



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/12/2021
Αριθμός απόφασης: 4674

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 **13.7.2021** με αρ. πρωτ. **ΔΕΕΦ** **ΕΙ 2021/ 19.8.2021** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» που εδρεύει στην πόλη της Γερμανίας και συγκεκριμένα επί της οδού κατά της από 05/07/2021 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 18/03/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από 05/07/2021 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13.7.2021** με αρ. πρωτ. **ΔΕΕΦ** **ΕΙ 2021/ 19.8.2021** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 05/07/2021 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 18/03/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 ποσού 26.797,00 ευρώ διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, στις οποίες προβλέπεται ότι 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.

Η προσφεύγουσα με την αίτησή της υπέβαλε δεκατρία (13) παραστατικά τα οποία έχουν εκδοθεί από τον με ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ Από τον έλεγχο των παραστατικών και των σχετικών συμβάσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε συνάψει σύμβαση με την σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εταιρεία της είχε αναθέσει την κατασκευή ικριωμάτων στο εργοτάξιο και προκειμένου η προσφεύγουσα να φέρει εις πέρας τη συμβατική της υποχρέωση ανέθεσε με σύμβαση παροχής υπηρεσιών την εν λόγω εργασία στον

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα υπό κρίση παραστατικά για τα οποία η προσφεύγουσα αιτήθηκε επιστροφή αφορούν σε υπηρεσίες συντονιστή ικριωμάτων άρρηκτα συνδεδεμένες με συγκεκριμένο ακίνητο (εργοτάξιο) και συνεπώς ο τόπος φορολογίας σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.4 του Κώδικα ΦΠΑ είναι σε κάθε περίπτωση στην Ελλάδα και συνεπώς η αιτούσα προσφεύγουσα πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας και εξαιτίας αυτού δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου.

Για τις εν λόγω πράξεις η προσφεύγουσα όφειλε ΦΠΑ στην Ελλάδα και είχε υποχρέωση να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες δύναται να συμψηφίσει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα.

Επίσης πέραν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα αιτήθηκε επιστροφή για συγκεκριμένα παραστατικά που αφορούν σε δαπάνες μετακίνησης (αεροπορικά εισιτήρια) για τα οποία όμως δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς επιστροφής του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000 και του άρθρου 15 παρ.4 της ΠΟΛ1003/2010(άρθρο 5 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ).

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 ως μόνο λόγο ότι οι υπηρεσίες που έχουν σχέση με το ακίνητο και οι φορολογητέες πράξεις έχουν εξαντληθεί στην εταιρεία του κ....., ο οποίος έλαβε ελληνικό ΑΦΜ, από εκεί και μετά η σύμβαση η δική της είναι καθαρά πράξη υπηρεσιών ανεξάρτητη, ειδάλλως ισχυρίζεται θα έμπαινε σε μια λανθάνουσα λογική η οποία θα

κατέληγε ότι όλες οι πράξεις παροχής υπηρεσιών έχουν σχέση με τα ακίνητα και θα έπρεπε να χρεώσει ΦΠΑ.

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως 6 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 Χ , 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 έ , σφ και ή 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 Χ , 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 ά , 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.

...

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 ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.».

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:

.....

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,

α) 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.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον αιτούντα για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του. Σε περίπτωση που ο αιτών χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος εγκατάστασής του, ο προς επιστροφή φόρος που αφορά τις εισροές αυτές, προσδιορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό με βάση την αναλογία έκπτωσης

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 και 4 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

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 κατασκήνώσεις 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 με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ.1 του άρθρου 31^α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ.282/2011 όπως συμπληρώθηκε με τον Εκτελεστικό Κανονισμό αριθμ.1042/2013:

«1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ περιλαμβάνουν μόνο 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».

Επειδή με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) ορίζεται ότι:

«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, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.»

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, συνυποβάλλοντας με την αίτησή της δεκατρία (13) παραστατικά τα οποία έχουν εκδοθεί από τον με ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ

Από τον έλεγχο των παραστατικών και των σχετικών συμβάσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε συνάψει σύμβαση με την σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εταιρεία της είχε αναθέσει την κατασκευή ικριωμάτων (ειδική επίβλεψη σκαλωσιάς) στο εργοτάξιο

Προκειμένου η προσφεύγουσα να φέρει εις πέρας τη συμβατική της υποχρέωση ανέθεσε με σύμβαση παροχής υπηρεσιών την εν λόγω εργασία στον Από την σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και του διαπιστώθηκε ότι στον τελευταίο αναφερόμενο ανατέθηκε ο συντονισμός κατασκευής ικριωμάτων, η παροχή οδηγιών στις εταιρείες συναρμολόγησης και ο ποιοτικός έλεγχος των οικοδομικών εργασιών σε σχέση με την εν λόγω κατασκευή.

Ο στο πλαίσιο των ανωτέρω έλαβε ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζει η απόφαση ΠΟΛ1113/2013 για υπόχρεους που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. και διενεργούν φορολογητέες πράξεις στην χώρα μας και εξέδωσε τιμολόγια προς την προσφεύγουσα βάσει της σύμβασης παροχής υπηρεσιών που έχει συνάψει επιβάλλοντας και τον αντίστοιχο ΦΠΑ.

Η αλλοδαπή εταιρεία αμφισβητεί την απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής επί της αίτησής της και προβάλλοντας ως μόνο λόγο ότι οι υπηρεσίες που έχουν σχέση με το ακίνητο και οι φορολογητέες πράξεις έχουν εξαντληθεί στην εταιρεία του κ....., ο οποίος έλαβε ελληνικό ΑΦΜ, από εκεί και μετά η σύμβαση η δική της είναι καθαρά πράξη υπηρεσιών ανεξάρτητη, ειδάλλως ισχυρίζεται θα έμπαινε σε μια λανθάνουσα λογική η οποία θα κατέληγε ότι όλες οι πράξεις παροχής υπηρεσιών έχουν σχέση με τα ακίνητα και θα έπρεπε να χρεώσει ΦΠΑ.

Ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και το γεγονός ότι:

α) η υπό κρίση παροχή υπηρεσιών (κατασκευή ικριωμάτων) σχετίζεται άμεσα με ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας,

β) η ανάθεση της επίβλεψης της κατασκευής ακινήτου από εργολάβο σε υπεργολάβο και ακολούθως από τον υπεργολάβο σε άλλο υπεργολάβο, όπως εν προκειμένω, καθιστά και τον πρώτο υπεργολάβο υποκείμενο που διενεργεί επίσης φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας,

συνάγεται ότι η προσφεύγουσα που εν προκειμένω λειτουργεί ως υπεργολάβος σε πράξεις σχετικές με ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας διενεργεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε σύμφωνα με την οδηγία 2008/9/ΕΚ, ότι δεν δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ.

Για τις εν λόγω πράξεις η προσφεύγουσα όφειλε ΦΠΑ στην Ελλάδα και είχε υποχρέωση να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες δύνανται να συμψηφίσει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/07/2021 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και 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 13.7.2021 με αρ. πρωτ. ΔΕΕΦ ΕΙ 2021/ 19.8.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και την επικύρωση της από 05/07/2021 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 18/03/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019.

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
Α/Α**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/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.