



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Αθήνα, 8.10.2024

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Αριθμός Απόφασης: 2758

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ/ VIES, με έδρα στη, κατά της από 28.11.2023 και με αριθμ. πρωτ. /8.3.2023 Απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 28.11.2023 και με αριθμ. πρωτ. /9.5.2023 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Επί της από 13.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 28.11.2023 και με αριθμ. πρωτ./9.5.2023 απόφαση του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ απορρίφθηκε η από 8.3.2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2022 ποσού 24.058,95 €, η οποία αφορά σε οκτώ (8) τιμολόγια τα οποία εξέδωσε η ελληνική επιχείρηση ΑΦΜ, καθόσον προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε στην Ελλάδα δαπάνες οι οποίες επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ, με σκοπό να πραγματοποιήσει πράξεις των οποίων ο τόπος φορολογίας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000 είναι το εσωτερικό της χώρας, ενώ 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 υποκείμενους 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 εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη απόφαση και να της επιστραφεί εντόκως το ποσό των 24.058,95 €, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών.

Όσον αφορά την επιστροφή του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε τις πάσης φύσεως εισροές του προμηθευτή ή του εργολάβου των εγκατεστημένων στην Ελλάδα Αμερικανικών Δυνάμεων εκδόθηκε ειδικώς η απόφαση ΑΥΟ Π.3530/1450/1988 ΠΟΛ.164 (ΦΕΚ Β' 342). Όπως αναφέρεται σε αυτήν, το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την επιβάρυνση των εισροών του εργολάβου επιστρέφεται σε αυτόν εφόσον προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν δύναται να εκπεστεί. Μάλιστα τίθεται και μία πρόσθετη προϋπόθεση, σύμφωνα με την παράγραφο 5 της πρώτης απόφασης, θα πρέπει το πιστωτικό υπόλοιπο να επιστρέφεται κατά το μέρος που τα αγαθά αποδεδειγμένα παραδόθηκαν, ενσωματώθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν σε έργα των δυνάμεων ή οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν σε αυτές. Συνεπώς η παραπάνω απόφαση συνιστά ειδικότερη ρύθμιση από την ΠΟΛ. 1003/2010. Θα πρέπει μάλιστα να τονιστεί ότι η ΠΟΛ. 1003/2010 δεν αναφέρεται πουθενά στην ειδική περίπτωση της απαλλαγής της παρ. 1 περ. στ εδ. γγ' του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α., γεγονός το οποίο εξειδικεύεται και αποσαφηνίζεται στην ΑΥΟ Π.3530/1450/1988 ΠΟΛ. 164 απόφαση. Συνεπώς, σύμφωνα με τα παραπάνω η παροχή υπηρεσιών που λαμβάνουν οι Αμερικανικές δυνάμεις απαλλάσσεται του Φ.Π.Α., ενώ δεν προβλέπεται απαλλαγή από τον φόρο σε προηγούμενο στάδιο της εμπορίας αγαθών και της παροχής υπηρεσιών. Ο φόρος που καταβάλλεται στον προμηθευτή-υπεργολάβο από την επιβάρυνση των εισροών του εργολάβου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, εφόσον αποδεδειγμένα χρησιμοποιήθηκαν σε έργα των παραπάνω αναφερόμενων δυνάμεων (δηλαδή των Η.Π.Α.), επιστρέφεται εφόσον ο φόρος δεν δύναται να εκπεστεί.

Όλα τα παραπάνω επιβεβαιώνονται και στο υπ' αριθ. Δ14Α ΕΞ 2013 έγγραφο από 15.01.2013 απάντηση σε ερώτημα της ελληνικής επιχείρησης «.....» (σχετ. 5)

«Απαλλαγή ή μη στην προμήθεια αγαθών σε ανάδοχο έργου στην αμερικανική Βάση Ναυτικής Ευκολίας στη Σούδα» που εκδόθηκε από την Γενική Διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών και ειδικότερα την 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα στις παραγράφους 6 και 7 αναφέρονται τα παρακάτω:

«6. Παρότι οι μη εγκατεστημένοι στην Ελλάδα εργολάβοι πραγματοποιούν πράξεις φορολογητέες στην Ελλάδα (εργασίες σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα) για τις οποίες θα έπρεπε να λάβουν Α.Φ.Μ./ΦΠΑ στην χώρα μας και να υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ανωτέρω πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 27.1.στ.γγ. Και δεδομένου ότι με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις θα είχαν δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών τους, γίνεται δεκτή η επιστροφή αυτή να πραγματοποιείται με βάση τις οδηγίες 2008/9/ΕΚ (για εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος-μέλος) και 85/460/ΕΟΚ (για εγκατεστημένους σε Τρίτες χώρες).

7. Σημειώνεται τέλος, ότι σε κάθε περίπτωση για την πραγματοποίηση της επιστροφής, για την οποία απαιτείται υποβολή της σχετικής αίτησης στην υπηρεσία μας, θα πρέπει να πιστοποιείται ότι οι εισροές του μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα εργολάβου χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α.»

Άλλωστε, αντίθετη άποψη θα βρισκόταν σε αντίθεση με το πνεύμα της Οδηγίας που θέλει ένα κοινό σύστημα ΦΠΑ το οποίο θα καταλήγει σε ουδετερότητα ως προς τον ανταγωνισμό ακόμη και αν οι συντελεστές και οι απαλλαγές δεν εναρμονίζονται πλήρως, υπό την έννοια ότι στο έδαφος κάθε κράτους μέλους παρόμοια αγαθά και υπηρεσίες υπόκεινται στην ίδια φορολογική επιβάρυνση (βλέπε το Προοίμιο της Οδηγίας στην σκέψη 7).

2. Πλημμελής εφαρμογή των παρ. 1 έως 6 του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

- Η εταιρεία ανέλαβε δυνάμει συμβάσεων με την «.....» (άλλως «.....»), ήτοι την διοίκηση συστημάτων μηχανικής του Ναυτικού των Ηνωμένων Πολιτειών για την παροχή υπηρεσιών έγινε προς την Ναυτική Αμερικανική Βάση στην Σούδα.

- Η παροχή των υπηρεσιών προς αυτούς απαλλάσσεται φόρου και συγκεκριμένα πρόκειται για ειδική απαλλαγή βάσει της παρ. παρ. 1 περ. στ, γγ' του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α..

- Προκειμένου να παράσχει μέρος του συνολικού έργου προς τις Αμερικανικές βάσεις ή άλλως την «.....», συνεργαστήκε επ' ευκαιρία και με την ελληνική επιχείρηση «.....» για τις υπηρεσίες της οποίας, κατέβαλε τον αναλογούντα Φ.Π.Α., ως υποκείμενες στον φόρο πράξεις.

- Για τις τελευταίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης εφόσον τις διενεργούσε στο εσωτερικό της Ιταλίας, χώρας εγκατάστασής της.

- Λόγω του γεγονότος ότι η παροχή υπηρεσιών τις οποίες παρέχει στο εσωτερικό της χώρας απαλλάσσονται φόρου, δεν δύναται να τον εκπέσει.

- Όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο αποδεικτικό υλικό και συγκεκριμένα τις συμβάσεις με την ελληνική επιχείρηση «.....» οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιήθηκαν σε έργα των δυνάμεων των Η.Π.Α., πράγμα το οποίο δεν αμφισβητείται από την φορολογική αρχή και συγκεκριμένα αναφέρεται ότι «α), «.....» που έγινε για λογαριασμό του NATO και της Αμερικανικής Ευκολίας που βρίσκεται στο». Το τελευταίο προκύπτει και από την σελ. 1 της σύμβασης με την «.....».

- Υφίσταται το ανωτέρω υπ' αριθ. Δ. 14^Α ΕΞ 2013 έγγραφο της 14η Διεύθυνση Φ.Π.Α. σε απάντηση προς την «.....» η οποία στο πλαίσιο παλαιότερης συνεργασίας υπήρξε υπερβολάβος της.
- Αποτέλεσμα όλων των παραπάνω είναι ότι δικαιούται σε κάθε περίπτωση την επιστροφή του Φ.Π.Α..
- Ως εκ τούτου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατ' εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της ΑΥΟ Π.3530/1450/1988 ΠΟΛ.164 κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν δικαιούται την επιστροφή του Φ.Π.Α.. Αντίθετα, στα υπόλοιπα Κράτη-μέλη (της Ισπανίας, της Ιταλίας, της Ρουμανίας) στα οποία έχει δραστηριοποιηθεί κατά τον ίδιο ακριβώς τρόπο ουδέποτε τέθηκε κάποιο πρόβλημα στην επιστροφή του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8§3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε Παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14§4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 περ. στ' υποπερ. γγ' του ν. 2859/2000:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: [...]

στ) η παράδοση και η Εισαγωγή αγαθών, καθώς και η Παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται: [...]

(γγ) στα πλαίσια της Συνθήκης της Βορειοατλαντικής Συμμαχίας, για χρήση από τις ένοπλες δυνάμεις των άλλων κρατών μελών και των πολιτικών υπηρεσιών που τις συνοδεύουν ή για τον εφοδιασμό των κυλικίων και λεσχών τους, εφόσον αυτές ενεργούνται σύμφωνα με τη Συνθήκη,»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§§2 έως 9 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή στο άρθρο 11 του ν. 3108/2003 «Κύρωση της Συνολικής Τεχνικής Συμφωνίας (C.T.A.) μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής.» ορίζεται ότι: «1. Οι δυνάμεις των Ηνωμένων Πολιτειών δύνανται να εισάγουν ή να αποκτούν, στην Ελληνική επικράτεια, με την προβλεπόμενη για τις Ένοπλες Δυνάμεις των χωρών του NATO φορολογική απαλλαγή, εξοπλισμό, προμήθειες, εφόδια και άλλα αγαθά προοριζόμενα για χρήση από τη δύναμη, τα μέλη της και το πολιτικό προσωπικό ή για τον εφοδιασμό των καταστημάτων τροφοδοσίας, λεσχών και πρατηρίων τους, με απαλλαγή από κάθε τελωνειακό δασμό και από τον ελληνικό φόρο προστιθέμενης αξίας, τέλη ή άλλους φόρους.

2. Ομοίως, η παροχή υπηρεσιών στην Ελληνική επικράτεια προς τις δυνάμεις, τα μέλη τους και το πολιτικό προσωπικό απαλλάσσεται από τον ελληνικό φόρο προστιθέμενης αξίας ή από τους φόρους που τον αντικαθιστούν. [...]»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 164/1988:

«1. Ο φόρος που επιβάρυνε τις πάσης φύσεως εισροές του προμηθευτή ή του εργολάβου των εγκατεστημένων στην Ελλάδα δυνάμεων των ΗΠΑ, επιστρέφεται, σ' αυτόν με τη διαδικασία που ορίζεται με τις Π.3082/2516/ΠΟΛ.151/15.5.1987 και Π.5514/3610/ΠΟΛ.239/14.8.1987 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών κατά το μέρος που τα αγαθά αποδεδειγμένα παραδόθηκαν, ενσωματώθηκαν ή χρησιμοποιήθηκαν σε έργο των δυνάμεων ή οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν σ' αυτές και ο φόρος αυτός δεν μπορεί να συμψηφιστεί με φόρο εκροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

2. Για την επιστροφή του φόρου της προηγούμενης παραγράφου, ο δικαιούχος αυτής υποβάλλει σχετική αίτηση στην οποία επισυνάπτει, προκειμένου για παράδοση αγαθών, βεβαίωση του διοικητή των δυνάμεων ή του νόμιμου αναπληρωτή του, προκειμένου δε για την εκτέλεση έργων αντίγραφο της σχετικής επιμέτρησης, θεωρημένο από τα παραπάνω πρόσωπα για την ανάλωση των αναγραφόμενων σ' αυτήν αγαθών.»

Επειδή, στο άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1003/15-1-2010 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα: «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)» ορίζεται:

β) Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποβάλει την αίτηση μέσω της ηλεκτρονικής δικτυακής πύλης την οποία έχει δημιουργήσει το κράτος μέλος εγκατάστασής του και το οποίο την διαβιβάζει στην Ελλάδα (κράτος μέλος επιστροφής).

2. Περίοδος που καλύπτει η αίτηση

Η περίοδος επιστροφής που καλύπτει η αίτηση δεν πρέπει να υπερβαίνει ένα ημερολογιακό έτος ούτε να είναι μικρότερη των τριών ημερολογιακών μηνών εκτός εάν η αίτηση αφορά περίοδο που αντιστοιχεί στο υπόλοιπο του ημερολογιακού έτους το οποίο στην περίπτωση αυτή λογίζεται ως ένα ημερολογιακό έτος.

3. Όριο αιτούμενου ποσού

Εάν η αίτηση αφορά περίοδο επιστροφής ενός ημερολογιακού έτους το ποσό επιστροφής που αιτείται δε μπορεί να είναι μικρότερο των 50 Ευρώ και εάν η αίτηση αφορά περίοδο μικρότερη ενός ημερολογιακού έτους αλλά όχι μικρότερη των τριών μηνών το ποσό επιστροφής που αιτείται δε μπορεί να είναι μικρότερο των 400 Ευρώ.

4. Τύπος και περιεχόμενο

Ο τύπος της αίτησης επιστροφής έχει την μορφή ηλεκτρονικής "φόρμας" και περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) όνομα αιτούντος, διεύθυνση επαγγελματικής του δραστηριότητας και διεύθυνση για επαφή με ηλεκτρονικά μέσα,
- β) αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) εγγραφής στο κράτος μέλος εγκατάστασης για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας,
- γ) κωδικό αριθμό δραστηριότητας (ΚΑΔ) του αιτούντος και την περιγραφή αυτής,
- δ) περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής,
- ε) κράτος μέλος επιστροφής,
- στ) στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού με τους κωδικούς IBAN και BIC,
- ζ) δήλωση του αιτούντος με την οποία θα δηλώνει, ότι εντός του κράτους μέλους επιστροφής δεν πραγματοποίησε καμία παράδοση αγαθών και καμία παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους αυτού, εκτός της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς και των συναφών με αυτές που απαλλάσσονται του φόρου καθώς και παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει την υποχρέωση πληρωμής του φόρου.
- η) στοιχεία αντιπροσώπου (στην περίπτωση που υπάρχει)

5. Παραστατικά δαπανών

Εκτός των πληροφοριών της παραγράφου 4, η αίτηση επιστροφής περιλαμβάνει και τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής, ανά κράτος μέλος επιστροφής:

- α) όνομα και πλήρη διεύθυνση του προμηθευτή,
- β) αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) εγγραφής του προμηθευτή στο κράτος μέλος επιστροφής για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας,
- γ) αριθμό και ημερομηνία του παραστατικού,
- δ) ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας εκφρασμένο στο νόμισμα του κράτους μέλους επιστροφής,

ε) ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας που εκπίπτει και το οποίο έχει προσδιοριστεί βάσει της αναλογίας έκπτωσης,
στ) ποσοστό επί τοις εκατό της αναλογίας έκπτωσης(ποσοστό pro-rata),
ζ) περιγραφή του είδους των αγαθών ή των υπηρεσιών και ταξινόμηση βάσει ειδικών κωδικών που χρησιμοποιεί το κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι είναι αναρτημένοι στη σχετική ιστοσελίδα για την υποβολή της αίτησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με έδρα την Ιταλία έλαβε οκτώ (8) τιμολόγια εκδοθέντα από την Ελληνική επιχείρηση «.....» συνολικής καθαρής αξίας 99.245,65 € πλέον ΦΠΑ 24.058,95 €, το οποίο ποσό ζήτησε να της επιστραφεί με το από 8.3.2023 αίτημά της.

Επειδή, στο πλαίσιο της εξέτασης του παραπάνω αιτήματος το Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. του ΚΕΜΕΕΠ απέστειλε αιτήματα τόσο στην προσφεύγουσα όσο και στον Έλληνα εκδότη των τιμολογίων από τις απαντήσεις στα οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε συμβουλευτικές υπηρεσίες μηχανικού από την ελληνική επιχείρηση «.....» ως εξής:

α) Για το έργο «.....» που έγινε για λογαριασμό του NATO και της Αμερικανικής Ευκολίας που βρίσκεται στο Ακρωτήριο Χανίων η ελληνική επιχείρηση παρείχε συμβουλευτικές υπηρεσίες για τα ακόλουθα:

- Διενέργεια τοπογραφικής έρευνας για την εύρεση υφιστάμενων δικτύων εξυπηρέτησης (αποχέτευσης, απορροής όμβριων κλπ)
- Εκπόνηση μελετών για τον σχεδιασμό και την αναβάθμιση υφιστάμενου δικτύου απορροής όμβριων.
- Προσαρμογή της μελέτης με βάσει τις ελληνικές προδιαγραφές και τις ελληνικές τιμές κόστους εργασίας και υλικών (Code compliance)
- Σύνταξη σχεδίων , τεχνικών εκθέσεων και προϋπολογισμού.
- Εκτυπώσεις σχεδίων, τεχνικών εκθέσεων και προϋπολογισμού στα πλαίσια της υποβολής του πακέτου μελέτης στον πελάτη.

Οι παραπάνω υπηρεσίες υλοποιήθηκαν και τιμολογήθηκαν με τα ΤΠΥ / 17-02-2022 , ΤΠΥ/ 23-02-2022, ΤΠΥ / 23-05-2022 και ΤΠΥ / 24-05-2022

β) «.....» που έγινε για λογαριασμό του NATO και της που βρίσκεται στο η ελληνική επιχείρηση παρείχε συμβουλευτικές υπηρεσίες για τα ακόλουθα:

- Διενέργεια γεωτεχνικής έρευνας για την εύρεση της ποιότητας του εδάφους σε περιοχή που πρόκειται να ανεγερθεί νέο κτίριο
- Διενέργεια τοπογραφικής έρευνας για την αποτύπωση δικτύων σε περιοχή που πρόκειται να ανεγερθεί νέο κτίριο.
- Προσαρμογή της μελέτης με βάσει τις ελληνικές προδιαγραφές και τις ελληνικές τιμές κόστους εργασίας και υλικών (Code compliance) και μεταφράσεις
- Σύνταξη σχεδίων , τεχνικών εκθέσεων και προϋπολογισμού.
- Εκτυπώσεις σχεδίων, τεχνικών εκθέσεων και προϋπολογισμού στα πλαίσια της υποβολής του πακέτου μελέτης στον πελάτη.

Οι παραπάνω υπηρεσίες υλοποιήθηκαν και τιμολογήθηκαν με τα ΤΠΥ / 19-01-2022 , ΤΠΥ / 23-02-2022, ΤΠΥ / 13-05-2022 και ΤΠΥ / 24-05-2022.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια προκειμένου να τιμολογήσει τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς την Ιταλική κρατική αρχή με την επωνυμία «.....»

Επειδή, με βάση τα παραπάνω η Υπηρεσία έκρινε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε στην Ελλάδα δαπάνες οι οποίες επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ, με σκοπό να πραγματοποιήσει πράξεις των οποίων ο τόπος φορολογίας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000 είναι το εσωτερικό της χώρας κι αφού, 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 υποκείμενους 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 απέρριψε το από 8.3.2023 αίτημα της προσφεύγουσας με την έκδοση της από 28.11.2023 και με αριθμ. πρωτ./8.3.2023 προσβαλλόμενης απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο Προϊστάμενος του ΚΕΜΕΕΠ απέρριψε το αίτημά της καθώς είχε λάβει στο παρελθόν, κατά τα έτη 2010 έως 2014, επιστροφή Φ.Π.Α. με τη διαδικασία Επιστροφής Φ.Π.Α. σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες εντός και εκτός Ε.Ε. για έργα που ανέλαβε ως εργολάβος στην Αμερικανική Βάση με υπεργολάβο την ίδια ελληνική επιχείρηση, κατόπιν του υπ' αριθ. Δ14Α ΕΞ 2013 εγγράφου της Διεύθυνσης ΦΠΑ προς την τελευταία, το οποίο κι επικαλείται.

Επειδή, στην ανωτέρω υπ' αριθ. Δ14Α ΕΞ 2013 ατομική διοικητική λύση με θέμα «.....» αναφέρονται τα εξής:

«6. Παρότι οι μη εγκατεστημένοι στην Ελλάδα εργολάβοι πραγματοποιούν πράξεις φορολογητέες στην Ελλάδα (εργασίες σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα) για τις οποίες θα έπρεπε να λάβουν Α.Φ.Μ./ΦΠΑ στην χώρα μας και να υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ανωτέρω πράξεις απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 27.1.στ.γγ. Και δεδομένου ότι με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις θα είχαν δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών τους, γίνεται δεκτή η επιστροφή αυτή να πραγματοποιείται με βάση τις οδηγίες 2008/9/ΕΚ (για εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος-μέλος) και 85/460/ΕΟΚ (για εγκατεστημένους σε Τρίτες χώρες).

7. Σημειώνεται τέλος, ότι σε κάθε περίπτωση για την πραγματοποίηση της επιστροφής, για την οποία απαιτείται υποβολή της σχετικής αίτησης στην υπηρεσία μας, θα πρέπει να πιστοποιείται ότι οι εισροές του μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα εργολάβου χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α.»

Επειδή η υπό κρίση υπόθεση αφορά τους ίδιους αντισυμβαλλόμενους και τα ίδια πραγματικά περιστατικά (ίδιος λήπτης των τιμολογίων, ίδιος εκδότης τιμολογίων/ υπεργολάβος, ίδιο αντικείμενο- εργασίες στην Αμερικανική Βάση στη Σούδα) με αυτά για τα οποία εκδόθηκε η ως άνω ατομική διοικητική λύση.

Επειδή το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ την οποία προβλέπουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τον φόρο αυτόν. Η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, σκέψη 33, και της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, σκέψη 45 καθώς και διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó, C-654/13, σκέψη 31).

Επειδή προκύπτει ότι οι εισροές που έλαβε η προσφεύγουσα από την Ελληνική επιχείρηση χρησιμοποιήθηκαν για την αποκλειστικά πραγματοποίηση πράξεων που απαλλάσσονται με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 27 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Κατόπιν των ανωτέρω και για λόγους χρηστής διοίκησης γίνεται δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής της προσφεύγουσας και συμπληρωματικά αναφέρουμε ότι η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθήσει η προσφεύγουσα σε περίπτωση νέας σύμβασης με τις Νατοϊκές Δυνάμεις που σχετίζεται με ακίνητο στην Ελλάδα προβλέπεται στην ΠΟΛ.1113/22.5.2013 Απόφαση του Υπ. Οικ. με θέμα «Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 13.5.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», ΑΦΜ/ VIES και την ακύρωση της από 28.11.2023 και με αριθμ. Πρωτ...../8.3.2023 απόφασης του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.