



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, 25/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1639

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.

ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. 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».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦΕΙ2020** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» η οποία εδρεύει στην και συγκεκριμένα επί της οδού κατά της από **19/10/2020** και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **11/06/2020** και με αριθμ. πρωτ..... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους **2019** και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την με αριθμ. πρωτ./2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 11/06/2020 και με αριθμ. πρωτ..... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/12/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦΕΙ2020 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», 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. πρωτ./2020 απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 11/06/2020 και με αριθμ. πρωτ..... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας.

Συγκεκριμένα η αιτούσα αλλοδαπή εταιρεία με δραστηριότητα «Κατασκευή κτιρίων για κατοικίες και μη» υπέβαλε την ως άνω αίτηση για την επιστροφή του ΦΠΑ τριάντα οκτώ (38) παραστατικών από ελληνικές επιχειρήσεις που αφορούν σε δαπάνες αγοράς οικοδομικών υλικών και υλικών διαμόρφωσης κτιρίων, αγοράς ηλεκτρολογικού εξοπλισμού και ηλεκτρικών συσκευών, αγοράς επίπλων καθώς και ενός παραστατικού εκτέλεσης έργου.

Από την έλεγχο των στοιχείων της αίτησης η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι αφενός οι παραδόσεις αγαθών και υπηρεσιών των υπό κρίση τιμολογίων συνδέονται με ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας αφετέρου η αιτούσα έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας ως εκ τούτου δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής του ΦΠΑ σύμφωνα που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2-9 του ν.2859/2000.

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

- Η αντίδικος αρχή εσφαλμένα απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, καθώς:
 - οι δαπάνες για το ακίνητο επί της οδού στην έλαβαν χώρα στα πλαίσια δραστηριοτήτων που ουδέποτε ολοκληρώθηκαν ή εξ' αρχής ματαιώθηκαν και συνεπώς η εταιρεία δεν έχει εισπράξει το παραμικρό τίμημα για παροχή υπηρεσιών ούτε εξέδωσε αντίστοιχα παραστατικά. Τα υλικά που περιγράφονται στα τιμολόγια παραμένουν αποθηκευμένα και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί. Συνεπώς δεν επακολούθησε καμία φορολογητέα δραστηριότητα από την προσφεύγουσα.
 - για τις υπηρεσίες που σχετίζονταν με ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα (Μύκονος), η προσφεύγουσα ως εγκατεστημένη σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. και πάλι δικαιούται επιστροφή ΦΠΑ για τις καταβληθείσες δαπάνες διότι ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος στην καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων στ και η της παρ.1 του

άρθρου 35. Συνεπώς η παροχή εκ μέρους της υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας επιστροφής δεν αντίκειται στην δεύτερη προϋπόθεση του άρθρου 34 παρ.2 του ν.2859/2000, διότι υπόκειται στην εξαίρεση της υποπερίπτωσης ββ της περίπτωσης β της παρ.2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και επομένως δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ.

- Για τους ίδιους ακριβώς λόγους ότι η εκ μέρους της παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα υπόκειται στην εξαίρεση της υποπερίπτωσης ββ της περ. β της παρ.2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000 ακόμη και η μελλοντική τυχόν πραγματοποίηση των υπολοίπων έργων ουδόλως αναιρεί το δικαίωμά της στην επιστροφή του ΦΠΑ. Και βέβαια με ταυτόσημη νομική βάση επιστρέφονται τα ποσά του καταβληθέντος ΦΠΑ από τις φορολογικές αρχές των άλλων κρατών-μελών όπως της Γαλλίας και της Ιταλίας στο πλαίσιο της Οδηγίας 2006/112/EK και της διευκρινιστικής αυτής οδηγίας 2008/9/EK.

Επειδή στο άρθρο 13 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας, ...».

Επειδή στο άρθρο 14 παρ.2 και 4 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη 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.

...

«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 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.

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 31α 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/ΕΚ](#), περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα εν λόγω ακίνητα.....».

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως 6 και 9 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 35 παρ.1 περ. ε, στ, και η του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

β)ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε', στ' και η' και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

...

ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο:

αα) παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη,

ββ) παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

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

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών **σε κάθε άλλη περίπτωση**, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο

εσωτερικό της χώρας. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 2960/2001 (Α' 265).

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παρ. 4α του άρθρου 29 του Ν.2960/2001, δεν ισχύει η υποχρέωση που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών χορηγείται έγκριση στα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων και καθορίζεται ο τρόπος, οι διαδικασίες και οι λεπτομέρειες καταβολής του φόρου, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά.».

Επειδή στα άρθρα 3 και 4 της Απόφασης ΠΟΛ1003/2010 ορίζεται:

«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).

2. Δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του,

αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας με τα οποία επιβαρύνονται,

αα) παραδόσεις αγαθών που υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στις απαλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή ως εξαγωγές (παραδόσεις αγαθών εκτός κοινότητας),

ββ) αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος επιστροφής,

γγ) γενικά δαπάνες που προορίζονται για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του αιτούντος.

γ) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα...».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου:

- Η προσφεύγουσα με δραστηριότητα την «Κατασκευή κτιρίων για κατοικίες και μη» εντός του έτους 2019 ξεκίνησε την διαμόρφωση γραφείων στην Ελλάδα (Οδός) σε χώρο ο οποίος σύμφωνα με τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση της φορολογικής αρχής δεν ανήκει στην προσφεύγουσα αλλά στο διευθυντή της με την προοπτική η επιχείρηση να μισθώσει τον προαναφερόμενο χώρο ως γραφεία. Τελικά όμως σύμφωνα με τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα αποφασίσθηκε να εγκαταλειφθεί η ίδρυση γραφείων στην Ελλάδα. Για τον παραπάνω σκοπό αγοράστηκαν οικοδομικά υλικά και διάφορα υλικά κατασκευής και διαμόρφωσης κτιρίου τα οποία παραδόθηκαν, όπως αναγράφεται στα υποβληθέντα παραστατικά στην προαναφερόμενη ταχυδρομική διεύθυνση. Επίσης για το ως άνω ακίνητο εκδόθηκε και ένα τιμολόγιο τεχνικού έργου με αριθμ...../2019 με αιτιολογία εκτέλεση έργου με υλικά από την εταιρεία

- Η προσφεύγουσα ακόμη στο τέλος του 2019 ανέλαβε έργο περάτωσης ακινήτου (οικίας) στην Ελλάδα (Μύκονος) για λογαριασμό πελάτη της. Για το σκοπό αυτό αγοράστηκαν από ελληνικές επιχειρήσεις οικοδομικά και υδραυλικά υλικά, ηλεκτρολογικός εξοπλισμός και έπιπλα τα οποία παραδόθηκαν στην Ελλάδα (Μύκονο) και για το εν λόγω έργο η προσφεύγουσα τιμολόγησε τον πελάτη της.

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται σαφώς ότι οι ως άνω πράξεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα είναι σχετικές με εργασίες σε ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς εμπίπτουν στην περίπτωση της διάταξης του **άρθρου 14 παρ.4 του ΦΠΑ** όπου τόπος φορολόγησης

είναι ο τόπος που βρίσκεται το ακίνητο, ήτοι στο εσωτερικό του κράτους στο οποίο αιτείται την επιστροφή.

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες για το ακίνητο επί της οδού στην έλαβαν χώρα στα πλαίσια δραστηριοτήτων και ουδέποτε ολοκληρώθηκαν ή εξ' αρχής ματαιώθηκαν και συνεπώς η εταιρεία δεν έχει εισπράξει το παραμικρό τίμημα για παροχή υπηρεσιών ούτε εξέδωσε αντίστοιχα παραστατικά. Τα υλικά που περιγράφονται στα τιμολόγια παραμένουν αποθηκευμένα και δεν έχουν χρησιμοποιηθεί. Ενώ για τις υπηρεσίες που σχετίζονται με ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα (Μύκονος), η προσφεύγουσα ως εγκατεστημένη σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. και πάλι δικαιούται επιστροφή ΦΠΑ για τις καταβληθείσες δαπάνες διότι ο λήπτης των υπηρεσιών είναι υπόχρεος στην καταβολή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων στ και η της παρ.1 του άρθρου 35.

Ωστόσο ως προς την πρώτη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι τελικώς διενεργήθηκαν εργασίες επί του ακινήτου καθώς εκδόθηκε από την εταιρεία το με αριθμ...../2019 τιμολόγιο τεχνικού έργου που αφορά το συγκεκριμένο ακίνητο και σε κάθε περίπτωση και προς απάντηση του προβαλλόμενου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι τα υλικά που αγοράσθηκαν παρέμειναν αποθηκευμένα και δεν χρησιμοποιήθηκαν σημειώνεται ότι στην περίπτωση της παράδοσης αγαθών τόπος φορολόγησης είναι ο τόπος παράδοσης των αγαθών που στην συγκεκριμένη περίπτωση είναι στο εσωτερικό της χώρας.

Ως προς την δεύτερη περίπτωση επίσης διαπιστώνεται ότι πρόκειται για εργασίες σχετικές με ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας (Μύκονος) για τις οποίες εκδόθηκε και σχετικό τιμολόγιο από την πλευρά της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση ότι έχει δικαίωμα επιστροφής καθώς η περίπτωση της υπάγεται στις εξαιρέσεις του άρθρου 34 παρ.2β περ. ββ και 35 παρ.1 στ και η και στην νομική αυτή βάση της επιστρέφεται το ΦΠΑ και από τις φορολογικές αρχές της Γαλλίας και της Ιταλίας.

Ωστόσο οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2β περ. ββ και του άρθρου 35 παρ.1στ, η του ν.2859/2000 δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση της καθώς σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης η προσφεύγουσα εταιρεία υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1β και συγκεκριμένα είναι εγκατεστημένη στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους και ενεργεί πράξεις για τις οποίες τόπος φορολόγησης είναι στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου είναι υποκείμενη στο φόρο και η απόδοση και ο σχετικός συμψηφισμό του φπα εισροών γίνεται μέσω υποβολής δηλώσεων του άρθρου 36 και 38 του ν.2859/2000. Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 14 παρ.4 (εργασίες σε ακίνητα) και του άρθρου 35 παρ.1β κατισχύουν του γενικού κανόνα των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2α (παροχή υπηρεσιών σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος) και του άρθρου 35 παρ.1στ, η (αφορούν σε «κάθε άλλη περίπτωση») του ν.2859/2000 και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βασιζόμενοι σε αυτές απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας και έκρινε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής ΦΠΑ του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ****ΕΙ2020** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» και την επικύρωσης της από **19/10/2020** και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 11/06/2020 και με αριθμ. πρωτ..... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

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

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.