



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2022
Αριθμός απόφασης: 401

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 **12/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της **αλλοδαπής εταιρείας «.....»** με ΑΦΜ/VIES η οποία εδρεύει της Γαλλίας, κατά της από **31/12/2020** και με αριθμ. πρωτ. απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 16/04/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από **31/12/2020** και με αριθμ. πρωτ. απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 16/04/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021/19-10-2021** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της **αλλοδαπής εταιρείας «.....»** με 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 από **31/12/2020** και με αριθμ. πρωτ. απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από **16/04/2020** και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 ποσού **40.380,00 ευρώ** καθώς σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις που αφορούν σε ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και επομένως δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου του άρθρου 34 παρ.2 έως 9 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το συμπληρωματικό υπόμνημά της ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή να ακυρωθεί η ως άνω προβαλλόμενη απόφαση και να επιστραφεί εντόκως το αιτηθέν ποσό, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 40.380,00 ευρώ με το οποίο επιβαρύνθηκε η προσφεύγουσα δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιστροφή που θέτει η εθνική και η ευρωπαϊκή νομοθεσία περί ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί ότι πραγματοποιούσε φορολογητέα στην Ελλάδα υπηρεσία. Ωστόσο μόνη η πραγματοποίηση μιας τέτοιας συναλλαγής δεν αρκεί για να αποκλείσει το δικαίωμα επιστροφής του αιτηθέντος ΦΠΑ αλλά θα πρέπει παράλληλα ο αιτών να είναι ο ίδιος υπόχρεος για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου κατά το χρονικό διάστημα που καλύπτει η αίτηση. Στην προκειμένη περίπτωση όμως δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση καθώς όπως ορίζεται στο άρθρο 35 παρ.1 περ. η του Κώδικα ΦΠΑ καθώς σε περίπτωση πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στο εσωτερικό της χώρας από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο, υπόχρεος για την απόδοση του φόρου καθίσταται ο εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2β (ββ) προβλέπεται δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ για την ως άνω περίπτωση του άρθρου 35 παρ.1 περ.η του ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι το ΦΠΑ έχει ήδη αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο από την μέσω χρεωπίστωσης και συνεπώς δεν υπάρχει λόγος η εταιρεία να λάβει ελληνικό ΑΦΜ για να αποδώσει τον ΦΠΑ.
- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα αφορούν την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισρών καθώς αφορούν στην εκτέλεση τριών σταδίων του έργου, ήτοι (α) στην βιομηχανοποίηση μεταλλικών θυροφραγμάτων, (β) στην μεταφορά των μεταλλικών θυροφραγμάτων στο και (γ) την εγκατάστασή τους στο ίδιο μέρος. Οι εν λόγω δαπάνες δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που κατονομάζονται στο άρθρο 4 της ΠΟΛ1003/2010.

- Επίσης δεν τίθεται ζήτημα εσφαλμένης τιμολόγησης ΦΠΑ και συνεπώς πληρείται και αυτή η προϋπόθεση της διάταξης.

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

«2. Γενικοί κανόνες

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 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 στο άρθρο 34 παρ.2 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..».

Επειδή στο άρθρο 35 παρ.1 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,

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).».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ.1 , 2 και 4 η του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).

2. Για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

....

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

....

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

...

δ) να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

ε) Φορολογικό αντιπρόσωπο δύνανται να ορίζουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου αυτής, και οι υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτουν εγκατάσταση στην Ελλάδα. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος της περίπτωσης αυτής δεν υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τις πράξεις που πραγματοποιεί ο εντολέας του.».

Επειδή στο άρθρο 38 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. 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.».

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,

....

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.

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.».

Επειδή στο άρθρο 1 παρ.1 της Απόφασης ΠΟΛ1113/2013 ορίζεται:

«Οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1.β του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) υποχρεούνται, να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα. Στις περιπτώσεις που οι ως άνω υποκείμενοι δεν ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η οποία αποτελεί, για τις ανάγκες εφαρμογής της και μόνο, δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./έναρξης εργασιών....».

Επειδή εν προκειμένω η αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία με δραστηριότητα « Άλλες επιστημονικές και τεχνικές δραστηριότητες π.δ.κ.» με κωδικό υπέβαλε αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, υποβάλλοντας τα κάτωθι πέντε (5) παραστατικά τα οποία εκδόθηκαν από την εταιρεία ΑΦΜ

1. /2019 ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 49.800.00 ΦΠΑ 11.952.00
2. /2019 ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 49.798.00 ΦΠΑ 11.951.52
3. /2019 ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 16.625.00 ΦΠΑ 3.990.00
4. /2019 ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 49.777.00 ΦΠΑ 11.946.48
5. /2019 ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ 2.250.00 ΦΠΑ 540.00

Από τον έλεγχο των παραστατικών από την φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η εκδούσα ελληνική επιχείρηση, για λογαριασμό της αιτούσας VAT. παρείχε, υπηρεσίες (εργασίες εγκατάστασης συστήματος αύξησης χωρητικότητας ταμιευτήρα). Σύμφωνα με στοιχεία που έστειλε η αιτούσα, ύστερα από ηλεκτρονικό αίτημα της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι σκοπός και στόχος του έργου, κατόπιν σύμβασης, είναι η προμήθεια και εγκατάσταση, για αύξηση χωρητικότητας ταμιευτήρα μέσω της τεχνολογίας ελεύθερων επικαθήμενων θυροφραγμάτων. Ο Ανάδοχος ανέλαβε την υποχρέωση να πράξει σε έντεχνη άρτια πλήρη εκτέλεση της σύμβασης σύμφωνα με τους κανόνες της σύγχρονης επιστήμης και τεχνικής τόσο σε κάθε τμήμα όσο και για το σύνολο του έργου. Εν συνεχεία η ελληνική εταιρεία τιμολόγησε με ΦΠΑ (ελληνικός συντελεστής 24%) την αιτούσα για παροχή υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στα πλαίσια του εν λόγω έργου. Από τα προεκτεθέντα, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ περί υπηρεσιών επί ακινήτων διαπιστώθηκε ότι η αιτούσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, και επομένως η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου. Για τις εν λόγω πράξεις 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.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και με το συμπληρωματικό υπόμνημα ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1^η του Ν.2859/2000 και σε κάθε περίπτωση έχει αποδοθεί ο ΦΠΑ στο ελληνικό Δημόσιο και συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής.

Επειδή ωστόσο στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 14 παρ.4 του ν.2859/2000 σαφώς ορίζεται ότι εφόσον παρέχονται υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας επιβάλλεται Ελληνικός ΦΠΑ από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες στον αντισυμβαλλόμενο ο οποίος πρέπει να αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο. Εν προκειμένω η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πράξεις στο εσωτερικό της χώρας γεγονός το οποίο και η ίδια δεν αμφισβητεί και συνεπώς όφειλε να ακολουθήσει τις διατάξεις του άρθρου 35 και της Απόφασης ΠΟΛ 1113/2013 καθώς και του άρθρου 38 του ΦΠΑ ως προς την δυνατότητά της να συμψηφίσει ή να ζητήσει την επιστροφή του φόρου.

Η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1^η του ν.2859/2000 ωστόσο στις εν λόγω διατάξεις και συγκεκριμένα στο άρθρο 35 παρ.1β και η του ν.2859/2000, ο νομοθέτης ορίζει τις εξής περιπτώσεις για την υποχρέωση απόδοσης του φόρου:

«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 ιή και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

...

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).».

Οι διατάξεις της παρ. β του ως άνω άρθρου έχουν εφαρμογή για την περίπτωση της προσφεύγουσας καθώς πρόκειται για αλλοδαπή γαλλική εταιρεία η οποία διενεργεί πράξεις στο εσωτερικό της χώρας και είναι υποκείμενη στον φόρο και εγκαταστημένη στο εσωτερικό άλλου κράτους μέλους. Ως εκ τούτου για την διαδικασία απόδοσης του φόρου στην εν λόγω περίπτωση ορίζονται οι εξής επιλογές:

-με την υποβολή των προβλεπόμενων δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του ν.2859/2000 από την ίδια την γαλλική την εταιρεία αφού λάβει σχετικό ΑΦΜ στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 36 ή

-με την υποβολή των προβλεπόμενων δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 του ν.2859/2000 από τον φορολογικό αντιπρόσωπο που έχει ορίσει στην Ελλάδα η αλλοδαπή εταιρεία σύμφωνα με την περίπτωση του άρθρου 36 παρ.4^ε του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε καμία από τις ανωτέρω προβλεπόμενες διαδικασίες απόδοσης του φόρου αν και είχε την σχετική υποχρέωση, αντίθετα ισχυρίζεται ότι υπάγεται στις εξαιρετικές διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1^η του ν.2859/2000 η οποία ως ανωτέρω προκύπτει από την δομή του εν λόγω άρθρου εφαρμόζεται σε κάθε άλλη περίπτωση, όταν δεν έχουν εφαρμογή οι προηγούμενες από αυτήν περιπτώσεις και ιδίως της περίπτωσης β της παρ.1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000 και οπότε η φορολογική υποχρέωση μεταφέρεται στον λήπτη των υπηρεσιών.

Η εφαρμογή αυτής της διάταξης καλύπτει το ελληνικό δημόσιο να εισπράξει τον οφειλόμενο φόρο από τον λήπτη των υπηρεσιών στην περίπτωση που ο υπόχρεος στον φόρο παράτυπα και παρανόμως δεν απέδωσε ως όφειλε τον σχετικό φόρο στο ελληνικό δημόσιο. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας να μεταφέρει την φορολογική υποχρέωση στον λήπτη των υπηρεσιών μη χρεώνοντας ΦΠΑ στο εκδοθέν τιμολόγιο γενικεύοντας την διάταξη του άρθρου 35 παρ.1^η, καθιστώντας ως ανενεργές τις σχετικές στην περίπτωσή της διατάξεις της παρ. β, είναι πλήρως αβάσιμος και χωρίς έρεισμα στις υφιστάμενες διατάξεις του ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2020 και με αριθμ. πρωτ..... 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «..... με ΑΦΜ/VIES και την επικύρωση της από **31/12/2020** και με αριθμ. πρωτ..... απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 16/04/2020 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
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.