



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-07-2023

Αριθμός απόφασης: 1037

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

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' αριθ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **06-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αριθμό φορολογικού μητρώου για σκοπούς Φ.Π. Α. -, που εδρεύει στην,,, όπως νόμιμα

εκπροσωπείται, κατά της με αριθ. πρωτ./24-01-2023 Απόφασης της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, με την οποία απορρίφθηκε η από 17-02-2020 και με αριθ. πρωτ. αίτηση, για την επιστροφή Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06-04-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αριθμό φορολογικού μητρώου για σκοπούς Φ.Π.Α. -, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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 με αριθ. πρωτ./24-01-2023 Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, απορρίφθηκε η από 17-02-2020 και με αριθ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας, σχετικά με την επιστροφή του Φ.Π.Α., ποσού 13.911,72€, του υπ' αριθ./27-2019 τιμολογίου παροχής υπηρεσιών, που εξέδωσε η ελληνική εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, προς την προσφεύγουσα αλλοδαπή, το οποίο αφορούσε σε ώρες εργασίας για την συντήρηση έργου στο κατά την περίοδο εγγύησης για είδη που φορτώθηκαν από τον

Η ως άνω αίτηση επιστροφής υπεβλήθη από την προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου της Ε.Ε. και τις αντίστοιχες του Εθνικού Δικαίου διατάξεις, των παρ. 2 έως 9 του άρθρ. 34 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Συγκεκριμένα, η αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «.....», υπέβαλε στις 17-02-2020 την υπ' αριθ. αίτηση, ζητώντας την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 13.911,72 € που αφορούσε σε δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας, κατά την περίοδο από 01/01-31/12/2019. Με την με αριθ. πρωτ./24-01-2023 απόφαση απερρίφθη η ως άνω αίτηση, με το κάτωθι 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 ανωτέρω άρθρου, 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 (Κωδ. NACE) 2811 «Κατασκευή κινητήρων και στροβίλων, με εξαίρεση τους κινητήρες αεροσκαφών» και έδρα στη Δανία, κατέθεσε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ποσού δεκατριών χιλιάδων εννιακοσίων έντεκα ευρώ και εβδομήντα δύο λεπτών (13.911,72€), που αφορά ένα (1) τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (No 8/27.9.2019), εκδόσεως της ελληνικής εταιρείας «.....», με ΑΦΜ

Στην αιτιολογία - περιγραφή του τιμολογίου αναφέρεται στην αγγλική «.....» (ανεπ. μετάφραση: «Ωρες εργασίες για την συντήρηση του έργου στο Τρίκορφο κατά την περίοδο εγγύησης για είδη που φορτώθηκαν από τον»).

Η Υπηρεσία μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, με ηλεκτρονικά μηνύματα που έστειλε στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) που έχει καταχωρηθεί στην αίτηση, ζήτησε από την αιτούσα να παράσχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικές με το αίτημα επιστροφής (περιγραφή της οικονομικής της δραστηριότητας στην Ελλάδα, αντίγραφο της εντολής αγοράς που σχετίζεται με το εκδοθέν παραστασικό καθώς και αντίγραφο του συμφωνητικού της αιτούσας με την ελληνική εκδότρια). Από τις διευκρινίσεις και τα στοιχεία (σύμβαση, εγγύηση, τιμολόγιο, φορτωτικές κ.α.) που μας απέστειλε τόσο η αιτούσα (με το από 26/9/2020 ηλεκτρονικό της μήνυμα), όσο και η ελληνική εταιρεία «.....» στο πλαίσιο ελέγχου της επόμενης αίτησης (αρ. φακ./2021) η οποία σχετίζεται με την παρούσα αίτηση της αιτούσας (σχετ. τα από 8/11/2021 και 9/3/2022. 26/4/2022, 14/11/2022 ηλεκτρονικά μηνύματα της ελληνικής εκδότριας), προκύπτουν τα εξής:

- Η αιτούσα, η οποία είναι μία εταιρεία που ασχολείται με την κατασκευή ανεμογεννητριών, έχει μεταφέρει στην Ελλάδα, βασικά εξαρτήματα για ανεμογεννήτριες που έχουν στηθεί σε ένα αιολικό πάρκο που κατασκευάστηκε στην περιοχή
- 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 στο πλαίσιο 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 ενός αιολικού πάρκου με έξι ανεμογεννήτριες στην περιοχή Σε ό,τι αφορά τα εκδοθέντα τιμολόγια προς την αιτούσα, 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 δανέζικης και της ελληνικής εταιρείας. ... 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 με την οποία 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».

Επιπλέον, σε ερώτηση της Υπηρεσίας μας σχετικά με τη 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 μικροϋλικά 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 δανέζικη εταιρεία, τα έξοδα αυτά χρεώνονται στη Δανία».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι όταν χρειάζεται να επισκευαστεί ένα αγαθό στο πλαίσιο της εγγύησης, η αιτούσα που είναι η 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 ΠΟΛ 1164/2013 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.

Τέλος, με την 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 13.911,72 Ευρώ.....».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη τα εξής:

- Πλάνη περί των πραγματικών περιστατικών, άλλως εσφαλμένος χαρακτηρισμός της υπό κρίση έννομης σχέσης στο πλαίσιο των οποίων παρασχέθηκαν οι τιμολογηθείσες υπηρεσίες.
- Το επίμαχο τιμολόγιο δεν αφορά αποζημίωση για την αναπλήρωση του κόστους επισκευής στο πλαίσιο της εγγύησης (όπως εσφαλμένως εκλαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση), αλλά εκδόθηκε για την παροχή υπηρεσιών εξ' επαχθούς αιτίας που της παρείχε η Ελλάδας, δυνάμει της ως άνω Σύμβασης στο πλαίσιο της Εγγύησης.
- Από την ως άνω Σύμβαση προκύπτει αναμφίβολα ότι οι συμφωνηθείσες υπηρεσίες, παρέχονται από έναν πάροχο υπηρεσιών ήτοι τη Ελλάδας, υπέρ ενός πελάτη ήτοι της Εταιρείας τους (πρβλ. και σκέψη 52 της C-605/20) και η Ελλάδας υπόκειται σε ΦΠΑ στην Ελλάδα διότι οι επίμαχες πράξεις πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα, πράγμα που δεν αμφισβητεί η Φορολογική Διοίκηση.
- Επιπλέον, τόσο από τη Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών (βλ. Ιδίως όρο 5.1 της Σύμβασης) όσο και από το εκδοθέν τιμολόγιο (Σχετ. 9) προκύπτει ότι η Ελλάδας παρείχε τις υπηρεσίες και ενήργησε στο όνομά της και όχι επ' ονόματι της Εταιρείας τους (πρβλ. και σκέψη 54 της C-605/20), συνεπώς, αυτή είναι και η υποκείμενη στο φόρο (πρβλ. και σκέψη

56 της C-605/20), δηλαδή ενεργεί ως πάροχος υπηρεσιών με πελάτη την Εταιρεία τους (πρβλ. και σκέψη 59 της C-605/20).

- Επισημαίνεται ότι οι επίμαχες πράξεις όπως περιγράφονται στη Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών και στο τιμολόγιο δεν δύναται να ισοδυναμούν με επιστροφή ελαττωματικού υλικού στην Εταιρεία τους προς επισκευή ή αντικατάσταση, δεδομένου ότι εν προκειμένω η Ελλάδα είναι αυτή στην οποία η Εταιρεία τους ανέθεσε την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών για την αποκατάσταση των βλαβών στο πλαίσιο της εγγύησης (πρβλ. και σκέψη 60 της C-605/20).

- Στη δε Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών περιγράφονται οι συγκεκριμένες υπηρεσίες που ανέλαβε να παρέχει η Ελλάδα στην Εταιρεία τους, οι οποίες συνίστανται σε τοπικές εργασίες στην Ελλάδα για την αποκατάσταση βλαβών στο πλαίσιο εγγύησης, υποκείμενες σε ΦΠΑ στην Ελλάδα ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο. Η βάση της Σύμβασης αμοιβή του παρόχου των υπηρεσιών αντιστοιχεί στο εν λόγω τιμολόγιο και οι υπηρεσίες που τους παρείχε η Ελλάδα ανταποκρίνονται στην έννοια της «εξατομικευμένης υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη» (πρβλ. και σκέψη 63 της C-605/20), η οποία περιλάμβανε και περιθώριο κέρδους (βλ. όρο 2.1 και Παράρτημα II όρους 2.1.1 και 2.1.2 της Σύμβασης).

Εξ όλων των ανωτέρω, η παροχή των υπηρεσιών από την «..... Ελλάδα» συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθ. 2 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000.

- Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης, διότι 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 το επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε για την αμοιβή της Ελλάδας, για την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας. Εξάλλου, όπως έχει ήδη κριθεί από το ΔΕΕ στην προαναφερθείσα υπόθεση C-605/20, 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.

- Παραβίαση της θεμελιώδους αρχής της ουδετερότητας του Φ.Π.Α όπως αναγνωρίζεται και από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ενδεικτικά, ΣΤΕ 1030/2014, 1031/2014, 1799/2009).

- Στην υπό κρίση περίπτωση, η Εταιρεία τους δικαιούται να λάβει την επιστροφή του με βάση τις διατάξεις των παρ. 2 έως 6 και 9 του άρθ. 34 του Ν. 2859/2000 και της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, δεδομένου ότι ο φόρος καταβλήθηκε από την Εταιρεία τους στην Ελλάδα και αποδόθηκε από αυτήν στο Ελληνικό Δημόσιο (γεγονός που ουδέποτε

αμφισβητήθηκε από τη Φορολογική Αρχή) και εν προκειμένω, δεν συντρέχει κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων ή φοροδιαφυγής, καθώς η Εταιρεία τους δεν μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του καταβληθέντος Φ.Π.Α. στη Δανία, όπου έχει την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας.

- Επισημαίνεται ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί η ΠΟΛ. 1052/2017 περί έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, καθώς η Ελλάδας έχει κάνει παύση εργασιών και έχει εκκαθαρισθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 34 του ν. 2859/2000 «Επιστροφή του φόρου», ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:.....

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 τιμολογηθεί 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.....

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, με την ΠΟΛ 1164/2013, διευκρινίστηκε 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.

α) Σχέση μεταξύ πωλητή του αγαθού και τελικού καταναλωτή.

Η δωρεάν επισκευή αγαθών (υπηρεσία και ανταλλακτικά) στα πλαίσια της εγγύησης καλής λειτουργίας δεν συνιστά φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι η πράξη αυτή συνιστά υποχρέωση του πωλητή για την οποία στην τιμή πώλησης των αγαθών έχει ήδη υπολογιστεί και έχει κατά συνέπεια φορολογηθεί το ενδεχόμενο κόστος για την αντιμετώπιση προβλημάτων κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης χρονικής περιόδου που καλύπτεται από την εγγύηση. Στην περίπτωση που η δωρεάν επισκευή πραγματοποιείται με μέσα του πωλητή, δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, δεδομένου ότι η επισκευή αυτή έχει ήδη φορολογηθεί κατά την πώληση των αγαθών.

Στην περίπτωση που η επισκευή πραγματοποιείται από άλλο πρόσωπο (υπεργολάβο του πωλητή), υφίσταται φορολογητέα πράξη μεταξύ υπεργολάβου-πωλητή, καθώς το πρόσωπο αυτό (υπεργολάβος) παρέχει υπηρεσία επισκευής ή και παράδοση αγαθών προς τον πωλητή των επισκευαζόμενων αγαθών.

Σε κάθε περίπτωση ο πωλητής των αγαθών διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνει την επισκευή, είτε αυτή πραγματοποιείται με ίδια μέσα, είτε πραγματοποιείται από άλλο πρόσωπο για λογαριασμό του πωλητή, δεδομένου ότι το κόστος επισκευής συνδέεται με φορολογητέα πράξη, ήτοι της πώλησης των αγαθών.

β) Αναπλήρωση του κόστους επισκευής (υπηρεσία και ανταλλακτικά) από τον κατασκευαστή των αγαθών.

Στην περίπτωση που το κόστος 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, από την προσβαλλόμενη απόφαση, η οποία στηρίχθηκε στις διευκρινίσεις που παρείχαν οι δύο εταιρείες (.....), προκύπτει σαφώς, ότι η ελληνική εταιρεία είχε αναλάβει να αποκαθιστά τις βλάβες στις ανεμογεννήτριες που έχει εγκαταστήσει στο στην Ελλάδα, χωρίς να τιμολογεί γι' αυτές τον τελικό πελάτη. Τα εξαρτήματα αυτών των ανεμογεννητριών τα είχε πουλήσει η κατασκευάστρια (προσφεύγουσα) στην ελληνική εταιρεία και ακολούθως αυτή στον τελικό πελάτη. Η κατασκευάστρια (προσφεύγουσα) παρείχε εγγύηση καλής λειτουργίας για τα πουληθέντα και βάσει της σύμβασης παροχής υπηρεσιών στα πλαίσια εγγύησης (.....), τις επισκευές που έπρεπε να γίνουν για να αποκατασταθούν αυτές οι βλάβες τις πραγματοποιούσε η, η οποία εν συνεχεία τιμολόγησε την προσφεύγουσα αφού πρώτα είχε πάρει έγκριση από αυτήν για τις εργασίες που πραγματοποίησε.

Επιπροσθέτως, η ίδια η προσφεύγουσα επιβεβαιώνει τα ανωτέρω, καθώς στη σελ. 8 της ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρει σχετικά με την Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών: «Στη δε, Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών περιγράφονται οι συγκεκριμένες υπηρεσίες που ανέλαβε να παρέχει η Ελλάδα 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 (services of local warranty work: warranty field services, general warranty activities, back office services), οι οποίες είναι υποκείμενες σε ΦΠΑ στην Ελλάδα ως υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο.....».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, εν προκειμένω, τυγχάνει εφαρμογής η περ. β΄ της παρ. 1 της ΠΟΛ 1164/2013, η οποία εκδόθηκε κατόπιν αλληλογραφίας με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία συνεχίζει να είναι σε ισχύ μέχρι σήμερα και η οποία είναι δεσμευτική για την Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 9 παρ. 2 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.): «2. 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προβαλλόμενη απόφαση είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

Επειδή, στην προσβαλλόμενη απόφαση αναφέρονται αναλυτικά όλα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που παρασχέθηκαν και από τις δύο εταιρείες (..... Ελλάδος), καθώς και οι σχετικές διατάξεις στις οποίες βασίστηκε η προσβαλλόμενη απόφαση, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την ανωτέρω απόφαση παραβιάστηκε η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008 για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος:

«Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται όσον αφορά:

α) ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους επιστροφής, έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα·

β) ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας που έχουν τιμολογηθεί για παραδόσεις αγαθών που πρέπει ή μπορεί να απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 138 ή του άρθρου 146 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 4 περ. γ' του ν. 2859/2000, αλλά και το άρθρο 4 περ. α' της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα. Και όπως, ορθώς, έχει υποστηρίξει η Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στο κείμενο της απόφασής της, στην εξεταζόμενη περίπτωση δεν υφίσταται φορολογητέα πράξη, αφού το ποσό που καταβάλλει συνιστά αποζημίωση από την αιτούσα προς τον πωλητή για την κάλυψη του κόστους παροχής εγγύησης που έχει ήδη παράσχει η προσφεύγουσα/κατασκευάστρια.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβασίμως προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αριθμό φορολογικού μητρώου για σκοπούς Φ.Π.Α. -, και την επικύρωση της προσβαλλόμενης απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.