



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/02/2022
Αριθμός απόφασης: 616

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 1064/28-04-2017 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 **29/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ/VIES** η οποία εδρεύει στο της Γερμανίας επί της κατά της από **03/09/2021** και με αριθμ. πρωτ...../2021 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 23/03/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2020 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Η από **03/09/2021** και με αριθμ. πρωτ...../2021 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 23/03/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2020, 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 **29/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής 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 03/09/2021 και με αριθμ. πρωτ./2021 απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 23/03/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής της αλλοδαπής εταιρείας για ΦΠΑ έτους 2020 ποσού 38.400,00 ευρώ.

Συγκεκριμένα η αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών «Δραστηριότητες κεντρικών γραφείων » κωδικό, αιτήθηκε επιστροφής ΦΠΑ ποσού 38.400.00 ευρώ υποβάλλοντας μαζί με την αίτηση έξι παραστατικά τα οποία εκδόθηκαν από την εταιρεία ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα στο πλαίσιο του ελέγχου του αιτήματός της και ως προς τα συνυποβληθέντα παραστατικά διευκρίνισε στην φορολογική αρχή τα ακόλουθα:

Η αλλοδαπή με την επωνυμία, συμμετέχει σε εταιρείες που έχουν αντικείμενο την κατασκευή και λειτουργία μονάδων παραγωγής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, καθώς και την πώληση της παραγόμενης ενέργειας. Στα πλαίσια του σκοπού της, ανέθεσε την παροχή υπηρεσιών στην ανεξάρτητη ειδικευμένη σύμβουλο συνάπτοντας με αυτή συμβάσεις. Επιπλέον συνέστησε στην Ελλάδα την ΑΦΜ, προκειμένου η εταιρεία αυτή να λάβει στο όνομα της, όλες τις άδειες για την εγκατάσταση και λειτουργία φωτοβολταϊκού πάρκου σε υπό ανάπτυξη έργα στις περιοχές, και

Οι ανατεθείσες υπηρεσίες αφορούν:

(α) Τη σύνταξη, έκθεσης εκτίμησης της γης, που θα υποβαλλόταν στη ΡΑΕ (Ρυθμιστική αρχή ενέργειας) και στην οποία έκθεση θα περιλαμβανόταν μια βασική ανάλυση τεχνικών κυρίως παραμέτρων που επηρεάζουν την επιτευξιμότητα των Φ/Β έργου (προσανατολισμός κλίσεις, ενεργειακή απόδοση, κλίμα, προσβασιμότητα, περιβαλλοντικοί όροι ηλεκτρικό οδικό δίκτυο κλπ.

(β) Επιμέλεια αίτησης στη ΡΑΕ για την έκδοση βεβαίωσης παραγωγού ηλεκτρικής ενέργειας από το Φ/Β (σύνταξη και υποβολή αιτήσεως, υποστήριξη παρακολούθηση της διαδικασίας, αξιολόγηση, υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, παροχή πληροφοριών προόδου της διαδικασίας.

Για τις παραπάνω υπηρεσίες η παρέχουσα εξέδωσε προς την αιτούσα 6 (έξη) τιμολόγια με ΦΠΑ για τα οποία και αιτήθηκε την επιστροφή ΦΠΑ.

Στη συσταθείσα ελληνική εταιρεία η οποία ήδη περιήλθε στην ιδιοκτησία της αλλοδαπής «.....» χορηγήθηκαν οι αριθ./2021 βεβαιώσεις παραγωγού ηλεκτρικής ενέργειας από την Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας. Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή έκρινε ότι η αλλοδαπή εταιρεία πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, που αφορούν αδειοδότηση για την εγκατάσταση και λειτουργία Φωτοβολταϊκού πάρκου στα υπό ανάπτυξη έργα στις περιοχές 01 και 02,, των νομών και, δηλαδή φορολογητέων πράξεων σχετικών με ακίνητα και συνεπώς δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου. Σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής των εισροών που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ και εν

προκειμένω των εν λόγω υπηρεσιών που έλαβε από την εταιρεία εφαρμογή βρίσκουν οι διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ., όπως έχουν ενσωματωθεί και ισχύουν στο εσωτερικό της Χώρας με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000). Για τις εν λόγω πράξεις η αιτούσα οφείλει ΦΠΑ στην Ελλάδα και υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με τα άρθρα 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ.

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

- Η προσβαλλόμενη απόφαση, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 2α και 4 και 34 παρ. 2 έως 6 και 9 του ν. 2859/2000, οι οποίες στοιχούν στα άρθρα 44 και 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και στα άρθρα 3, 5, 6 και 7 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, καθώς και του άρθρου 31α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 1042/2013, επιπλέον δε και με ελλειπείς αιτιολογίες, απέρριψε την ως άνω αίτηση αφού έκρινε εσφαλμένως ότι οι παρασχεθείσες προς την προσφεύγουσα υπηρεσίες από την, συνιστούν υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα και ως εκ τούτου η εταιρεία πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα σχετικές με ακίνητα και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή ΦΠΑ. Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίσθηκε και απέδειξε ενώπιον της φορολογικής αρχής αφενός ότι δεν διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα και αφετέρου ότι δεν έχει πραγματοποιήσει παροχές υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα και ιδίως φορολογητέες πράξεις σχετικές με ακίνητα.
- Κατά τον κρίσιμο χρόνο παροχής και τιμολόγησης των επίμαχων υπηρεσιών, αφενός μεν δεν ενεργεί πάγια και συστηματικά φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, αφού η δραστηριότητά της εξαντλείται στην ανάπτυξη των συγκεκριμένων Έργων με την περαιτέρω ανάθεση υπηρεσιών στην ανεξάρτητη εργολάβο, με την οποία συνδέεται στα πλαίσια των πιο πάνω συμβάσεων, αφετέρου δε δεν διαθέτει στην Ελλάδα κατά τρόπο μόνιμο την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό είτε για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητας, είτε για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή, αφού η ανάθεση των συγκεκριμένων υπηρεσιών στην είναι ευκαιριακή, υπό την έννοια ότι αφορά στα συγκεκριμένα έργα και διαρκεί μέχρι της διεκπεραίωσης της ανάπτυξης αυτών, χωρίς δηλαδή να έχει διαρκή και μόνιμο χαρακτήρα, η δε σύμβασή της με την και εν προκειμένω όσον αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες δεν περιέχει όρους, σύμφωνα με τους οποίους είτε η ίδια ως ανεξάρτητη εργολάβος είτε η, -ήδη μεταβιβασθείσα- (στην οποία ήδη παρέχει υπηρεσίες), διαθέτει εν γένει πόρους (προσωπικό κ.ο.κ.) στην εταιρεία, μη αρκούντως του γεγονότος ότι είναι οι μοναδικοί εταίροι της ως άνω Ι.Κ.Ε. (απόφαση ΔΕΚ της 7ης Μαΐου 2020, C-547/2018, Dong Yang Electronics).

- Οι υπηρεσίες που παρείχε κατά τον κρίσιμο χρόνο η ελληνική εταιρεία στο πλαίσιο των μεταξύ τους συμβάσεων και οι οποίες τιμολογήθηκαν με τα πιο πάνω έξι τιμολόγια, δεν είναι σχετικές με ακίνητα, όπως εσφαλμένως δέχθηκε η φορολογική αρχή. Οι υπηρεσίες αυτές δεν είναι σχετικές με την εκτέλεση εργασιών, τη διαχείριση ή τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης στα υπό ανάπτυξη Φ/Β πάρκα, ιδίως δε δεν προκύπτουν από ακίνητο που αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο αυτής και δεν παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο, έχουσες ως αντικείμενο τη νομική και φυσική μεταβολή αυτού, ώστε να αποκλείουν την επιστροφή του φόρου που επιβάρυνε τις, σχετικές με τις υπηρεσίες αυτές, αμοιβές που αντικρίζονται στα πιο πάνω τιμολόγια. Σε κάθε δε περίπτωση, θα είχε εφαρμογή η περ. στ' της παρ. 3 του άρ. 31α του Κανονισμού 1042/2013/ΕΕ, σύμφωνα με την οποία δεν θεωρείται υπηρεσία σχετική με ακίνητα η εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, η συντήρηση και επισκευή, ο έλεγχος ή η εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού που δεν είναι ή δεν καθίστανται μέρος του ακινήτου, όπως προδήλως συμβαίνει στην περίπτωση των φωτοβολταϊκών πάρκων, η εγκατάσταση των οποίων, όπως και των συνοδών έργων τους, δεν αποτελεί συστατικό του ακινήτου (όπως π.Χ. το οικοδόμημα, άρθρο 954 Αστικού Κώδικα), αλλά παράρτημα αυτού (άρθρο 956 Αστικού Κώδικα), αφού οι εν γένει φωτοβολταϊκές εγκαταστάσεις απομακρύνονται μετά το πέρας της άδειας λειτουργίας του πάρκου (η άδεια λειτουργίας ισχύει για 20 έτη, με δυνατότητα ανανέωσης για 20 έτη ακόμη, σύμφωνα με την παρ. 12 του άρ. 8 του ν.3468/2006).
- εφόσον η προσφεύγουσα δεν συμμετείχε η ίδια στην αδειοδοτική διαδικασία και δεν έλαβε στο όνομά της τις Βεβαιώσεις Παραγωγού Ηλεκτρικής Ενέργειας από τη ΡΑΕ • για τα Έργα 01 και 02, (για το οποίο δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία χορήγησης της σχετικής Βεβαίωσης) και , δεν διενήργησε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα σχετικές με τα συγκεκριμένα Έργα Φ/Β πάρκων. Συνεπώς, εφόσον αφενός δεν διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα και αφετέρου δεν διενεργήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογητέες στην Ελλάδα πράξεις (δηλαδή παροχή σε αυτήν υπηρεσιών σχετικών με ακίνητο), δικαιούται επιστροφής του καταβληθέντος ΦΠΑ, συνολικού ύψους 38.400,00 €, που επιβάρυνε τις υπηρεσίες που αντικρίζονται στα επίμαχα τιμολόγια, αφού, προκειμένου να αποκλειστεί το δικαίωμα επιστροφής του επίμαχου φόρου, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι δύο ως άνω προϋποθέσεις, δηλαδή αφενός της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και αφετέρου της διενέργειας φορολογητέων στην Ελλάδα πράξεων (βλ. αποφάσεις ΔΕΚ της 25ης Οκτωβρίου 2012, C-318/2011, Daimler AG και C-319/11 Widex A/S σκέψεις 39 και 51), προϋποθέσεις που δεν πληρούνται εν προκειμένω.

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 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 ε' , στ' 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 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 ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.».

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

“2. Γενικοί κανόνες

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 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 31^α του Εκτελεστικού Κανονισμού της ΕΕ ΕΚ282/2011 όπως συμπληρώθηκε με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 1042/2013 ορίζονται τα εξής:

«Παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο Άρθρο 31α

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. 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

...

iv) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού που, μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, χαρακτηρίζονται ως ακίνητο».

Επειδή και οι θέσεις της Διοίκησης σχετικά με τις παρεχόμενες υπηρεσίες επί ακινήτων έχουν ως εξής:

α) στο με Αρ. Πρωτ: Δ14Β 1157321 ΕΞ 2012 έγγραφο της Διοίκησης με θέμα «Εφαρμογή διατάξεων Φ.Π.Α. σε παροχή υπηρεσιών που αφορούν υπηρεσίες συναρμολόγησης φωτοβολταϊκών συστημάτων σε φωτοβολταϊκό πάρκο στη Γερμανία» αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού και αναφορικά με την επιβολή ή μη ΦΠΑ στις υπηρεσίες συναρμολόγησης φωτοβολταϊκών συστημάτων που παρέχονται από ελληνική επιχείρηση στη Γερμανία, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), όπως αυτό ισχύει από 1.1.2010, ο τόπος παροχής και συνεπώς φορολόγησης υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα:

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.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες από την 93η σύσκεψη της Συμβουλευτικής Επιτροπής ΦΠΑ, η οποία λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο 398 της Οδηγίας για το ΦΠΑ με τη συμμετοχή όλων των κρατών μελών της ΕΕ, ακίνητο για τις ανάγκες του ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών θεωρείται, μεταξύ άλλων, και «...κάθε κτίριο ή κατασκευή στερεωμένα στο ή μέσα στο έδαφος πάνω η ή κάτω από το επίπεδο της θάλασσας το οποίο δεν μπορεί εύκολα να λυθεί ή να μετακινηθεί» καθώς και «... κάθε είδος, εξοπλισμός ή μηχανή μόνιμα εγκατεστημένα σε ένα κτίριο ή κατασκευή, τα οποία δεν μπορούν να μετακινηθούν χωρίς να καταστρέψουν ή να μεταβάλουν το κτίριο ή την κατασκευή».

Επιπλέον, σύμφωνα με τις ίδιες κατευθυντήριες οδηγίες της 93η σύσκεψης της Επιτροπής ΦΠΑ θεωρείται ως υπηρεσία συναφής με ακίνητο και «η εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανών ή εξοπλισμού, τα οποία μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγησή τους, χαρακτηρίζονται ως ακίνητη περιουσία»

Κατόπιν των ανωτέρω, οι παρεχόμενες από ελληνική επιχείρηση υπηρεσίες συναρμολόγησης φωτοβολταϊκών συστημάτων σε φωτοβολταϊκό πάρκο στη Γερμανία, δεν φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ στην Ελλάδα αλλά στη χώρα που βρίσκεται το φωτοβολταϊκό πάρκο. Συνεπώς η αμοιβή που αναλογεί στις υπηρεσίες αυτές δεν επιβαρύνεται με Ελληνικό Φ.Π.Α.

Για τις εν λόγω πράξεις ο ΦΠΑ οφείλεται στη Γερμανία η φορολογική διοίκηση της οποίας θα πρέπει να ενημερώσει την ελληνική επιχείρηση για τον τρόπο εκπλήρωσης των υποχρεώσεών της. Περαιτέρω, δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα, διότι η υποχρέωση αυτή δεν αφορά στις περιπτώσεις υπηρεσιών που σχετίζονται με ακίνητα.

Ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε σε άλλο κράτος μέλος δεν δύναται να συμψηφιστεί μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται στην Ελλάδα.».

β) στο με Αρ. Πρωτ: Δ14Β 1104109 ΕΞ 2013 έγγραφο της Διοίκησης με θέμα «Εκπόνηση στατικής μελέτης για γέφυρα στην Γαλλία και στο Κατάρ» αναφέρονται τα εξής:

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.».

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 συνδεδεμένες 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 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, όπως αναφέρεται στα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία, συμμετέχει σε εταιρείες που έχουν αντικείμενο την κατασκευή και λειτουργία μονάδων παραγωγής ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, καθώς και την πώληση της παραγόμενης ενέργειας. Στα πλαίσια του σκοπού της, ανέθεσε την παροχή υπηρεσιών στην ανεξάρτητη ειδικευμένη σύμβουλο συνάπτοντας με αυτή συμβάσεις. Επιπλέον συνέστησε στην Ελλάδα την ΑΦΜ, προκειμένου η εταιρεία αυτή να λάβει στο όνομα της, όλες τις άδειες για την εγκατάσταση και λειτουργία φωτοβολταϊκού πάρκου σε υπό ανάπτυξη έργα στις περιοχές, και

Οι ανατεθείσες υπηρεσίες αφορούν σε:

(α) Τη σύνταξη, έκθεσης εκτίμησης της γης, που θα υποβαλλόταν στη ΡΑΕ (Ρυθμιστική αρχή ενέργειας) και στην οποία έκθεση θα περιλαμβανόταν μια βασική ανάλυση τεχνικών κυρίως παραμέτρων που επηρεάζουν την επιτευξιμότητα των Φ/Β έργου (προσανατολισμός κλίσεις, ενεργειακή απόδοση, κλίμα, προσβασιμότητα, περιβαλλοντικοί όροι ηλεκτρικό οδικό δίκτυο κλπ.

(β) Επιμέλεια αίτησης στη ΡΑΕ για την έκδοση βεβαίωσης παραγωγού ηλεκτρικής ενέργειας από το Φ/Β (σύνταξη και υποβολή αιτήσεως, υποστήριξη παρακολούθηση της διαδικασίας, αξιολόγηση, υποβολή συμπληρωματικών στοιχείων, παροχή πληροφοριών προόδου της διαδικασίας.

Για τις παραπάνω υπηρεσίες η παρέχουσα εξέδωσε προς την προσφεύγουσα 6 (έξη) τιμολόγια με ΦΠΑ για τα οποία και αιτήθηκε την επιστροφή ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημά της καθώς από τα εν λόγω παραστατικά και σχετικά στοιχεία αυτών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σχετίζονται με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και σε κάθε περίπτωση τόπος φορολόγησης των εν λόγω πράξεων είναι η Ελλάδα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι δεν διατηρεί καμία μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας και δεν πραγματοποίησε επίσης η ίδια φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας καθώς δεν συμμετείχε η ίδια στην αδειοδοτική διαδικασία και δεν έλαβε στο όνομά της τις Βεβαιώσεις Παραγωγού Ηλεκτρικής Ενέργειας από τη ΡΑΕ για τα Έργα 01 και 02, (για το οποίο δεν ολοκληρώθηκε η διαδικασία χορήγησης της σχετικής Βεβαίωσης) και και έτσι δεν διενήργησε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα σχετικές με τα συγκεκριμένα Έργα Φ/Β πάρκων αφετέρου οι υπηρεσίες που παρείχε κατά τον κρίσιμο χρόνο η ελληνική εταιρεία στο πλαίσιο των μεταξύ τους συμβάσεων και οι οποίες τιμολογήθηκαν με τα συγκεκριμένα τιμολόγια, δεν είναι σχετικές με ακίνητα, καθώς οι υπηρεσίες αυτές δεν είναι σχετικές με την εκτέλεση εργασιών, τη διαχείριση ή τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης στα υπό ανάπτυξη Φ/Β πάρκα.

Ωστόσο οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς η εγκατάσταση φωτοβολταϊκού πάρκου και όλες οι υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με αυτή (σύνταξη έκθεσης εκτίμησης γης και επιμέλεια αίτησης στην ΡΑΕ σχετικά με την εγκατάσταση και εκμετάλλευση του Φ/Β) είναι σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν.2859/2000 και τους ανωτέρω κανονισμούς της ΕΕ, υπηρεσίες συναφείς με ακίνητο και σε κάθε περίπτωση φορολογούνται ως προς το ΦΠΑ στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου συνάγεται ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας.

Περαιτέρω μεταξύ των προϋποθέσεων για την επιστροφή ΦΠΑ που θα πρέπει να πληρούνται από την αλλοδαπή επιχείρηση είναι οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτή να χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο στο κράτος μέλος που είναι εγκαταστημένη. Εν προκειμένω ως αναφέρθηκε οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην αλλοδαπή εταιρεία δεν χρησιμοποιήθηκαν στην χώρα της προσφεύγουσας (Γερμανία) για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο εκεί αλλά χρησιμοποιήθηκαν για την εγκατάσταση των φωτοβολταϊκών πάρκων στην Ελλάδα έστω και στο προπαρασκευαστικό στάδιο, και το συμπέρασμα αυτό δεν εξαρτάται από το γεγονός εάν η εγκατάσταση των φωτοβολταϊκών πάρκων έγινε απευθείας από την ίδια ή μέσω ελληνικών θυγατρικών της. Κατά συνέπεια οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασιζόμενοι στο γεγονός ότι δεν συμμετείχε η ίδια στην αδειοδοτική διαδικασία και δεν έλαβε στο όνομά της τις βεβαιώσεις παραγωγού ηλεκτρικής ενέργειας από την ΡΑΕ και άρα δεν διενήργησε η ίδια πράξεις φορολογητέες στην Ελλάδα είναι αβάσιμοι και επίσης δεν αναιρούν το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές αφορούν σε κάθε

περίπτωση το προπαρασκευαστικό στάδιο για την εγκατάσταση φωτοβολταϊκού πάρκου στην Ελλάδα και είναι υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα και φορολογούνται στην Ελλάδα.

Τέλος ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι οι υπηρεσίες δεν σχετίζονται με ακίνητο ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, θα είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2^α του ν.2859/2000, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη αυτών (Γερμανία), ήτοι θα επρόκειτο για εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ και συνεπώς και στην περίπτωση αυτή δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ περί επιστροφής ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/09/2021 και με αριθμ.πρωτ...../2021 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 **29/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με ΑΦΜ/VIES και την επικύρωση της από **03/09/2021** και με αριθμ. πρωτ. /2021 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 23/03/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2020, 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.