



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 31/03/2021

Αριθμός Απόφασης: 1126

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
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 με ημερομηνία κατάθεσης **22/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ/22.09.2020 ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ/VIES**, που εδρεύει στην Βουλγαρία και συγκεκριμένα επί της οδού κατά της με αριθμ...../01.04.2019 Απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης -Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας επί του αιτήματος επιστροφής φόρου ΦΠΑ με αριθμό πρωτ. της προσφεύγουσας, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμ./01.04.2019 Απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης -Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας επί του αιτήματος επιστροφής φόρου ΦΠΑ με αριθμό πρωτ. της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας- Τμήμα Γ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **22/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου/22.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ/VIES**, 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 με αριθμ./01.04.2019 Απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης -Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε το με αριθμό πρωτ. αίτημα επιστροφής φόρου ΦΠΑ της προσφεύγουσας ποσού **19.101,64 ευρώ**.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την ανωτέρω αίτηση επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2008/9/EK του Συμβουλίου της Ε.Ε. και τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2-9 του ν.2859/2000 για ΦΠΑ ποσού 19.101,64 ευρώ το οποίο αφορά σε δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν εντός του εσωτερικού της χώρας το έτος 2019.

Ειδικότερα, με την εν λόγω απόφαση, απορρίφθηκε το αίτημά της σύμφωνα με το ακόλουθο 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. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών είναι να μην έχει πραγματοποιήσει κατά τη χρονική περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 14 του ιδίου Κώδικα ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Η αιτούσα, με δραστηριότητα «Δραστηριότητες συνοδευτικές της παραγωγής των κινηματογραφικών ταινιών» (.....) ζητά επιστροφή ΦΠΑ ποσού δεκαεννιά χιλιάδων εκατόν ένα ευρώ και εξήντα τεσσάρων λεπτών (19,101.64€) και προσκομίζει δώδεκα (12) τιμολόγια, εκδόσεως διάφορων ελληνικών εταιρειών, το οποίο αφορά διαμονή σε ξενοδοχείο καθώς και αγορά υλικών και παροχή υπηρεσιών σχετικών με τεχνικές – κατασκευαστικές εργασίες. Από τις πληροφορίες που μας παρείχε η αιτούσα, κατόπιν αιτήματος της Υπηρεσίας μας, προκύπτει ότι αυτή έχει σαν δεύτερη δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες. Σχετικά δε με την εξεταζόμενη αίτηση, μας ενημέρωσε ότι μία εταιρεία στην Βουλγαρία, η «.....», η οποία λειτουργεί ως εργολάβος της, έλαβε εντολή να κατασκευάσει έναν χώρο στάθμευσης στην ελληνική Η εταιρεία αυτή, ανέθεσε το εν λόγω έργο στην αιτούσα, η οποία με τη σειρά της ανέθεσε το έργο σε ελληνικές εταιρείες λόγω χαμηλότερου κόστους. Οι ελληνικές εταιρείες τιμολόγησαν με ΦΠΑ (ελληνικός συντελεστής 24%) την αιτούσα για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή του έργου. Ακολούθως, η αιτούσα τιμολόγησε τον πελάτη της για την παροχή ενός συνόλου υπηρεσιών, με την χρήση εξειδικευμένου εξοπλισμού, με ΦΠΑ (βουλγάρικος συντελεστής 20%).

Από τα προεκτεθέντα σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ προκύπτει ότι η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, επομένως δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου.

Για την εν λόγω πράξη η αιτούσα οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες μπορεί να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα.

Επιπλέον, απορρίπτονται τα παραστατικά με α/α 1-4 στην αναλυτική κατάσταση που συνοδεύει την αίτηση επιστροφής διότι αφορούν δαπάνες διαμονής σε ξενοδοχείο των υπάλληλων ή των εκπροσώπων της εταιρείας, όπου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. δ' του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και της αντίστοιχης διάταξης του άρθρου 15 παρ.4 της ΠΟΛ 1003/2010 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 5 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ) δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, και κατά συνέπεια επιστροφής του φόρου γι' αυτές.».

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω απόφαση προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Ακυρότητα της πράξης ως αβάσιμης και εκδοθείσας κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου και εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας Βουλγαρίας & ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσα αρχής, αοριστία των επίμαχων εκθέσεων ελέγχου και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων επιβολής των ειδικών κυρώσεων.** Η προσφεύγουσα, προς εξυπηρέτηση του καταστατικού της σκοπού, δεν ίδρυε στην Ελλάδα θυγατρικές εταιρίες, αλλά συνεργάστηκε με ελληνικές εταιρίες, που δεν σχετίζονται με κανένα τρόπο με την ίδια, όπως προκύπτει από τα καταστατικά και εταιρικά έγγραφα των εν λόγω εταιριών. Επομένως, αντίθετα με όσα εσφαλμένα υπολαμβάνει η φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα δεν σχετίζεται με κανένα τρόπο με τις ελληνικές εταιρίες που εξέδωσαν τα τιμολόγια και δεν χορηγήθηκαν στην ίδια άδειες λειτουργίες στην ελληνική επικράτεια. Επομένως, αυτή δεν διενήργησε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα σχετικές με το συγκεκριμένο ακίνητο και η άρνηση της φορολογικής αρχής να της επιστρέφει τον ένδικο φόρο δεν είναι νόμιμη.
- **Παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.** Η άρνηση της φορολογικής αρχής να της επιστρέψει το προαναφερθέν ποσό ΦΠΑ, είναι αντίθετο προς την προστατευόμενη από την Ευρωπαϊκή Νομοθεσία αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας Δικαίου. Και τούτο γιατί η ίδια αρχή προέβαινε επί σειρά ετών στην αποδοχή αντιστοίχων αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ που συνοδεύονταν με τα ίδια, ως προς το περιεχόμενό τους παραστατικά, και αυτό είχε σαν συνέπεια να της δημιουργηθεί η εύλογη πεποίθηση ότι η επιστροφή του φόρου γίνονταν με βάση τα ίδια πάντοτε παραστατικά,
- **Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας του δικαιώματος στην περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία.** Στην προκειμένη περίπτωση, η αρνητική απάντηση της Διοίκησης επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ύψους 19.101,64 ευρώ καθίσταται καταφανώς εξοντωτικό και οδηγεί στον αφανισμό της. Ειδικότερα, η μη επιστροφή ενός τέτοιου ποσού, εν

μέσω οικονομικής κρίσης, δημιουργεί στην προσφεύγουσα ανεπανόρθωτη βλάβη, η οποία επηρεάζει εξαιρετικά τη συνέχιση της λειτουργίας της.

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 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 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 30 παρ.4 του ν.2859/2000 ορίζεται :

«4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

...

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1003/2010 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Άρθρο 1

Σκοπός της παρούσας απόφασης είναι ο καθορισμός όρων και προϋποθέσεων καθώς και η διαδικασία επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν σήμερα σε εναρμόνιση με την οδηγία 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου.

Άρθρο 3

2. Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχει δικαίωμα επιστροφής από την Ελλάδα, του φόρου προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά που του παραδόθηκαν και οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας καθώς και οι εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Άρθρο 4

1. Ο αιτών πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του,

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο κράτος μέλος επιστροφής και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας ως συνδεόμενες με την εισαγωγή ή την εξαγωγή αγαθών ή τις διεθνείς μεταφορές,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ορίζεται ο λήπτης αυτών ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις εσωτερικές διατάξεις στο κράτος μέλος επιστροφής.

γ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β)

Άρθρο 15

«4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου για αγαθά και υπηρεσίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) όπως ισχύουν κάθε φορά.».

Επειδή στο άρθρο 14 παρ.4 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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.».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η Βουλγάρικη εταιρεία «.....», η οποία λειτουργεί ως εργολάβος, έλαβε εντολή να κατασκευάσει έναν χώρο στάθμευσης στην ελληνική Η εταιρεία αυτή, ανέθεσε το εν λόγω έργο στην προσφεύγουσα «.....». Επίσης η προσφεύγουσα Βουλγάρικη εταιρεία, με τη σειρά της ανέθεσε το έργο σε ελληνικές εταιρείες λόγω χαμηλότερου κόστους. Οι ελληνικές εταιρείες τιμολόγησαν με ΦΠΑ (ελληνικός συντελεστής 24%) την προσφεύγουσα για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή του έργου. Ακολούθως, η αιτούσα τιμολόγησε τον πελάτη της για την παροχή ενός συνόλου υπηρεσιών, με την χρήση εξειδικευμένου εξοπλισμού, με ΦΠΑ (βουλγάρικος συντελεστής 20%).

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις εφόσον ο υποκείμενος, που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας, πραγματοποιήσει παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και δεδομένου ότι για τις πράξεις αυτές ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, δεν δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ αλλά ο υποκείμενος οφείλει να καταβάλλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ καθώς και να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες μπορεί να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στη χώρα μας.

Δεδομένου ότι στη υπό κρίση περίπτωση : **α)** η κατασκευή χώρου στάθμευσης στο εσωτερικό της χώρας είναι πράξη σχετική με συγκεκριμένο ακίνητο, και τόπο φορολογίας το εσωτερικό της χώρας και **β)** η ανάθεση κατασκευής ακινήτου από εργολάβο σε υπεργολάβο και ακολούθως από τον υπεργολάβο σε άλλο υπεργολάβο, καθιστά και τον πρώτο υπεργολάβο υποκείμενο, που διενεργεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, συνάγεται ότι, η βουλγάρικη εταιρεία «.....», που λειτουργεί ως υπεργολάβος σε πράξεις σχετικές με ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας, διενεργεί επίσης φορολογητέες πράξεις και ως εκ τούτου σύμφωνα με την οδηγία 2008/9/EK, και την Απόφαση ΠΟΛ 1003/2010 δεν δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει αρχικώς ότι δεν σχετίζεται με κανένα τρόπο με τις εταιρείες που εξέδωσαν τα υπό κρίση τιμολόγια και επίσης ότι δεν χορηγήθηκαν στην ίδια άδειες λειτουργίας στην Ελληνική επικράτεια

Ωστόσο η διενέργεια φορολογητέων πράξεων στο εσωτερικό της χώρας δεν προϋποθέτει τη συμμετοχή σε ελληνικές εταιρείες, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, αλλά κρίνεται από την ίδια την ύπαρξη της πράξης ως διενεργηθείσας στο συγκεκριμένο τόπο και σαφώς, η παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας από υπεργολάβο κατασκευής ακινήτων, συνιστά φορολογητέα πράξη στο εσωτερικό της χώρας, ανεξάρτητα αν ο υπεργολάβος συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στις πράξεις αυτές αφετέρου στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόσθηκαν.

Κατόπιν των ανωτέρω σαφώς διαπιστώνεται ότι κατά την διαδικασία ελέγχου της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ και αξιολόγησης των πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης εφαρμόσθηκαν οι ισχύουσες και προαναφερθείσες νομοθετικές διατάξεις και οδηγίες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία πέραν των ανωτέρω προβάλλει την παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στην περιουσία και σε αποτελεσματική δικαστική προστασία καθώς ως ισχυρίζεται η ίδια αρχή

προέβαινε επί σειρά ετών στην αποδοχή αντιστοίχων αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ που συνοδεύονταν με τα ίδια, ως προς το περιεχόμενό τους παραστατικά , και αυτό είχε σαν συνέπεια να της δημιουργηθεί η εύλογη πεποίθηση ότι η επιστροφή του Φόρου γίνονταν με βάση τα ίδια πάντοτε παραστατικά και εν προκειμένω η μη επιστροφή του ποσού καθίσταται για αυτή εξοντωτική.

Ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην εισήγηση απόψεων η υπ' αρ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην Διεύθυνση ΦΠΑ την 1.4.2019, μέσω της διαδικτυακής πύλης «VAT REFUNDS», για την οποία κατόπιν ελέγχου αυτής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./ 21.1.2020 απορριπτική απόφαση, είναι η πρώτη που έχει υποβάλλει η αλλοδαπή εταιρεία.

Σε κάθε περίπτωση ως αναφέρθηκε ανωτέρω από την αξιολόγηση των πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης διαπιστώθηκε με σαφή και τεκμηριωμένο τρόπο όπως αυτός απεικονίζεται στην **αριθμ./01.04.2019 της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης -Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας** ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής ΦΠΑ που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και της ΠΟΛ 1003/2010, ως εκ τούτου 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 **22/09/2020** και αριθμό πρωτοκόλλουΕΙ2020/22.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», **ΑΦΜ/VIES**, και την επικύρωση της με αριθμ...../01.04.2019 Απόφασης με της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης -Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας επί του αιτήματος επιστροφής φόρου ΦΠΑ με αριθμό πρωτ. της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.