



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28.3.2024

Αριθμός απόφασης: 905

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **1.12.2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", η οποία εδρεύει στη Γερμανία, με γερμανικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), κατά της υπ' αριθμ.-30.9.2022/28.9.2023 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου

του ΚΕΜΕΕΠ, επί της από 30.9.2022 αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με την αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **1.12.2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της γερμανικής εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με γερμανικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), 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 υπ’ αριθμ.-30.9.2022/28.9.2023 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ απορρίφθηκε η από 30.9.2022 αίτησή της για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 104.724,12 € φορολογικού έτους 2021.

Σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, η αιτούσα επιχείρηση με δραστηριότητα αίτησης 28.21 «.....» υπέβαλε μαζί με την από 30.9.2022 υπό κρίση αίτηση επιστροφής ΦΠΑ 57 (πενήντα επτά) παραστατικά δαπανών τα οποία έχουν εκδοθεί από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (ελληνικές επιχειρήσεις),

Η ανωτέρω αίτηση της προσφεύγουσας απορρίφθηκε καθώς, μεταξύ άλλων, όσον αφορά τα παραστατικά με α/α 1-3 για δαπάνες αγοράς υλικών και παρασχεθείσες υπηρεσίες επί υδραυλικών συστημάτων εκδοθέντα από την ελληνική επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΟΕ» με ΑΦΜ, και τα παραστατικά με α/α 4-6 για δαπάνες προμήθειας υλικών και παρασχεθείσες υπηρεσίες υλοποίησης της μεταλλικής κατασκευής, εκδοθέντα από την ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, για τα οποία καταβλήθηκε ΦΠΑ ποσού 101.604,72 €, από τις πληροφορίες που απέστειλε η αιτούσα και τα στοιχεία που απέστειλαν οι εκδότες των τιμολογίων προέκυψε ότι η αιτούσα πραγματοποίησε την πράξη της κατασκευής, παράδοσης και θέσης σε λειτουργία ενός κλιβάνου τήξης για καθαρά υλικά και μολυσμένα απορρίμματα (.....), σε εργοστάσιο το οποίο διατηρεί ο πελάτης της με την επωνυμία «..... ΑΕ» στα Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1003/15.01.2010 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και κατ'εφαρμογή της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, δεν 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 υποκειμένους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός κατά την περίοδο επιστροφής πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης

πράξης και την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 101.604,72 € που αφορά το ΦΠΑ που καταβλήθηκε στις εταιρείες ΟΕ και «.....», προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε κατά παράβαση νόμου και συγκεκριμένα α) από πλάνη περί τα πράγματα, διότι η Φορολογική Αρχή απέρριψε το αίτημα για την επιστροφή του φόρου, εκτιμώντας εσφαλμένως ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πράξεις παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αυτών, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, στο εσωτερικό της χώρας β) με εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000, διότι δεν εξέτασε εάν η υποτιθέμενη παράδοση αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αυτών, έλαβε χώρα κατά «την περίοδο επιστροφής».

2. Η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου, στερούμενη επαρκούς αιτιολογίας, αφού δεν περιέχει όλα τα στοιχεία του πραγματικού της υπόθεσης τα οποία είναι αναγκαία για την υπαγωγή στον επικαλούμενο από τη φορολογική διοίκηση κανόνα δικαίου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 2859/2000: «Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 2859/2000:

«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,

[...]

2. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, ως τόπος παράδοσης θεωρείται ο τόπος όπου γίνεται η εγκατάσταση ή η συναρμολόγηση. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2859/2000 'Επιστροφή του φόρου':

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

«i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,».

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του

άρθρου 33."

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο.

Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

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 εγκατάστασης 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 εγκατάστασης τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

7. Οι υποκείμενοι στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα έχουν δικαίωμα επιστροφής από άλλο κράτος - μέλος, κατά ανάλογο τρόπο των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού, υποβάλλοντας τη σχετική αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στην αρμόδια αρχή της χώρας μας και η οποία απευθύνεται στο κράτος - μέλος στο οποίο επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ. 1003/2010 'Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000)', όπως ισχύει:

«ΟΡΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

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.

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 με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πράξεις παράδοσης αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, καθώς με την από 5.5.2020 σύμβασης με την ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «.....», ορίστηκε ρητώς ότι στα παραδοτέα της σύμβασης δεν περιλαμβάνεται η εγκατάσταση, άλλως συναρμολόγηση της κατασκευής αυτής, την οποία ανέλαβε τρίτη εταιρεία, και ότι η προσφεύγουσα ανέλαβε έναντι της μόνο την εποπτεία της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης σε ηλεκτρομηχανολογικό επίπεδο για τη θέση του κλιβάνου σε λειτουργία.

Στην περίπτωση της προσφεύγουσας ανεξάρτητα αν οι εργασίες της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης έγιναν από τρίτες εταιρείες, σημασία έχει ότι η ίδια η προσφεύγουσα είχε την τεχνογνωσία («know how»), δηλαδή όλες τις απαραίτητες τεχνικές γνώσεις και μεθόδους σχετικά με την εγκατάσταση και την συναρμολόγηση του κλιβάνου μέχρι να τεθεί αυτός σε θέση λειτουργίας, γεγονός που πάντως δεν το αρνείται. Αυτό ακριβώς σημαίνει, ότι η προσφεύγουσα είχε την ευθύνη οποιασδήποτε αστοχίας ή βλάβης κατά την εγκατάσταση και τη λειτουργία του κλιβάνου μέχρι να τεθεί αυτός σε

λειτουργία και όχι προφανώς οι υπεργολάβοι που με τη δικιά της εποπτεία και οδηγίες προέβησαν στις εργασίες της εγκατάστασης. Εξ αυτού του λόγου, όπως και η ίδια ισχυρίζεται, προσωπικό της προσφεύγουσας (ένας υπεύθυνος από τον τομέα ηλεκτρικού σχεδίου και ένας υπεύθυνος για την υλοποίηση της μηχανικής διαδικασίας) και μέλη της διοίκησης χρειάστηκε να διαμείνουν σε ξενοδοχείο στην Ελλάδα προκειμένου να παρασταθούν κατά την ανέγερση της όλης κατασκευής στις εγκαταστάσεις του πελάτη τους καθώς είχαν αρμοδιότητες, όχι μόνο επίβλεψης αλλά είχαν προφανώς και την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών εγκατάστασης ή συναρμολόγησης προκειμένου να παραδώσουν στον Έλληνα πελάτη τους «.....Α.Ε.» κατά τα συμφωνηθέντα με την από 05.05.2020 σύμβαση, ολοκληρωμένο και πλήρως λειτουργικό κλίβανο. Το ανωτέρω άλλωστε προκύπτει και από την υπό κρίση προσφυγή στην οποία αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα είχε αναλάβει την υποχρέωση να ελέγχει αν η εγκατάσταση και συναρμολόγηση της κατασκευής που διενεργείται από τρίτη εταιρεία είναι κατάλληλη ώστε να μπορέσει να τεθεί ο κλίβανος σε λειτουργία από ηλεκτρομηχανολογικής απόψεως, σύμφωνα με τη μελέτη.

Συνεπώς η προσφεύγουσα πραγματοποίησε παράδοση αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αυτών, με δοκιμή λειτουργίας (παράδοση κλιβάνου έχοντας την ευθύνη της θέσης σε λειτουργία αυτού), των οποίων ο τόπος φορολόγησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2859/2000 είναι το εσωτερικό της χώρας. Ένεκα αυτού τις δαπάνες που πραγματοποίησε στη χώρα μας δεν τις χρησιμοποίησε για την διενέργεια φορολογητέων πράξεων στην χώρα της (δηλαδή εκτός Ελλάδος) αλλά για φορολογητέες στην Ελλάδα πράξεις και συγκεκριμένα για πράξεις παράδοσης αγαθών μετά από εγκατάσταση.

Σε κάθε περίπτωση, ο ανωτέρω προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης, ήτοι ότι η προσφεύγουσα δεν είχε αναλάβει την εγκατάσταση και τη συναρμολόγηση, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι σύμφωνα με την από 5.5.2020 σύμβαση της προσφεύγουσας με την ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «.....», η προσφεύγουσα ανέλαβε τη μελέτη κατασκευής, την κατασκευή και την παράδοση ενός κλιβάνου τήξης για μολυσμένα υπολείμματα (αλουμινίου), και συνεπώς πραγματοποιεί παράδοση αγαθού στο εσωτερικό της χώρας κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.2859/2000 και ως εκ τούτου δεν δικαιούται την επιστροφή του φόρου.

σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 34 του ν. 2859/2000, διότι δεν εξετάστηκε εάν η παράδοση αγαθών μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση αυτών, έλαβε χώρα κατά «την περίοδο επιστροφής», που σύμφωνα με την προσφεύγουσα είναι ο χρόνος έκδοσης των επίδικων τιμολογίων της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ήτοι η περίοδος τριμήνου Σεπτεμβρίου - Δεκεμβρίου 2021.

Ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση, η περίοδος επιστροφής που καλύπτεται από την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ την οποία υπέβαλλε η προσφεύγουσα και για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ./30.09.2022 απόφαση αφορά το διάστημα από 01.01.2021 έως και 31.12.2021 που αναφέρεται σε αυτήν. Συνεπώς, ως περίοδος επιστροφής την οποία η Φορολογική Αρχή οφείλει να λάβει υπόψιν της, προκειμένου να εξετάσει εάν εντός αυτής της περιόδου πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις τις οποίες θέτει η παρ. 2 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ προκειμένου η προσφεύγουσα να δικαιούται επιστροφής του φόρου, είναι το διάστημα από 01.01.2021 έως και 31.12.2021, και όχι ο χρόνος έκδοσης των επίδικων τιμολογίων δηλαδή το τρίμηνο Σεπτεμβρίου - Δεκεμβρίου 2021, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου, στερούμενη επαρκούς αιτιολογίας, καθώς όπως ισχυρίζεται δεν περιέχει όλα τα στοιχεία του πραγματικού της υπόθεσης τα οποία είναι αναγκαία για την υπαγωγή στον επικαλούμενο από τη φορολογική διοίκηση κανόνα δικαίου και για το λόγο αυτό είναι ακυρωτέα»

Ωστόσο, όπως προκύπτει και από το αιτιολογικό της προσβαλλόμενης απόφασης, προκειμένου να αποσαφηνιστεί πλήρως η δραστηριότητα της προσφεύγουσας, η φύση των φορολογητέων πράξεων της αιτούσας και η συσχέτιση αυτών με τις δαπάνες που αυτή πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα) και ο λόγος για τον οποίο πραγματοποίησε αυτές τις δαπάνες στην Ελλάδα, η αρμόδια υπηρεσία του ΚΕΜΕΕΠ απέστειλε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 20 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, τόσο στην αιτούσα όσο και στις Ελληνικές επιχειρήσεις (εκδότες των φορολογικών στοιχείων) αιτήματα μέσω μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για πρόσθετες πληροφορίες. Σε συνέχεια των αιτημάτων αυτών, η αρμόδια υπηρεσία του ΚΕΜΕΕΠ έλαβε από την αιτούσα τα από 05.04.2023, 21.07.2023 και 27.07.2023 μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Επιπλέον έλαβε από τις ελληνικές επιχειρήσεις «..... Α.Ε.» και «..... ΟΕ» τα από 25.07.2023 και 10.08.2023 μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου αντίστοιχα. Συνεπώς ελήφθησαν υπόψη και αξιοποιήθηκε το σύνολο των πληροφοριών οι οποίες παρασχέθηκαν από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη (προσφεύγουσα και Ελληνικές επιχειρήσεις) όπως την σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και του Έλληνα πελάτη της, τα τιμολόγια πώλησης τα οποία εξέδωσε η προσφεύγουσα προς τον Έλληνα πελάτη της και λοιπές πληροφορίες όπως αυτές προκύπτουν από τα μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, προκειμένου να σχηματιστεί πλήρης και ολοκληρωμένη άποψη για τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τις πληροφορίες αυτές, για τη έκδοση της απόφασής της. Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι

απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, έχει εκδοθεί η αρ./23.5.2022 απόφαση με την οποία απορρίφθηκε η αρ./21.1.2022 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας για ζήτημα όμοιο με αυτό της υπό κρίση υπόθεσης. Συγκεκριμένα, με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ για δαπάνες που καταβλήθηκαν στις εταιρείες ΟΕ και «.....» και αφορούσαν την παράδοση από τη προσφεύγουσα ενός κλιβάνου τήξης σε άλλη ελληνική εταιρεία, καθώς η προσφεύγουσα πραγματοποίησε παράδοση αγαθού στο εσωτερικό της χώρας κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν.2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **1.12.2023** και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της γερμανικής εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, με γερμανικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), και την επικύρωση της υπ’ αριθμ.-30.9.2022/28.9.2023 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της από 30.9.2022 αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2021.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.