αιτούσας βάσει των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει στα πλαίσια παροχής εγγυήσεων προς την ελληνική.

Ακολούθως, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που μας παρείχε η ελληνική ....., με τα ηλεκτρονικά μηνύματα που αναφέρονται ανωτέρω, η εν λόγω εταιρεία έχει συνάψει σύμβαση με ελληνική εταιρεία για την κατασκευή ..... στην περιοχή ..... Σε ότι αφορά τα εκδοθέντα τιμολόγια προς την αιτούσα, μας αναφέρει τα εξής:

«Τα συγκεκριμένα τιμολόγια αφορούν κυρίως χρέωση υπηρεσιών καθώς και κάποιων αναλωσίμων που χρησιμοποιήθηκαν στα πλαίσια εργασιών αποκατάστασης βλαβών, στα πλαίσια εγγύησης του εξοπλισμού, σύμφωνα με τη σχετική σύμβαση μεταξύ της .....

Ο κύριος ..... είναι υπάλληλος της εταιρείας, ο οποίος διαχειριζόταν το συγκεκριμένο έργο και έστειλε τα σχετικά αιτήματα προς έγκριση, πριν την τιμολόγηση. ...

Η προμήθεια του εξοπλισμού καθώς και οι εργασίες ανέγερσης και θέσης σε λειτουργίας των ..... τιμολογήθηκαν από την ελληνική εταιρεία στον τελικό πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σχετικής σύμβασης. Η ..... εταιρεία είναι ο κατασκευαστής του εξοπλισμού και γι' αυτό έχει και την ευθύνη της αποζημίωσης για εργασίες και υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στα πλαίσια αποκατάστασης βλαβών κατά την περίοδο εγγύησης. ...» Σε μεταγενέστερη αλληλογραφία όπου παρείχε προς την Υπηρεσία μας πληροφορίες σχετικά με το πώς γίνεται η εσωτερική τιμολόγηση μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, διευκρίνισε ότι: «το τιμολόγιο εκδόθηκε από το ελληνικό υποκατάστημα για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν εντός Ελλάδος και γι' αυτό υπόκειται σε ελληνικό ΦΠΑ».

Ενώ, σε ερώτηση της Υπηρεσίας μας σχετικά με την χρέωση ΦΠΑ στα τιμολόγια που αφορούν αποζημίωση για εργασίες που παρασχέθηκαν και υλικά που χρησιμοποιήθηκαν στα πλαίσια αποκατάστασης βλαβών κατά την περίοδο εγγύησης που τους παρέχει η ..... (αιτούσα) υποστήριξε ότι «Οι υπηρεσίες και τα μικρο - υλικά παρασχέθηκαν από την ελληνική εταιρεία για την αποκατάσταση βλαβών στα πλαίσια εγγύησης. Οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν εντός Ελλάδος και επειδή υπεύθυνη για την εγγύηση του εξοπλισμού είναι η ..... εταιρεία, τα έξοδα αυτά χρεώνονται στη .....

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι όταν χρειάζεται να επισκευαστεί ένα αγαθό στα πλαίσια της εγγύησης, η αιτούσα (κατασκευάστρια των αγαθών) καταβάλλει στην ελληνική ..... (τελικός πωλητής των αγαθών) το κόστος της επισκευής. Στην περίπτωση αυτή, σύμφωνα με την παραπάνω αναφερόμενη περίπτωση β' της παραγράφου 1 της ΠΟΛ1164/2013 δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, αφού το ποσό που καταβάλλει για την επισκευή συνιστά αποζημίωση προς τον πωλητή για την κάλυψη του κόστους παροχής εγγύησης που έχει ήδη παράσχει η κατασκευάστρια.

Για ποσά ΦΠΑ που έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα, δεν τυγχάνει εφαρμογής η Οδηγία 2008/9/ΕΚ περί επιστροφών ΦΠΑ σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, σύμφωνα με την περίπτωση α' του άρθρου 4 της εν λόγω Οδηγίας.

Επιπροσθέτως, με την αριθ. ΠΟΛ.1052/4.4.2017 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ έχουν παρασχεθεί διευκρινίσεις σχετικά με τις περιπτώσεις εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου.

Για τους λόγους αυτούς:

Απορρίπτουμε εν όλω το αίτημα της επιχείρησης ..... που αφορά επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 39.526,17 Ευρώ.”

Επειδή, κατά της ανωτέρω απορριπτικής απόφασης, κατατέθηκε η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. και την Α.Υ.Ο. 1003/15.1.2010, που ορίζουν τη διαδικασία επιστροφής σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ, η Ελλάδα επιστρέφει σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αυτές επιβαρύνθηκαν για επαγγελματικές δαπάνες στο εσωτερικό της, εφόσον πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις.

“Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, η αλλοδαπή επιχείρηση που υποβάλλει αίτηση επιστροφής στην Ελλάδα, πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάσταση, την κατοικία ή τον τόπο συνήθους διαμονής της.

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στην Ελλάδα, 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 της παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής της και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β).”

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι: α) είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός της υπό κρίση έννομης σχέσης της ίδιας με την ..... Ελλάδος στο πλαίσιο της οποίας παρασχέθηκαν οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες. Πιο συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια δεν αφορούν αποζημίωση για αναπλήρωση του κόστους επισκευής στο πλαίσιο της εγγύησης, αλλά εκδόθηκαν για την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και δη για τις υπηρεσίες που παρείχε η ..... Ελλάδος δυνάμει της από ..... Σύμβασης

Παροχής Υπηρεσιών στο Πλαίσιο της Εγγύησης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται μία απόφαση του Δ.Ε.Ε. (C-605/20) και προσαρμόζει την περίπτωση της σε αυτή την απόφαση, β) στην υπό κρίση περίπτωση δεν τυγχάνει εφαρμογής η περ. β' της παρ. 1 της ΠΟΛ 1164/2013 περί αναπλήρωσης του κόστους επισκευής από τον κατασκευαστή των αγαθών. Αντίθετα, υφίσταται φορολογητέα πράξη κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000, δεδομένου ότι τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν για αμοιβή της ..... για την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και σύμφωνα με την προαναφερόμενη απόφαση του Δ.Ε.Ε. η ύπαρξη εγγυήσεως καλύπτουσας τα αγαθά σε σχέση με τα οποία παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της πράξης ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας και άρα ως φορολογητέας πράξης. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η απόφαση είναι ακυρωτέα λόγω πλημμελούς αιτιολογίας, και παραβιάζεται η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α..

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1164/2013 διευκρινιστική Εγκύκλιο η οποία εκδόθηκε κατόπιν αλληλογραφίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή και συνεχίζει να είναι σε ισχύ μέχρι και σήμερα σχετικά με την αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των δαπανών επισκευής στα πλαίσια εγγύησης καλής λειτουργίας (claims), διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:

*« 1. Κατά την πώληση αγαθών συνήθως παρέχεται εγγύηση καλής λειτουργίας των αγαθών από τον κατασκευαστή. Η εγγύηση αυτή παρέχεται υποχρεωτικά σε όλα τα στάδια διανομής των αγαθών, η τελική όμως επιβάρυνση με την ενδεχόμενη δαπάνη επισκευής βαρύνει τον κατασκευαστή.. , »*

*«Β. Στην περίπτωση που το κόστος της επισκευής καταβάλλεται στον τελικό πωλητή των αγαθών από τον κατασκευαστή των αγαθών αυτών, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη δεδομένου ότι το ποσό που καταβάλλεται για την επισκευή συνιστά αποζημίωση προς τον πωλητή για την κάλυψη του κόστους παροχής εγγύησης που έχει ήδη παράσχει ο κατασκευαστής. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα εάν ο κατασκευαστής είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα ή εκτός αυτής (άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα)».*

**Επειδή**, επιπροσθέτως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».*

**Επειδή**, περαιτέρω, από τα αναλυτικά στοιχεία που παρατίθενται στο κείμενο της προσβαλλόμενης απόφασης, τα οποία προκύπτουν από τις διευκρινίσεις που παρείχαν οι δύο εταιρείες (.....), με ηλεκτρονική αλληλογραφία και επισυνάπτονται στον φάκελο του αιτήματος, προκύπτει σαφώς ότι η ελληνική εταιρεία έχει αναλάβει να αποκαθιστά τις βλάβες που προκύπτουν ..... που έχει εγκαταστήσει ..... χωρίς να τιμολογεί γι' αυτές τον τελικό πελάτη. Τα εξαρτήματα αυτών των ..... έχει πουλήσει η κατασκευάστρια (προσφεύγουσα) στην ελληνική και ακολούθως αυτή στον τελικό πελάτη. Η κατασκευάστρια (προσφεύγουσα) παρέχει εγγύηση καλής

λειτουργίας για τα εξαρτήματα που πουλάει και βάσει της σύμβασης παροχής υπηρεσιών στα πλαίσια εγγύησης (.....), τις επισκευές που πρέπει να γίνουν για να αποκατασταθούν αυτές οι βλάβες τις πραγματοποιεί η ελληνική ..... Ακολούθως, τιμολογεί την προσφεύγουσα αφού πρώτα πάρει έγκριση από αυτήν για τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν.

**Επειδή**, επιπροσθέτως, η ίδια η αιτούσα επιβεβαιώνει το παραπάνω συμπέρασμα από τα όσα γράφει σχετικά με την Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών στην σελίδα 8 της ενδικοφανούς προσφυγής: *«Στη δε, Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών περιγράφονται οι συγκεκριμένες υπηρεσίες που ανέλαβε να παρέχει η ..... στην Εταιρεία μας, οι οποίες κατ' ουσίαν συνίστανται στην αρωγή της Εταιρείας μας κατά την επισκευή και αντικατάσταση των ελαττωματικών εξαρτημάτων, ήτοι τοπικές εργασίες στην Ελλάδα για την αποκατάσταση βλαβών στο πλαίσιο εγγύησης (.....), οι οποίες είναι υποκείμενες σε ΦΠΑ στην Ελλάδα ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο.»*

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η περ. β' της παρ. 1 της ΠΟΛ 1164/2013 που όπως αναφέρθηκε παραπάνω, εκδόθηκε κατόπιν αλληλογραφίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία συνεχίζει να είναι σε ισχύ μέχρι σήμερα και όπως επίσης αναφέρθηκε προηγουμένως είναι δεσμευτική για την Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

**Επειδή**, σε ότι αφορά την πλημμελή αιτιολογία που επικαλείται η προσφεύγουσα αυτός ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος καθόσον στο κείμενο της απόφασης αναφέρονται αναλυτικά όλα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που παρείχαν οι δύο εταιρείες (.....), καθώς και οι διατάξεις στις οποίες βασίστηκε η προσβαλλόμενη απόφαση.

**Επειδή**, δεν παραβιάζεται η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α., καθόσον η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν δικαιούται επιστροφής Φ.Π.Α..

**Επειδή**, για όλους τους ανωτέρω λόγους θα πρέπει να απορριφθεί η από ..... ενδικοφανής προσφυγή της αλλοδαπής επιχείρησης με την επωνυμία ..... η οποία εδρεύει στη .....].

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία .....και την επικύρωση της με αρ. πρωτ. .... ΑΠΟΦΑΣΗΣ της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.



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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.