



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 05/07/2023

Αριθμός απόφασης: 834

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

**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 αριθ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ..... νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην Γαλλία (.....), με ΑΦΜ στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ ....., κατά της με αριθ. πρωτ. .... απορριπτικής Απόφασης της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της με αριθ. ....

αίτησής της περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 19.260,00 ευρώ το οποίο αφορά 2 παραστατικά που εκδόθηκαν κατά το έτος 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ηλεκτρονικό μήνυμα του δικηγόρου της προσφεύγουσας με συνημμένη εξουσιοδότηση του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας με apostille, με την οποία εγκρίνεται η υποβολή της ενδικοφανούς από τον λογιστή .....
8. Το με αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ..... ηλεκτρονικό μήνυμα με συνημμένη την ως άνω ενδικοφανή με ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου που εκδόθηκε μέσω gov.gr από τον εξουσιοδοτημένο λογιστή της εταιρείας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ..... νομίμως εκπροσωπούμενης, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. πρωτ. .... Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Τμήμα Γ') της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ απορρίφθηκε η από ..... και με αριθ..... αίτηση της προσφεύγουσας περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 19.260,00 ευρώ το οποίο αφορά 2 παραστατικά που εκδόθηκαν κατά το έτος 2020. Συγκεκριμένα, η αλλοδαπή εταιρεία δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ της δαπάνης που πραγματοποίησε η αιτούσα στην Ελλάδα, έτσι όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 2 περ. β' και γ' του ν.2859/2000, διότι κατά την περίοδο επιστροφής η αιτούσα πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου, αφού έλαβε και παρείχε τις ίδιες υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ήτοι η Ελλάδα και δεν χρησιμοποιήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη.

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία απορρίπτεται το οικείο αίτημα επιστροφής ΦΠΑ και να της επιστραφεί νομιμοτόκως από την καταβολή του ο καταβληθείς ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΠΑ που οδήγησαν σε απόρριψη του αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ. Στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν πρόκειται για κατασκευαστικό έργο, πόσο μάλλον για εργασία επίβλεψης αυτού, ως εκ τούτου θα έπρεπε να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α' του ν.2859/2000.
- Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί ότι είναι εφαρμοστέα στην συγκεκριμένη περίπτωση η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν.2859/2000.
- Στην υπό κρίση περίπτωση δεν έλκονται σε εφαρμογή οι εξαιρέσεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000 καθώς πληρείται το πραγματικό του κανόνα.
- Σε κάθε περίπτωση με την προσβαλλόμενη απόφαση παραβιάζεται η αρχή της

ουδετερότητας στον ΦΠΑ.

**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 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 ή 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 8 παρ.3 του ίδιου νόμου ορίζεται :

« Παροχή υπηρεσιών

... 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.».

**Επειδή** στο άρθρο 14 παρ.2 και 4 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται :

«Άρθρο 14 Τόπος παροχής υπηρεσιών

....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 εγκατάσταση 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. ....

3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

#### 4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνώμων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνώσεις 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.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. ...».

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013, οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, περιλαμβάνουν «την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου που προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο, ανεξάρτητα από την ανέγερση ή μη του κτιρίου» (άρθρο 31α παρ. 2 περ. α) καθώς και «τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων» (παρ. 2, περ. στ' του ίδιου άρθρου).

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν.2859/2000:

« Υπόχρεοι στο φόρο

1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

..... στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α` της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ..»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 196 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στο φόρο ή από τον μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44 εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.

**Επειδή** εν προκειμένω η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών» απέστειλε πρόσθετες πληροφορίες κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας Υπηρεσίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 20 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, σύμφωνα με τις οποίες η εταιρεία είναι εγκατεστημένη στη Γαλλία και εκπονεί μηχανολογικές και συμβουλευτικές μελέτες για Έλληνες πελάτες στη βιομηχανία φυσικού αερίου, όπως φορείς εκμετάλλευσης και διανομείς αερίου. Στο πλαίσιο δύο ξεχωριστών έργων στην Ελλάδα με πελάτη την ίδια ελληνική εταιρεία ....., η προσφεύγουσα ανέθεσε με υπεργολαβία

ένα μέρος των μηχανολογικών μελετών στην ελληνική εταιρεία ..... η οποία εξειδικεύεται στις θαλάσσιες μελέτες. Οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα αφορούν σε εκπόνηση μηχανολογικής μελέτης που αφορά την κατασκευή πρόσθετης προβλήτας στην εγκατάσταση που υπάρχει στην Νήσο ..... για την εισαγωγή .....(Υγροποιημένο Φυσικό Αέριο). Ακολούθως η προσφεύγουσα εταιρεία επανατιμολόγησε στον πελάτη της τις υπηρεσίες που έλαβε από την ελληνική επιχείρηση ..... για τα προαναφερόμενα έργα. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εξέδωσε χωρίς ΦΠΑ τα υπ' αριθ. .... τιμολόγια προς τον πελάτη της ..... στην οποία αναγράφεται η ένδειξη ..... (Απαλλαγή ΦΠΑ, άρθρο 196 Οδηγίας 2006/112/ΕΚ). Σημειώνεται ότι η επικαλούμενη στα προαναφερόμενα τιμολόγια διάταξη του άρθρου 196 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ έχει ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο της χώρας αντίστοιχα με την παρ. στ' του άρθρου 35 του ν.2859/2000.

**Επειδή**, με την αριθ. πρωτ. .... Απόφαση της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Τμήμα Γ') της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ απορρίφθηκε η από ..... και με αριθ. .... αίτηση της προσφεύγουσας περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 19.260,00 ευρώ το οποίο αφορά σε 2 παραστατικά που εκδόθηκαν κατά το έτος 2020. Συγκεκριμένα, η αλλοδαπή εταιρεία δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ της δαπάνης που πραγματοποίησε η αιτούσα στην Ελλάδα, έτσι όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 2 περ. β' και γ' του ν.2859/2000, διότι κατά την περίοδο επιστροφής η αιτούσα πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου, αφού έλαβε και παρείχε τις ίδιες υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ήτοι στην Ελλάδα και δεν χρησιμοποιήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος μέλος όπου είναι εγκατεστημένη.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω έχει εφαρμοστεί πλημμελώς η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ. α ν.2859/2000, επιπλέον δεν πρόκειται για κατασκευαστικό έργο, πόσο μάλλον για εργασία επίβλεψης αυτού.

**Επειδή**, σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι στην κρινόμενη υπόθεση έχει εφαρμοστεί πλημμελώς η ως άνω διάταξη (δηλαδή στις υπηρεσίες που παρείχε η ελληνική εταιρεία ..... προς την προσφεύγουσα) τότε τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η Γαλλία και συνεπώς πρόκειται για εσφαλμένη τιμολόγηση από την ελληνική εταιρεία προς την προσφεύγουσα, ως εκ τούτου, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 34 του ν.2859/2000 δεν παρέχεται και δικαίωμα επιστροφής για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

**Επειδή**, επιπλέον, όπως προκύπτει από την αλληλογραφία με την προσφεύγουσα και την ελληνική εταιρεία ..... η τελευταία παρείχε στην προσφεύγουσα υπηρεσίες σχετικές με την εκπόνηση μηχανολογικής μελέτης που αφορά την κατασκευή πρόσθετης προβλήτας στην εγκατάσταση που υπάρχει στο νησί ..... για την εισαγωγή ..... Σύμφωνα με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013, οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, περιλαμβάνουν «την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου που προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο, ανεξάρτητα από την ανέγερση ή μη του κτιρίου» (άρθρο

31α παρ. 2 περ. α) καθώς και «τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων» (παρ. 2, περ. στ' του ίδιου άρθρου).

Επιπροσθέτως, όπως προκύπτει από την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της Ε.Ε. για τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, σε ότι αφορά το προαναφερόμενο άρθρο επισημαίνεται ότι:

*«Ο κατάλογος του άρθρου 31α παράγραφος 2 είναι αμιγώς ενδεικτικός και παρέχει, όπως υποδηλώνεται και από τη διατύπωσή του («ιδίως»), παραδείγματα συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες ο νομοθέτης της ΕΕ θεωρεί σχετικές με ακίνητα κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Με τον τρόπο αυτό, παρέχει ασφάλεια δικαίου σε πολλές συνήθεις περιπτώσεις. 146. Το άρθρο 31α παράγραφος 2 δεν περιορίζει τον γενικό ορισμό της έννοιας των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα όπως παρέχεται στο άρθρο 31α παράγραφος 1. Κατά συνέπεια, τυχόν ειδική περίπτωση που δεν καλύπτεται ρητώς από το άρθρο 31α παράγραφος 2 στοιχεία α) έως ιζ) ή από το άρθρο 31α παράγραφος 3 θα πρέπει να αξιολογείται κατά περίπτωση με βάση τα κριτήρια που ορίζονται στο άρθρο 31α παράγραφος 1.*

Σε ότι αφορά την περίπτωση α' της παρ. 2 του άρθρου 31α στις επεξηγηματικές σημειώσεις αναφέρεται ότι:

*Η προπαρασκευαστική φάση των κατασκευαστικών εργασιών μπορεί να περιλαμβάνει πολλαπλά στάδια (π.χ. κατάρτιση σχεδίων αρχικής σύλληψης, διενέργεια γεωστατικών μελετών κ.λπ.), τα οποία συνδέονται σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό με ακίνητα. Ορισμένες από τις υπηρεσίες αυτής της προπαρασκευαστικής φάσης μπορούν να παρέχονται ενώ η συγκεκριμένη θέση του ακινήτου δεν είναι ακόμη γνωστή ή βέβαιη. Σε αυτές τις περιπτώσεις παρέχονται χωρίς να συνδέονται με οικοπέδο ή συγκεκριμένο ακίνητο, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνδέονται επαρκώς με ακίνητο και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της Οδηγίας για τον ΦΠΑ. Οι υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να φορολογούνται σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες για τον τόπο παροχής υπηρεσιών B2B ή B2C, ανάλογα με το αν παρέχονται σε εταιρικό πελάτη ή σε τελικό καταναλωτή, εκτός εάν εφαρμόζεται άλλος ειδικός κανόνας. Μόνον οι υπηρεσίες που παρέχονται σε σχέση με ακίνητο του οποίου η θέση είναι γνωστή κατά τον χρόνο παροχής της υπηρεσίας μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47. Στην περίπτωση που, έπειτα από την παροχή υπηρεσιών όπως η κατάρτιση σχεδίων, δεν πραγματοποιηθούν οι κατασκευαστικές εργασίες και δεν ανεγερθεί κτίριο, οι εν λόγω υπηρεσίες μπορούν ωστόσο να χαρακτηριστούν ως σχετικές με ακίνητα υπό την προϋπόθεση ότι παρασχέθηκαν σε σχέση με σαφώς προσδιορισμένη θέση. Αυτό μπορεί επίσης να ισχύει στην περίπτωση που ο πάροχος των υπηρεσιών συμμετέχει σε διαδικασία υποβολής προσφορών αλλά δεν του ανατίθεται εντέλει η σύμβαση».*

**Επειδή** εκ των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι οι υπηρεσίες που παρείχε η ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία ..... προς την προσφεύγουσα, τις οποίες ακολούθως παρείχε η προσφεύγουσα στον πελάτη της, την ελληνική επιχείρηση ..... αφορούν υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο και κατά συνέπεια, ο τόπος φορολόγησής τους είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν.2859/2000 και όχι ο τόπος της έδρας/μόνιμης εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών σύμφωνα με την περ. α' , παρ. 2 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί ότι είναι εφαρμοστέα στην συγκεκριμένη περίπτωση η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 3 του ν.2859/2000, ωστόσο σε κανένα σημείο της προσβαλλόμενης πράξης δεν γίνεται αναφορά στην ανωτέρω διάταξη, η οποία άλλωστε αφορά παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα ενώ εν προκειμένω πρόκειται για συναλλαγές μεταξύ προσώπων που είναι υποκείμενα στο φόρο (B2B συναλλαγές), επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει αβάσιμος.

**Επειδή**, περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν έλκονται σε εφαρμογή οι εξαιρέσεις της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000 καθώς πληρείται το πραγματικό του κανόνα.

**Επειδή**, στην εξεταζόμενη περίπτωση οι υπηρεσίες που παρείχε η ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία ..... στην προσφεύγουσα εταιρεία ήταν σχετικές με ακίνητο στην Ελλάδα, επομένως φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας όπου βρίσκεται το ακίνητο. Ακολούθως, τις ίδιες ακριβώς υπηρεσίες παρείχε η προσφεύγουσα στον πελάτη της, την ελληνική εταιρεία ..... Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περ. β΄, της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, καθώς κατά την περίοδο της επιστροφής πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών σύμφωνα και με την παρ. 3 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου, αφού έλαβε και παρείχε τις ίδιες υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Επιπλέον, οι διενεργούμενες από την προσφεύγουσα πράξεις παροχής υπηρεσιών προς τον πελάτη της .....δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις της υποπ. ββ΄ της περ. β΄, της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000 («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»), ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του ΦΠΑ της δαπάνης που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα στην Ελλάδα, έτσι όπως αυτές ορίζονται στις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 34, παρ. 2 περ. β΄ και γ΄ του ν.2859/2000, διότι κατά την περίοδο επιστροφής η προσφεύγουσα πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου, αφού έλαβε και παρείχε τις ίδιες υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ήτοι η Ελλάδα και δεν χρησιμοποιήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο κράτος – μέλος που είναι εγκατεστημένη.

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται με την προσβαλλόμενη απόφαση παραβιάζεται η αρχή της ουδετερότητας στον Φ.Π.Α.

**Επειδή**, με την προσβαλλόμενη απόφαση της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η με αριθ. .... αίτηση της προσφεύγουσας περί επιστροφής ΦΠΑ για λόγους ουσίας και συγκεκριμένα λόγω μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 34 παρ. 2 περ. α, β και γ. Η προσφεύγουσα, λόγω της διενέργειας φορολογητέων πράξεων στο εσωτερικό της Χώρας, υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες



δηλώσεις με τις οποίες μπορεί να συμψηφίσει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 35, 36 και 38 του ν.2859/2000. Σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και την επιστροφή του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/Ε.Ε., όπως έχουν ενσωματωθεί και ισχύουν στο εσωτερικό της Χώρας με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και ειδικότερα του άρθρου 34 παρ. 1.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και 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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία ..... νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στην Γαλλία (.....), με ΑΦΜ στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ ....., και την επικύρωση της με αριθ. πρωτ. .... απορριπτικής Απόφασης της Προϊσταμένης της Δ/νσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της με αριθ. .... αίτησής της περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 19.260,00 ευρώ το οποίο αφορά 2 παραστατικά που εκδόθηκαν 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.