



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 536
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 11-07-2016

Αριθμός απόφασης: 2551

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία « », με ΑΦΜ: ..., και έδρα τον ..., θέση «.....», όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά της υπ'αρ..... απορριπτικής Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί των υπ' αρ. και αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού € και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ'αρ..... απορριπτική Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επί των υπ' αρ. και αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού €, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Με την υπ' αρ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί των υπ' αρ. και ... αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. € της προσφεύγουσας εταιρείας, απορρίφθηκε το αίτημα της περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού €, που αφορά την περίοδο 01/04/2013-31/03/2014.

Με αφορμή τις ως άνω αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α της προσφεύγουσας εταιρείας, διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, μερικός έλεγχος ΦΠΑ για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 Ν. 2859/2000 .

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της προσφεύγουσας εταιρείας , όσα προβλέπονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.Α. της Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών που υπογράφηκε την μεταξύ της ελεγχόμενης και των εταιριών και της, τια διατάξεις των άρθρων 26 (παρ 7 και το Παράρτημα VI) και 14 (παρ 2 περίπτωση α'εδάφιο 2 και παρ. 4), τις διατάξεις άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/EK για το ΦΠΑ και το υπ' αριθ πρωτ έγγραφο της Δ/σης ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ /ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β'ΤΜΗΜΑ Α'- ΦΠΑ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, αποφάνθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πωλήσεις παροχής υπηρεσιών, οι δε υπηρεσίες που κατ' αποκλειστικότητα παρέχει στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός της χώρας υπάγονται κανονικά στο καθεστώς φορολόγησης με συντελεστή 23% αφού αυτές δεν θεωρούνται υπηρεσίες αποθήκευσης του άρθρου 26 παρ 7 και του Παραρτήματος VI επειδή τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων δεν περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα και δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης. Επιπρόσθετα η προσφεύγουσα παρέχει κατ' αποκλειστικότητα στο χώρο της, υπηρεσίες αποθήκευσης στις αντισυμβαλλόμενες, δηλαδή σαφώς υπηρεσία συναφής με ακίνητα (άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/EK για το ΦΠΑ) και ως εκ τούτου η υπηρεσία αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας που βρίσκονται οι εν λόγω εγκαταστάσεις, ήτοι στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14, παρ 4 του Κώδικα ΦΠΑ.

Κατόπιν, εκδόθηκε η απορριπτική απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οποίας ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση / τροποποίηση της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη που εκδόθηκε στερείται νομίμου, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
- Ο έλεγχος ισχυρίζεται και επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.2859/200 για να στοιχειοθετήσει την απόρριψη των αιτημάτων της επιστροφής Φ.Π.Α
- Η δραστηριότητα της επιχείρησης καλύπτει όλο το εύρος των υπηρεσιών «logistics», ακόμα και “reverse logistics”, εντός του οποίου η αποθήκευση δεν συνιστά κύρια λειτουργία, ενώ σε κάθε περίπτωση ο λήπτης των υπηρεσιών (δηλ. η Βελγική Εταιρεία) δεν έχει δικαίωμα χρήσης των εγκαταστάσεων της εταιρείας. Συνεπώς η σχετική διάταξη (αρθρ.47 της Οδηγίας περί ΦΠΑ και αρθρ.14 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ως υπηρεσίας σχετικής με ακίνητα δεν μπορεί να εφαρμοστεί.
- Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η εταιρεία οφείλει ΦΠΑ επί των εν λόγω συναλλαγών παροχής υπηρεσιών αντίκειται στην εφαρμοζόμενη κοινοτική/ενωσιακή νομοθεσία και παραβιάζει την ενιαία εφαρμογή του κοινού συστήματος επιβολής ΦΠΑ εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αφού οι σχετικές υπηρεσίες έχουν φορολογηθεί στο Βέλγιο και ο σχετικός φόρος έχει ήδη αποδοθεί.
- Η απόρριψη της αίτησης για επιστροφή ΦΠΑ αντιβαίνει στην έως τώρα ακολουθούμενη πρακτική εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης, κατά παρέκκλιση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου απέναντι στη δράση της φορολογικής αρχής.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 περ α' του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : « α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : « Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών

εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις 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..

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας είναι οι «Υπηρεσίες αποθήκευσης».

Επειδή, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.Α. της Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών που υπογράφηκε την μεταξύ της ελεγχόμενης και των εταιριών και της, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει την υποχρέωση να αναπτύξει δραστηριότητες υποστήριξης αποθήκης και συγκεκριμένα :

- Ίδρυση, διατήρηση και/ή μίσθωση αποθήκης για γνήσια και άλλα ανταλλακτικά και εξαρτήματα ... και ... (χώρος αποθήκευσης και γραφεία).
- Ευθύνη για την αποθήκευση των ανταλλακτικών και εξαρτημάτων.
- Ανάλυση ευθύνης για την αποστολή των ανταλλακτικών και των εξαρτημάτων απευθείας στους Εμπόρους Λιανικής (παλαιότερα καλουμένους «Εμπορικοί Αντιπρόσωποι») στην Επικράτεια (ήτοι την Ελλάδα).

Επειδή, από τις ελεγκτικές ενέργειες που πραγματοποιήθηκαν ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία παρέχει αποκλειστικά και μόνο ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ διότι, δεν λαμβάνει παραγγελίες ανταλλακτικών από εμπόρους, δεν μεταφέρει ανταλλακτικά στους εμπόρους ... και δεν εισπράττει από τις πωλήσεις των ανταλλακτικών.

Επειδή, για την ως άνω υπηρεσία η ελεγχόμενη εταιρεία τιμολογεί ανά μήνα τα αποθήκευτρα στην ... και δεν υπολογίζει Φ.Π.Α βάσει του άρθρου 14 παρ.2^α του Ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες της Επιτροπής ΦΠΑ, η αποθήκευση αγαθών για την οποία ένα ειδικό μέρος της ιδιοκτησίας παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον πελάτη θεωρείται ως υπηρεσία συναφής με ακίνητα (σχετικές διατάξεις άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/EK για το ΦΠΑ και άρθρο 14 παρ 4 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000)).

Επειδή, εν προκειμένω καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία , παρέχει κατ' αποκλειστικότητα στο χώρο της, υπηρεσίες αποθήκευσης στις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες, η υπηρεσία αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας που βρίσκονται οι εν λόγω εγκαταστάσεις, ήτοι στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14, παρ 4 του Κώδικα ΦΠΑ και ως εκ τούτου

ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, απέρριψε τα αιτήματα της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού €.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η πράξη στερείται αιτιολογίας είναι αβάσιμος και απορριπτός καθώς η αιτιολογία της απόρριψης, εδράζεται από τις διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, η οποία επιδόθηκε μαζί με την απόφαση της απόρριψης την σε εξουσιοδοτημένο συνεργάτη της προσφεύγουσας εταιρείας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «», με Α.Φ.Μ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).