



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 09/11/2020

Αριθμός απόφασης: **1687**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-06-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, κατά: α) της με αριθμό/**17-03-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016, β) της με αριθμό/**17-03-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και γ) της με αριθμό/**17-03-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-06-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (σύμφωνα με τις διατάξεις του 1^{ου} εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 Π.Ν.Π. (ΦΕΚ 75Α) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

--Με την υπ' αριθμ./17-03-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 12,00 € και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **3.028,08 €**, καθώς εκροές (παρεχόμενες υπηρεσίες μελέτης σε ακίνητο) ύψους 12.667,00 € κρίθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας υπαγόμενες σε ΦΠΑ 24%.

--Με την υπ' αριθμ./17-03-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 60,00 € και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους **9.084,00 €**, καθώς εκροές (παρεχόμενες υπηρεσίες μελέτης σε ακίνητο) ύψους 38.000,00 € κρίθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας υπαγόμενες σε ΦΠΑ 24%.

--Με την υπ' αριθμ./17-03-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 60,00 € και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους **2.294,40 €**, καθώς εκροές (παρεχόμενες υπηρεσίες μελέτης σε ακίνητο) ύψους 9.560,00 €, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας υπαγόμενες σε ΦΠΑ 24%.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 17/03/2020 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/03/2018, με βάση τα άρθρα 14 και 30-34 του ν. 2859/2000 και τη ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τη ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./10-12-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι με αριθμ. πρωτ.-/29-05-2019 αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού 14.394,48 € που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, για τη φορολογική περίοδο 30/09/2016-31/03/2018.

Από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος στα έτη 2016, 2017 και 2018 και από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με τη ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, διαπιστώθηκε ότι:

Στον προσφεύγοντα ανατέθηκε, βάσει τεσσάρων (4) ιδιωτικών συμφωνητικών σύμβασης ανάθεσης που συνυπέγραψε με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, (της οποίας είναι νόμιμος εκπρόσωπος), η εκπόνηση τμήματος μελετών (ως «ΣΥΝΕΡΓΑΤΗΣ-ΜΕΛΕΤΗΤΗΣ») για το χρονικό διάστημα 01/09/2016-30/06/2018, έναντι συνολικής αμοιβής 70.007,00 €.

Για την υπηρεσία που παρείχε στην ανωτέρω εργοδότη εταιρία, εξέδωσε δεκαεννέα (19) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με αιτιολογία «Σύνταξη μελετών εφαρμογών σε έργα της εταιρείας», συνολικής αξίας 60.227,00 € πλέον ΦΠΑ 14.454,48 €.

Ακολούθως, εξέδωσε επτά (7) Πιστωτικά Τιμολόγια για σκοπούς ΦΠΑ, με λήπτρια την εν λόγω εταιρία, με αιτιολογία «λόγω εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 14 §4 Ν.2859/2000 και Δ14β1104109 ΕΞ 28/06/13», προκειμένου να διορθωθεί η αρχικά εσφαλμένη χρέωση.

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες από τον προσφεύγοντα προς την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, σχετίζονται με ακίνητο κείμενο στην Αγγλία ώστε ως τόπος φορολογίας σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ 4 του Ν. 2859/2000 να θεωρηθεί η χώρα αυτή, καθώς δεν αναγραφόταν στα σχετικά τιμολόγια σε ποια έργα αφορούσε η παροχή υπηρεσιών και που βρίσκονται αυτά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/17-06-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας, αναφορικά με την μη υπαγωγή της περίπτωσης του στην εξαίρεση του άρθρου 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000, αφού, εν προκειμένω, οι παρασχεθείσες υπηρεσίες (μελέτες, σχεδιασμοί), ήταν συναφείς με ακίνητα κείμενα στο Ηνωμένο Βασίλειο. Ο προσφεύγων είναι μηχανικός με εγκατάσταση στην Ελλάδα. Συνεργάζεται με την εταιρία «....Μονοπρόσωπη ΙΚΕ», ΑΦΜ και αναλαμβάνει (ως υπεργολάβος βάσει σύμβασης - ιδιωτικού συμφωνητικού) την εκπόνηση της μελέτης ή την κατασκευή ακινήτων στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στα παραστατικά που εξέδωσε προς την εταιρία «....Μονοπρόσωπη ΙΚΕ» αναφέρονται όλα τα στοιχεία συναλλαγής, όπως αυτά ορίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Ο τόπος παροχής των παρασχεθεισών υπηρεσιών (Αγγλία), τεκμηριώνεται από τα υπόλοιπα έγγραφα, (συμβάσεις, μελέτες, καταστάσεις έργων, διασταύρωση πελατών της εταιρείας κ.λπ.) ενώ επιβεβαιώνονται και από την αποκλειστική συνεργασία της εργοδότης ΙΚΕ με την αγγλική εταιρία «..... LTD» με ΦΠΑ/VAT στο Ηνωμένο Βασίλειο και την ελεγκτική παραδοχή

άλλων ελληνικών φορολογικών αρχών. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ από τη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ (σελίδα 6-9), που συντάχθηκε κατόπιν αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας «....Μονοπρόσωπη ΙΚΕ», η φορολογική αρχή απέρριψε το ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί σε Τ.Π.Υ. των συνεργατών της μηχανικών, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων, διότι «εσφαλμένα χρεώθηκαν με ΦΠΑ, ότι αφορούν παροχή υπηρεσιών σε ακίνητα που βρίσκονται στο εξωτερικό της χώρας, ενώ δεν προκύπτει από κανένα παραστατικό εσόδου ή άλλο ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες από την ελεγχόμενη προς την αντισυμβαλλόμενη Βρετανική επιχείρηση που να αφορούν ακίνητα στην Ελλάδα.» Η εταιρεία «....Μονοπρόσωπη ΙΚΕ», ήταν ο μοναδικός πελάτης που τιμολογούσε ο προσφεύγων. Επίσης η εν λόγω εταιρεία δεν έχει καμιά συναλλαγή με κανέναν άλλον πελάτη, πλην της αγγλικής εταιρείας «.... LTD», ούτε παρείχε υπηρεσίες εντός Ελλάδος. Σύμφωνα με το αρ. πρωτ. Δ14Β 1104109 ΕΞ 28.6.2013 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας-14η Δ/ση ΦΠΑ, με θέμα, εκπόνηση στατικής μελέτης για γέφυρα στην Γαλλία και στο Κατάρ, ως απάντηση σε ερώτημα, «οι παρεχόμενες υπηρεσίες, τόσο από την εταιρεία σας όσο και από τους ανεξάρτητους μηχανικούς (υπεργολάβους) με τους οποίους θα συνεργαστείτε για την υλοποίηση της μελέτης, συνιστούν υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με ακίνητο που δεν βρίσκεται στην Ελλάδα και, κατά συνέπεια, δεν φορολογούνται στην Ελλάδα αλλά στις χώρες που κατασκευάζονται τα έργα. Κατά συνέπεια οι αμοιβές που αναλογούν στις υπηρεσίες αυτές δεν επιβαρύνονται με ελληνικό Φ.Π.Α.....». Από τις αποφάσεις έγκρισης των αιτήσεων επιστροφών ΦΠΑ από τις λοιπές Δ.Ο.Υ για τους συνεργάτες μηχανικούς της εταιρείας « Μονοπρόσωπη ΙΚΕ» για την ίδια φορολογική περίοδο, προκύπτει ότι οι υπό κρίση υπηρεσίες αφορούν σε ακίνητα στο εξωτερικό και ο τόπος φορολογίας είναι εκτός Ελλάδος σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.4 του Κώδικα ΦΠΑ. (Συνυποβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφα, των ιδιωτικών συμφωνητικών του προσφεύγοντος με την εταιρεία «....Μονοπρόσωπη ΙΚΕ», του ιδιωτικού συμφωνητικού της τελευταίας με την αγγλική εταιρεία «..... LTD» και των εκθέσεων ελέγχου των Δ.Ο.Υ. Α΄ ΑΘΗΝΩΝ και Δ΄ Θεσσαλονίκης).

- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, ήτοι της επιβολής και είσπραξης ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών μηχανικού επί ακινήτων που βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και

παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Στην **ΠΟΛ.1003/31-12-2014** ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 34 παρ 1 του Ν. 2859/2000** (ΚΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
 - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1104/13.5.2015**, της ΓΓΔΕ, με θέμα «Διαγραφή αχρεώστητης οφειλής ΦΠΑ βάσει δήλωσης και περαιτέρω επιστροφή», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00 €), το οποίο προκύπτει από εμπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται λόγω εσφαλμένου προσδιορισμού

χρεωστικού ποσού σε προηγούμενη/ες δήλωση/εις για την ίδια φορολογική περίοδο, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται.

2. Για την διαγραφή απαιτείται αίτηση του υποκειμένου και το πιστωτικό υπόλοιπο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση. Σε περίπτωση μη υποβολής αίτησης η οφειλή που έχει δημιουργηθεί καταβάλλεται εις ολόκληρον και το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης μπορεί να μεταφερθεί στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. [...]

Άρθρο 2 - Υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ

1. Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ μεγαλύτερο από τριάντα ευρώ (30,00 €), το οποίο προκύπτει από εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση η οποία υποβάλλεται για τους ίδιους λόγους που αναφέρονται στο άρθρο 1 της παρούσας, διαγράφει αντίστοιχα την δημιουργηθείσα οφειλή και σε περίπτωση καταβολής μέρους ή όλης της οφειλής το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό επιστρέφεται υπό την προϋπόθεση της μη μεταφοράς του σε επόμενη περίοδο.

Η αίτηση υποβάλλεται σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. που υποβάλλεται η δήλωση ΦΠΑ, σύμφωνα με το υπόδειγμα ΙΙΙ που επισυνάπτεται στην παρούσα και η Απόφαση και το Α.Φ.ΕΚ. εκδίδονται από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 του άρθρου 1.

2. Η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται χωρίς έλεγχο εφόσον πληρούνται τα κάτωθι κριτήρια:

α) η αρχική και η τροποποιητική έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου ημερολογιακού μηνός, β) Η αρχική και η τροποποιητική δεν έχουν υποβληθεί εντός του ίδιου μηνός αλλά το οφειλόμενο ποσό δεν έχει καταβληθεί εν όλω ή εν μέρει και συνεπώς δεν τίθεται πιθανότητα επιστροφής καταβληθέντος ποσού, αλλά μόνο διαγραφής μη καταβληθείσας οφειλής και ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει υποπέσει σε οποιαδήποτε από τις παραβάσεις που αναφέρονται στο παράρτημα Ι της παρούσας, για την διαχειριστική περίοδο στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογική περίοδος που αφορά η τροποποιητική δήλωση.

Για όλες τις λοιπές περιπτώσεις η διαγραφή και τυχόν περαιτέρω επιστροφή διενεργείται ύστερα από την διενέργεια ελέγχου.

Άρθρο 4 - Λοιπά θέματα

2. Το ποσό της απόφασης και του ΑΦΕΚ που ορίζονται στην παρούσα δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο της οφειλής που έχει δημιουργηθεί για την ίδια φορολογική περίοδο. Όταν το πιστωτικό υπόλοιπο της τροποποιητικής δήλωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό της οφειλής που έχει δημιουργηθεί για την ίδια φορολογική περίοδο, σημαίνει ότι το επί πλέον ποσό προέρχεται από άλλη αιτία και μπορεί να επιστραφεί κατόπιν υποβολής ξεχωριστής αιτήσεως σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ΑΥΟ ΠΟΛ.1073/21.7.2004, ΠΟΛ.1090/2.4.2012 και ΠΟΛ.1067/3.4.2013.[...]

Επειδή με την ΠΟΛ 1052/04-04-2017 της ΑΑΔΕ, με θέμα «Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, για διαφορές που σχετίζονται με τον ΦΠΑ.», διευκρινίστηκε ότι:

«Α. Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 6 του άρθρου 8](#) του ν. [4308/2014](#) (ΦΕΚ 251 Α') περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών». Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 8](#) του ν. [4308/2014](#), διευκρινίζεται ότι τέτοιες διαφορές, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, η εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου.

Ως εσφαλμένη χρέωση θεωρείται η επιβάρυνση της αξίας του τιμολογίου με ΦΠΑ που δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ή που επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος. Εσφαλμένη χρέωση μπορεί να συμβεί κατά τη διενέργεια διαφόρων πράξεων. Ενδεικτικά μπορεί να αφορά πράξεις που είναι:

α) [...] β) [...], ή γ) [...] ή

δ) φορολογητέες εκτός του εσωτερικού της Χώρας (π.χ. νομικές υπηρεσίες που παρέχονται από υποκείμενο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Χώρας σε υποκείμενο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας- ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος), ή

ε) [...]

Στις ανωτέρω περιπτώσεις β, γ, δ, ε (πλην της ανωτέρω εξαίρεσης της περ. ε), το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ, επομένως εάν έχει εκδοθεί με ΦΠΑ, πρόκειται για εσφαλμένη χρέωση.

2. Στην περίπτωση εσφαλμένης χρέωσης του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου, προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η αρχικά εσφαλμένη χρέωση και να μην επιβαρύνεται ο αποδέκτης του τιμολογίου με το ποσό αυτό.

Εάν ο λήπτης του τιμολογίου έχει ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης βάσει του αρχικού στοιχείου, έχει υποχρέωση διόρθωσης της εσφαλμένης έκπτωσης, με το πιστωτικό τιμολόγιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των [άρθρων 30, 32](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)) με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.[...]

4. Επισημαίνεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, δεν απαγορεύεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για το σύνολο της αξίας του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και στη συνέχεια η έκδοση νέου τιμολογίου, στο οποίο θα αναγράφεται η διάταξη βάσει της οποίας η εν λόγω συναλλαγή απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. [...]

6. Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, οι οποίοι θα πρέπει να ενεργούν με την ιδιότητα που είχαν κατά την έκδοση του αρχικού στοιχείου. Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατή η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μετά την ημερομηνία παύσης εργασιών του λήπτη του αρχικού τιμολογίου.

Β. Έκδοση φορολογικού στοιχείου και εφαρμοζόμενος συντελεστής ΦΠΑ.

7. Για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου λόγω εσφαλμένης χρέωσης λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής ΦΠΑ που ήταν σε ισχύ κατά το χρόνο έκδοσης του αρχικού τιμολογίου.

8. Στο φορολογικό στοιχείο θα πρέπει να αναγράφεται το λεκτικό «έκδοση πιστωτικού τιμολογίου λόγω αρχικά εσφαλμένης χρέωσης» ώστε να είναι σε γνώση της φορολογικής αρχής ο λόγος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου.

Γ. Καταχώριση του πιστωτικού τιμολογίου στη δήλωση ΦΠΑ.

9. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 38 παρ. 1](#) του Κώδικα ΦΠΑ 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. Σύμφωνα με [άρθρο 30 παρ.3](#) του Κώδικα ΦΠΑ το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 16, 17 και 18](#). Οι πράξεις εκροών και εισροών καταχωρούνται στην δήλωση ΦΠΑ κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός.

10. Το πιστωτικό τιμολόγιο καταχωρείται, τόσο από τον εκδότη όσο και το λήπτη, στη φορολογική περίοδο που αφορά η αρχική πράξη και στον ορθό κωδικό της δήλωσης ΦΠΑ, υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση.

Όσον αφορά τον εκδότη καταχωρείται στις εκροές, ως φορολογητέα πράξη και στον ορθό συντελεστή ΦΠΑ στην περίπτωση που το αρχικό τιμολόγιο επιβαρύνθηκε με μεγαλύτερο συντελεστή, ή ως απαλλασσόμενη, ή ως εξαιρούμενη ή μη επιβαρυνόμενη με ΦΠΑ στην περίπτωση που εσφαλμένα το αρχικό τιμολόγιο επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ.

Όσον αφορά το λήπτη απαιτείται διόρθωση του ποσού του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί στη φορολογητέα αξία και στο φόρο των εισροών, κατά περίπτωση, εάν έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μερικό ή ολικό) με τη λήψη του αρχικού τιμολογίου (σημειώνεται ότι οι απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες εισροές δεν αναγράφονται στη δήλωση ΦΠΑ).

Δ. Λοιπά θέματα

11. Τα πιστωτικά τιμολόγια περιλαμβάνονται στις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΑΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1022/7.1.2014](#), με βάση την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξαρτήτως εάν εκδίδονται εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 παρ 6 του Ν.4308/2014** (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.».

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1003/31-12-2014** της ΓΓΔΕ, με θέμα [Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις], σχετικά με την παρ 6 του άρθρου 8, διευκρινίστηκε ότι:

«**Παράγραφος 6**

8.6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.»

Επειδή στο άρθρο 14 παρ 1 και 4 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζεται ότι:

«1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. [...],

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

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.

2. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού».

Επειδή με το Αρ. Πρωτ Δ14Β 1104109 ΕΞ2013, απαντητικό έγγραφο της ΓΓΔΕ - ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ -14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ -, ΤΜΗΜΑ Β' σε ερώτημα με θέμα «Εκπόνηση στατικής μελέτης για γέφυρα στην Γαλλία και στο Κατάρ», διευκρινίστηκε ότι: «1. Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας και κατόπιν προφορικών διευκρινήσεων, η εταιρεία σας, στην οποία έχει ανατεθεί η εκπόνηση των στατικών μελετών που αφορούν την κατασκευή γεφυρών εκτός της ελληνικής επικράτειας (π.χ. στην Γαλλία και στο Κατάρ), πρόκειται να αναθέσει μέρος των μελετών

αυτών σε ανεξάρτητους Έλληνες μηχανικούς (υπεργολάβους). Ερωτάται εάν οι αμοιβές των Ελλήνων μηχανικών προς την εταιρεία σας για τις εν λόγω υπηρεσίες, θα επιβαρυνθούν ή όχι με ελληνικό Φ.Π.Α..2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), όπως ισχύουν, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες για την προετοιμασία και τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι παρεχόμενες υπηρεσίες, τόσο από την εταιρεία σας όσο και από τους ανεξάρτητους μηχανικούς (υπεργολάβους) με τους οποίους θα συνεργαστείτε για την υλοποίηση της μελέτης, συνιστούν υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με ακίνητο που δεν βρίσκεται στην Ελλάδα και, κατά συνέπεια, δεν φορολογούνται στην Ελλάδα αλλά στις χώρες που κατασκευάζονται τα έργα. Κατά συνέπεια οι αμοιβές που αναλογούν στις υπηρεσίες αυτές δεν επιβαρύνονται με ελληνικό Φ.Π.Α..

4. Οι υποκείμενοι στο φόρο που εκδίδουν φορολογικά στοιχεία για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών οφείλουν να απευθυνθούν στις φορολογικές αρχές της Γαλλίας και του Κατάρ για την εκπλήρωση ενδεχόμενων φορολογικών τους υποχρεώσεων σύμφωνα με τα ισχύοντα στις χώρες αυτές. 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/00), όπως ισχύει, η παροχή υπηρεσιών συναφών με ακίνητα και υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών (όπως π.χ. υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης) φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας με τον κανονικό συντελεστή (23%), ανεξάρτητα από την ιδιότητα και τον τρόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.».

Επειδή η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήργησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 44 ορίζεται ότι: «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό 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 στο φόρο 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 στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

Στο άρθρο 47 ορίζεται ότι: «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 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 παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.». Η γραμματική διατύπωση του εν λόγω άρθρου, αποτελεί κατ' ουσία επανάληψη των διατάξεων του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

Στο άρθρο 220 ορίζεται ότι: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο, [...]»

Στο άρθρο 226 ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: 1).... 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,... 8) η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή η απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας, [...]»

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 2 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, «για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών» (L 284), ενσωματώθηκε στον τελευταίο (εκτελεστικό κανονισμό) Υποτιμήμα 6α με τίτλο «Παροχή υπηρεσιών συναφών με ακίνητα».

Στο **άρθρο 31^α στην παρ 1** του ανωτέρω Υποτιμήματος ορίζεται ρητά ότι: «1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/EK, 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.

2. Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής:

- α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου που προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο, ανεξάρτητα από την ανέγερση ή μη του κτιρίου
- β) την παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας·
- γ) την κατασκευή κτιρίου σε οικόπεδο καθώς και τις εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε κτίριο ή σε τμήματα κτιρίου·
- δ) την κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο, καθώς και εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε μόνιμες δομές όπως στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές· ε)[...]
- στ) τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων·[...]
- ιβ) τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή μόνιμων δομών όπως τα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές·
- ιγ) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού που, μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, χαρακτηρίζονται ως ακίνητο·
- ιδ) τη συντήρηση και επισκευή, επιθεώρηση και εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού, εάν τα εν λόγω μηχανήματα ή ο εν λόγω εξοπλισμός μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα·[...]

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13β** του ως άνω Εκτελεστικού Κανονισμού, «για την εφαρμογή της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως “ακίνητο” θεωρείται:

- α) κάθε συγκεκριμένο τμήμα της γης, στην επιφάνειά της ή κάτω από αυτή, επί του οποίου μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής·
- β) κάθε κτίριο ή κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα·
- γ) κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή, όπως πόρτες, παράθυρα, στέγες, κλιμακοστάσια και ανελκυστήρες·
- δ) κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.»

Επειδή, για να θεωρηθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών είναι συναφής προς ακίνητο, η παροχή αυτή πρέπει να συνδέεται με ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο και να έχει ως αντικείμενο το ίδιο το ακίνητο. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ένα ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο πρέπει να λογίζεται ως συστατικό στοιχείο μιας παροχής υπηρεσιών, στον βαθμό που αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της εν λόγω παροχής. Η νομολογία αυτή κωδικοποιήθηκε, ουσιαστικά, με το άρθρο 31α, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο ορίζει ότι οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο, πράγμα που συμβαίνει, αφενός, όταν οι υπηρεσίες αυτές προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το

ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, καθώς και, αφετέρου, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. (βλ. ΔΕΕ C-215/19, σκέψεις 58-60).

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες (μελέτη επίβλεψη κατασκευής), ήταν συναφείς με ακίνητα κείμενα εντός της επικράτειας του Ηνωμένου Βασιλείου, υπόκεινται στο άρθρο 14 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ και ο τόπος φορολογίας τους δεν είναι το εσωτερικό της χώρας.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, μεταξύ των οποίων, η από 17/03/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, η από 13/06/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών για την εργολάβο εταιρία «.....» με ΑΦΜκαι η από 17/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για τον με ΑΦΜ (υπεργολάβο μηχανικό), προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη, είχε, ως αντικείμενο δραστηριότητας, τις υπηρεσίες μηχανικών για οικοδομικά έργα. Τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Συνέταξε ιδιωτικά συμφωνητικά εκπόνησης τμήματος μελετών με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ (της οποίας είναι νόμιμος εκπρόσωπος), για έργα που η τελευταία είχε αναλάβει.

Ο προσφεύγων κατέθεσε τις υπ' αριθ. πρωτ.-/29-05-2019 αιτήσεις διαγραφής-επιστροφής ΦΠΑ, κατόπιν υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τη φορολογική περίοδο 30/09/2016-31/03/2018, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1104/2015 και έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων λόγω εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ 4 ν. 2859/2000. Αιτήθηκε για διαγραφή-επιστροφή συνολικά ποσό ύψους 14.394,48 €, των κάτωθι εκδοθέντων Τ.Π.Υ προς την εταιρία «....Μονοπρόσωπη ΙΚΕ» με ΑΦΜ

Ημερομηνία	Παραστατικό	Καθαρή αξία	Φ ΠΑ
30/09/2016	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
31/01/2016	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
30/11/2016	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
27/12/2016	Τ.Π.Υ.	3.217,00	772,08
Σύνολα 2016		12.667,00	3.040,08
31/1/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
28/2/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00

31/3/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
27/4/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
31/5/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
30/6/2017	Τ.Π.Υ.	3.250,00	780,00
		19.000,00	4.560,00
31/7/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
31/8/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
28/9/2017	Τ.Π.Υ.	3.200,00	768,00
31/10/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
30/11/2017	Τ.Π.Υ.	3.150,00	756,00
22/12/2017	Τ.Π.Υ.	3.200,00	768,00
		19.000,00	4.560,00
Σύνολα 2017		38.000,00	9.120,00
30/1/2018	Τ.Π.Υ.	2.650,00	636,00
27/2/2018	Τ.Π.Υ.	2.650,00	636,00
28/3/2018	Τ.Π.Υ.	2.750,00	660,00
Σύνολα 2018		9.560,00	2.294,40
Σύνολα		60.227,00	14.454,48

Την 01/04/2019 ο προσφεύγων εξέδωσε επτά (7) πιστωτικά τιμολόγια μόνο ως προς την αξία του ΦΠΑ, προς την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, με αιτιολογία «λόγω εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 14 § 4 ν.2859/2000 και Δ14Β1104109 ΕΞ 28/06/13», όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Παραστατικό	Ημερομηνία	Φ.Π.Α
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 1	1/4/2019	756,00
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 2	1/4/2019	2.284,08
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 3	1/4/2019	2.268,00
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 4	1/4/2019	2.292,00
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 5	1/4/2019	2.280,00
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 6	1/4/2019	2.280,00
ΠΙΣΤ.ΤΙΜ 7	1/4/2019	2.294,00
Σύνολο		14.454,08

Την ίδια ημέρα (01/04/2019) υπέβαλε τις με αριθ. καταχώρησης γ' τριμήνου 2016, ... δ' τριμήνου 2016, ... α' τριμήνου 2017, ... β' τριμήνου 2017, ... γ' τριμήνου 2017, ... δ' τριμήνου 2017 και α' τριμήνου 2018 τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι τα ποσά που αιτήθηκε προς διαγραφή και περαιτέρω προς επιστροφή ο προσφεύγων κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1104/13.5.2015, δεν τα μετέφερε σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, κατά τα αναφερόμενα στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, ο προσφεύγων: α) στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, καθώς και στα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς την

εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, δεν προσδιορίζει ακριβώς τον τόπο των ακινήτων, ως όφειλε. β) Στα ιδιωτικά συμφωνητικά που συνέταξε με την ως άνω εταιρεία για την εκπόνηση τμήματος μελετών των έργων που αυτή είχε αναλάβει δεν γίνεται καμία αναφορά στον τόπο των ακινήτων. γ) Στις υποβληθείσες αιτήσεις για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου προς τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής δεν επισημάνθηκε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε από λανθασμένη χρέωση ΦΠΑ για παροχή υπηρεσιών σε ακίνητα προσδιορίζοντας τον τόπο τους. και δ) δεν απέδωσε τον ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους που βρίσκονται τα ακίνητα. Κατόπιν τούτων, ο έλεγχος συμπέρανε ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες σύνταξης μελετών, αφορούν σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα και παρασχέθηκαν από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, η έκδοση των ανωτέρω πιστωτικών τιμολογίων λόγω εσφαλμένης χρέωσης του Φ.Π.Α. ήταν απόρροια του πορίσματος του ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών στην αντισυμβαλλόμενη (εργοδότη) επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, δυνάμει της υπ' αριθ./18.10.2017 εντολής. Στην από 13-06-2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών (σελ. 9-10) επισημαίνεται ότι τα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των μηχανικών δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και εσφαλμένα χρεώθηκαν με Φ.Π.Α καθώς δεν προκύπτει από κανένα φορολογικό στοιχείο της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες που να αφορούν ακίνητο/ακίνητα στην Ελλάδα, οπότε η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση θα όφειλε να χρεώσει στα τιμολόγια της Φ.Π.Α. και θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Στους αντισυμβαλλόμενους εκδότες, τα τιμολόγια των οποίων δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων με τέσσερα (4) τιμολόγια συνολικής αξίας 12.667,00€ πλέον ΦΠΑ 3.040,08 €.

Επειδή, τα ανωτέρω επιβεβαιώθηκαν και από την από 17/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης για την επιστροφή-διαγραφή του φόρου σε, ελεγχόμενο αρμοδιότητάς της, αντισυμβαλλόμενο πολιτικό μηχανικό της εταιρίας «.....» ΑΦΜ, στην οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, (σελ. 11) ότι: *«Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο απόσπασμα της συνημμένης στην ανωτέρω πράξη έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α που μας απέστειλε η επιχείρηση «.....» ΑΦΜ ανταποκρινόμενη στην με αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση για τη διενέργεια διασταυρωτικού ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών απέρριψε το Φ.Π.Α εισροών 8.880,00€ συνολικής αξίας εισροών 37.000,00€ που αντιστοιχεί στα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών πολιτικών μηχανικών και τα οποία αφορούν την παροχή υπηρεσιών «σύνταξης μελετών εφαρμογών σε έργα της εταιρίας» είτε «σύνταξη στατικών μελετών και σχεδίων σε έργα της εταιρείας» σύμφωνα με τα οριζόμενα στις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 14§ 4 και 30 ν. 2859/00. Μεταξύ των τιμολογίων που απορρίφθηκαν περιλαμβάνονται και αυτά που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση στο έτος 2016. Τα ανωτέρω επιβεβαιώθηκαν σε τηλεφωνική επικοινωνία του ελέγχου με την συντάκτρια της προαναφερθείσας*

έκθεσης ελέγχου κα Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου (σελίδα 7), η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» ΑΦΜ συστάθηκε για την παροχή υπηρεσιών μοντελοποίησης (σχεδιασμού) και στατικών υπολογισμών των χαλύβδινων δομών σε έργα πελάτη της βρετανικής εταιρείας «..... LTD» ΦΠΑ/ΒΑΤ στο Ηνωμένο Βασίλειο. Το σύνολο των πωλήσεων της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στη χρήση 2016 ανήλθε σε 63.796,00€ και προήλθε από τις συναλλαγές με την βρετανική εταιρεία. Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση αναθέτει στη συνέχεια την παροχή των ανωτέρω υπηρεσιών σε έλληνες μηχανικούς μεταξύ των οποίων και ο ελεγχόμενος » και καταλήγει (σελ 14) στο πόρισμα ότι «πρέπει να επιστραφεί άμεσα στην ελεγχόμενη επιχείρηση το ποσό των 12,698,21€, βάσει των υποβληθεισών τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. ΠΟΛ 1104/2015 της φορολογικής περιόδου 1/1/2016-31/03/2018 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34 Ν.2859/2000...».

Επειδή, από την αντισυμβαλλόμενη εργοδότη επιχείρηση υποβλήθηκαν τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση περιόδους (01.07.2016-31.03.2018) με τις οποίες το αρχικό μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου μηνός Μαρτίου 2018 ποσού 44.511,42 € (βάσει της με αρ. καταχ./2018 αρχικής περιοδικής δήλωσης), μειωνόταν σε 10.360,07€ (βάσει της με αρ. κατ./29-10-2019 τροποποιητικής δήλωσης). Το ποσό της διαφοράς (34.511,42 €) καλύπτει την συνολική αξία του ΦΠΑ των υπό κρίση τιμολογίων, που εκδόθηκαν και από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, το σύνολο των εκδοθέντων από τον προσφεύγοντα Τ.Π.Υ. προς την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....» ΑΦΜ αναφέρουν ως παρεχόμενη υπηρεσία τη «Σύνταξη μελετών εφαρμογών σε έργα της εταιρείας». Από το πληροφοριακό σύστημα του taxisnet διαπιστώθηκε η υποβολή ιδιωτικών συμφωνητικών από την τελευταία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, ως εξής:

Δ.Ο.Υ.	Περίοδος	Συμφωνηθείσα Αμοιβή	Αριθμός δήλωσης
Α'ΑΘΗΝΩΝ	30/09/2016-31/12/2016	12.667,00	/20.10.2016
Α'ΑΘΗΝΩΝ	01/01/2017-30/06/2017	19.000,00	/19.04.2017
Α'ΑΘΗΝΩΝ	03/07/2017-31/12/2017	19.000,00	/17.10.2017
Α'ΑΘΗΝΩΝ	02/01/2018-30/06/2018	19.340,00	/17.04.2018
Α'ΑΘΗΝΩΝ	02/07/2018-30/06/2018	19.560,00	/19.10.2018

Η αξία των ανωτέρω υποβληθέντων συμφωνητικών συμπίπτει με την αξία των εκδοθέντων τιμολογίων στις περιόδους 30/09/2016 έως 31/12/2017, ενώ ως προς το ιδιωτικό συμφωνητικό της περιόδου 02/01/2018-30/06/2018 με συμφωνηθείσα αμοιβή 19.340,00 €, εκδόθηκαν τιμολόγια συνολικής αξίας 9.560,00 € για την περίοδο 01/01/2018-31/03/2018.

Στο τελευταίο συμφωνητικό που συντάχθηκε την 02.07.2018 (αρ. δήλωσης/19.10.2018) αναφέρεται ως σχετιζόμενη η βρετανική εταιρεία «..... LTD» ΦΠΑ/VAT στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα προσκομίστηκε στον έλεγχο ανάλυση των παρεχόμενων υπηρεσιών των εκδοθέντων τιμολογίων βάσει της οποίας το σύνολο τους αφορούσε στη σύνταξη μελετών εφαρμογής (μοντελοποίησης) σε έργα της βρετανικής εταιρείας, σε ακίνητα στο Ηνωμένο Βασίλειο.

Επειδή στην από 13-06-2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών (σελ. 7) αναφέρεται ότι από το αντίγραφο της από 15/09/2016 σύμβασης παροχής μηχανολογικών υπηρεσιών που προσκομίστηκε από την ελεγχόμενη εταιρία, κατόπιν πρόσκλησης, ως αντισυμβαλλόμενοι αναφέρονται: ως πάροχος, η «.....» ΑΦΜ και ως πελάτης, η εταιρεία «..... LIMITED» με έδρα, England και με ΑΦΜ/ΦΠΑ Οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν - όπως περιγράφεται στο άρθρο 1 της σύμβασης - τη μοντελοποίηση (σχεδίαση) και τους στατικούς υπολογισμούς (σχεδιασμό εξαρτημάτων και συνδέσεων) των χαλύβδινων δομών σε ακίνητα του πελάτη της «.....LTD», στο Ηνωμένο Βασίλειο. Συγκεκριμένα ο πάροχος αναλαμβάνει την τρισδιάστατη διαμόρφωση (3D) της χαλύβδινης δομής, των κύριων και των δευτερευόντων μερών, καθώς και τα σχέδια δημιουργίας και επεξεργασίας για την κατασκευή μεταλλικών κατασκευών (δοκάρια, κολώνες κλπ) και τη συναρμολόγησή τους.

Επειδή, από τις υποβληθείσες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών από τον προσφεύγοντα για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, δεν προκύπτει άλλος πελάτης, πλην της εν λόγω εργοδότης εταιρίας «.....» ΑΦΜ

Επειδή, από τη φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνεται, βάσει στοιχείων, ότι οι υπηρεσίες που παρείχε ο προσφεύγων αφορούν σε ακίνητα που ευρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες έρευνας και μοντελοποίησης από τον ίδιο προς την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, σχετίζονται με ακίνητα που βρίσκονται στην Αγγλία και ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ 4 του Ν. 2859/2000 ο τόπος φορολογίας (ως προς τον ΦΠΑ) των εν λόγω υπηρεσιών είναι εκτός Ελλάδος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός για το σύνολο των υπό κρίση πιστωτικών τιμολογίων που εξέδωσε ο προσφεύγων σύμφωνα με την ΠΟΛ 1052/04-04-2017 για διαφορές που σχετίζονται με τον ΦΠΑ (ως φορολογητέες εκροές εκτός του εσωτερικού της χώρας), προς την επιχείρηση «.....» ΑΦΜ και αφορούν σε ΦΠΑ προς διαγραφή και επιστροφή (βάσει των σχετικών υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1104/13.5.2015), συνολικής

αξίας 14.394,48 €, ήτοι 3.028,08 € για τη φορολογική περίοδο 01/09/2016-31/12/2016, σε 9.072,00 € για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 και σε 2.294,40 € για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/03/2018.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **17-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα την **τροποποίηση: α)** της με αριθμό/17-03-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016, β) της με αριθμό/17-03-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 και γ) της με αριθμό/17-03-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./17-03-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-31/12/2016

Φορολογική Περίοδος 01/09/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο φορολογητέων εκροών		12.667,00	12.667,00		-12.667,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	50,00	50,00	0,00	50,00	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών		3.040,08	3.040,08		-3.040,08
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.040,08	12,00	3.028,08	3.040,08	3.028,08
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.040,08		3.040,08	3.040,08	3.040,08
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.028,08	3.028,08		-3.028,08
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	3.028,08	3.028,08	0,00	-3.028,08
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12,00		12,00	12,00	12,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	3.028,08		3.028,08	3.028,08	3.028,08

Υπ' αριθμ.**/17-03-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	50,00	38.050,00	38.000,00	50,00	-38.000,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	200,00	200,00	0,00	200,00	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών	12,00	9.132,00	9.120,00	12,00	-9.120,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.144,00	48,00	9.096,00	9.144,00	9.096,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	9.132,00		9.132,00	9.132,00	9.132,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.084,00	9.084,00		-9.084,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	9.084,00	9.084,00	0,00	-9.084,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	60,00		60,00	60,00	60,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	9.072,00		9.072,00	9.072,00	9.072,00

Υπ' αριθμ.**/17-03-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/03/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο φορολογητέων εκροών		9.560,00	9.560,00		-9.560,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών					
Σύνολο Φόρου εκροών		2.294,40	2.294,40		2.294,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.354,40	0,00	2.354,40	2.354,40	2.354,40
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.354,40		2.354,40	2.354,40	2.354,40
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.294,40	2.294,40		-2.294,40
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	2.294,40	2.294,40	0,00	-2.294,40
Υπόλοιπο φόρου για	60,00		60,00	60,00	60,00

έκπτωση					
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	2.294,40		2.294,40	2.294,40	2.294,40

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.