



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07-10-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2143

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,

Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. 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.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β΄ / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία **13-05-2024**, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (**ELENXIS**)
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ, αντικείμενο
εργασιών «Υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων, κρατήσεις καταλύματος, κρουαζιέρων και
οργανωμένα ταξίδια» και έδρα στην, Τ.Κ., - **Ν. Έβρου**, κατά της με
αριθμό/03-04-2024 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής**
Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 16-05-2024 έκθεση απόψεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με
την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας
μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS**)
ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη
και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./03-04-2024 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού**
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2023-31/12/2023, του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή του
προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 10.057,11€ βάσει δηλώσεως, σε
2.765,91€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των **7.291,20€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ'
εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη
φορολογική περίοδο 01/07/2023-31/12/2023, δυνάμει της υπ' αριθμ. 47/05-02-2024
σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.

Με την από 03/04/2024 συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής
Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, ο προσφεύγων δεν έχει
δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του φόρου των εισροών του, ποσού
7.291,20€, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2859/2000
(Κώδικας Φ.Π.Α.) προϋποθέσεις, των ακόλουθων δαπανών/εξόδων :

A / A	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟ- ΜΕΝΟΣ	ΠΑΡΑ- ΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
1	«.....» ΑΦΜ	Τ.Π.Υ. Θ/ 11-10- 2023	24.780,00 €	5.947,20 €	30.727,20 €	Διερεύνηση υπεδάφους και υπόγειου νερού στο λιμάνι του Μπουργκάς, Βουλγαρία
2	«.....» ΑΦΜ	Τ.Π.Υ./03- 10-2023	5.600,00 €	1.344,00 €	6.944,00 €	Για την ολοκλήρωση του Project, εναπομείναν 50% της αμοιβής, σύμφωνα

						με την από 16/10/2022 πρόταση με θέμα "Ανάπτυξη σχεδίου έκτακτης ανάγκης λιμανιού" και την από 05/10/2022 Σύμβαση μεταξύ των αντισυμβαλλομένων
--	--	--	--	--	--	---

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό.

Με την προσβαλλόμενη πράξη **αβάσιμα** συμπεραίνεται ότι, οι δύο παρασχεθείσες συμβουλευτικές υπηρεσίες του και των υπεργολάβων, προς την εταιρεία διαχείρισης του λιμένα «Burgas» στη Βουλγαρία, αναφορικά με τον προληπτικό έλεγχο συμμόρφωσης με Ευρωπαϊκές και Βουλγαρικές κανονιστικές διατάξεις και τη λειτουργία του, είναι επαρκώς και άμεσα συνδεδεμένες με το ακίνητο του εν λόγω λιμένα στη Βουλγαρία (άρθρο 31 παράγραφος 1 του Εκτελεστικού Κανονισμού ΕΕ 1042/2013) και **επομένως** **δύναται** να εκπέσει από τις φορολογητέες εκροές, τον οικείο φόρο ύψους 7.291,20€, κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.[..] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει **ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις**, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.2859/2000(Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: Άρθρο 2. «1. **Αντικείμενο του φόρου** είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την

ιδιότητα...» {...} **Άρθρο 8.** «**1. Παροχή υπηρεσιών**, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. ...» {...} **Άρθρο 14** «**1. Ορισμοί** - Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. ...**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. ...**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 κατασκήνωσεις 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.» {...} **Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.** «**1.** Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.» {...} **Άρθρο 32.** «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει : α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.» {...} **Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου.** «**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) .. {...} γ) για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.» **Άρθρο 35. Υπόχρεοι στο φόρο.** «**1.** Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας... {...} 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..».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

προβλέπεται ότι: «ο **τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων 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 παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο**».

Επειδή, από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ, τεκμαίρονται τα ακόλουθα: α) η εφαρμογή του άρθρου 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ βασίζεται στην πλήρωση των κριτηρίων που προβλέπονται στη οδηγία για το ΦΠΑ και στον εκτελεστικό κανονισμό αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου (εκτελεστικός κανονισμός για το ΦΠΑ), που πρέπει να αξιολογούνται αντικειμενικά, β) μια υπηρεσία θεωρείται σχετική με ακίνητο αν υπάρχει επαρκής άμεση σύνδεση με ακίνητο, γ) ο τρόπος με τον οποίο παρέχεται μια υπηρεσία (επιτόπου ή εξ αποστάσεως) δεν επηρεάζει τη φορολογική της μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται η φύση της υπηρεσίας και ότι το ακίνητο συνιστά ουσιαστικό και κεντρικό στοιχείο της παρεχόμενης υπηρεσίας, δ) ο **τόπος της φορολόγησης της υπηρεσίας παραμένει ο τόπος που βρίσκεται το ακίνητο ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του παρόχου και του λήπτη της υπηρεσίας**. Επιπλέον, σημειώνουμε ότι η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης του παρόχου στο συγκεκριμένο κράτος μέλος όπου βρίσκεται το ακίνητο δεν έχει σημασία για τον προσδιορισμό του τόπου παροχής της εν λόγω υπηρεσίας, ε) είναι αδιάφορο για την εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης ποιο είναι το φορολογικό και νομικό καθεστώς του λήπτη της υπηρεσίας, υποκείμενος ή μη στο φόρο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, στ) **γι' αυτήν την υπηρεσία δεν συμπληρώνονται οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ούτε και η στατιστική δήλωση INTRASTAT καθώς πρόκειται για παροχή υπηρεσίας** (στην περίπτωση διακίνησης αγαθών, ο ενδιαφερόμενος θα πρέπει να απευθυνθεί στην Ελληνική Στατιστική Αρχή), ζ) στην ανωτέρω πράξη περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες εμπειρογνωμόνων εφόσον σχετίζονται άμεσα με ακίνητο. Για παράδειγμα, σε αυτές υπάγονται οι υπηρεσίες αποτίμησης, η μελέτη και η αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων, κάποιες υπηρεσίες δέουσας επιμέλειας, κá. Σημειώνεται ότι παρόλο που κατονομάζονται ρητά στο άρθρο 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ οι υπηρεσίες εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, από τη γραμματική διατύπωση της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει ότι το πεδίο εφαρμογής της περιορίζεται σε αυτούς μόνο τους συγκεκριμένους κλάδους ή στα συγκεκριμένα επαγγέλματα, η) η πράξη, που πραγματοποιείται επί του ακινήτου και περιλαμβάνει περισσότερα του ενός στοιχεία, θα πρέπει να αξιολογείται αντικειμενικά βάσει των πραγματικών περιστατικών, προκειμένου να εφαρμοστεί ο ειδικός κανόνας του άρθρου 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ. Θα πρέπει δηλαδή να ελεγχθεί αν πρόκειται για: μια ενιαία παροχή που σχετίζεται επαρκώς με ακίνητο ή για μια κύρια παροχή υπηρεσίας και παρεπόμενες παροχές ή για μια ενιαία συνδυαστική παροχή των οποίων το κύριο ή κυρίαρχο στοιχείο είναι σχετικό με ακίνητο και υπάρχει επαρκής άμεση σύνδεση με αυτό, θ) η παρεχόμενη υπηρεσία μπορεί να αφορά περισσότερα του ενός ακίνητα. Το γεγονός ότι η υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα του ενός ακίνητα δεν συνιστά εμπόδιο για να χαρακτηριστεί μία υπηρεσία ως έχουσα επαρκή άμεση σύνδεση με ακίνητο κατά την ερμηνεία που δίδεται στον Εκτελεστικό Κανονισμό (παραπέμπουμε τον αναγνώστη παρακάτω). Προκειμένου να επιτευχθεί η φορολόγηση στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης, θα πρέπει τα ακίνητα να είναι συγκεκριμένα, δηλαδή σαφώς προσδιορισμένα ή προσδιορίσιμα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας για το ΦΠΑ, όταν ένας πάροχος παρέχει υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ σε κράτος μέλος, είναι γενικά υπόχρεος για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ στις Φορολογικές Αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο. Συνεπώς, ο πάροχος πρέπει κατά κανόνα να διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ και να εκπληρώνει όλες τις συναφείς υποχρεώσεις στο εν λόγω κράτος μέλος. Στη χώρα μας, οι υποχρεώσεις λήψης ΑΦΜ και ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, καθώς και η

υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου προβλέπονται στα άρθρα 35 και 36 του ΚΦΠΑ, αντίστοιχα. Όπως προελέχθη εάν μια υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα του ενός ακίνητα που βρίσκονται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ο πάροχος θα είναι υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου οφειλόμενου ΦΠΑ και για την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ σε όλες τις εν λόγω δικαιοδοσίες. Ωστόσο, όπως προβλέπεται στο άρθρο 194 της οδηγίας για το ΦΠΑ, κάθε κράτος μέλος μπορεί να προβλέπει ότι, όταν ο πάροχος δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφός του, ο υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου είναι ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, οι επιχειρηματικοί φορείς θα πρέπει να ελέγχουν αν η δυνατότητα αυτή ισχύει στα κράτη μέλη στα οποία δεν είναι μεν εγκατεστημένοι αλλά στα οποία προτίθενται να δραστηριοποιηθούν. Στη χώρα μας προβλέπεται η δυνατότητα αυτή στο άρθρο 35 του ΚΦΠΑ. Αν ο τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης αυτή η παροχή πραγματοποιείται εκτός αυτής και, επομένως, δεν οφείλεται ΦΠΑ σε κανένα κράτος μέλος. Ο πάροχος οφείλει, σε αυτήν την περίπτωση, να έρχεται σε επικοινωνία με την αρμόδια Φορολογική Αρχή της χώρας, όπου βρίσκεται το ακίνητο, για τυχόν φορολογική του υποχρέωση / οφειλή φόρου. Η Ευρ. Επιτροπή, προκειμένου ο ειδικός κανόνας του τύπου φορολόγησης των υπηρεσιών που αφορούν με κάποιο τρόπο ακίνητα να εφαρμοστεί ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρ. Ένωση, εξέδωσε τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, ο οποίος ερμηνεύει και άλλα ζητήματα και τροποποιεί το βασικό εκτελεστικό κανονισμό για το ΦΠΑ, καθώς και λεπτομερείς οδηγίες – επεξηγηματικές σημειώσεις οι οποίες επεξηγούν τις διατάξεις του άρθρου 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ και τις σχετικές διατάξεις του εκτελεστικού κανονισμού για το ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις «Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της Ε.Ε. για τον Φ.Π.Α. όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα» διευκρινίζονται οι υποχρεώσεις των παρόχων υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα (παράγραφος 25), όπου: «Όταν ένας πάροχος παρέχει υπηρεσίες που καλύπτονται από το **άρθρο 47 της 2006/112/Ε.Κ. οδηγίας του Συμβουλίου (Οδηγία για το Φ.Π.Α.)** σε κράτος μέλος, είναι γενικά υπόχρεος για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο (βλέπε άρθρο 193 της οδηγίας για τον ΦΠΑ).» Συνεπώς, ο πάροχος πρέπει κατά κανόνα να διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ και να εκπληρώνει όλες τις συναφείς υποχρεώσεις στο εν λόγω κράτος μέλος. Εάν μια υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα του ενός ακίνητα που βρίσκονται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ο πάροχος θα είναι υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου οφειλόμενου ΦΠΑ και για την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ σε όλες τις εν λόγω δικαιοδοσίες. Ωστόσο, κάθε κράτος μέλος μπορεί να προβλέπει ότι, όταν ο πάροχος δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφός του, ο υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου είναι ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών (βλέπε άρθρο 194 της οδηγίας για τον ΦΠΑ). Συνεπώς, οι επιχειρηματικοί φορείς θα πρέπει να ελέγχουν αν η δυνατότητα αυτή ισχύει στα κράτη μέλη στα οποία δεν είναι μεν εγκατεστημένοι αλλά στα οποία προτίθενται να δραστηριοποιηθούν (σημείο 26).

Επειδή, προκειμένου για την εξεύρεση του τύπου φορολόγησης των υπηρεσιών που σχετίζονται με τα ακίνητα, θα πρέπει πρώτα να εξακριβώνεται αν η υπό μελέτη υπηρεσία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ειδικού κανόνα του άρθρου 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ (δηλαδή αν η υπηρεσία αφορά αγαθό το οποίο χαρακτηρίζεται ως ακίνητο) και αν η υπηρεσία θεωρείται σχετική με τα ακίνητα (δηλαδή αν υπάρχει επαρκώς άμεση σύνδεση μεταξύ της υπηρεσίας και του ακινήτου το οποίο αυτή αφορά). Εάν δεν εμπίπτει στον ανωτέρω κανόνα, τότε θα εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες των άρθρων 44 και 45 της οδηγίας για το Φ.Π.Α. για τον τόπο φορολόγησης των υπηρεσιών (αντ. άρθρο 14, παράγραφος 2 του ΚΦΠΑ) ή οι άλλοι ειδικοί κανόνες των άρθρων 46 έως και 59α της ίδιας οδηγίας (αντ. άρθρο 14, παράγραφος 3 και επόμενα του ΚΦΠΑ). Σε ορισμένες περιπτώσεις, ενδέχεται να πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή δύο ή περισσότερων ειδικών κανόνων της οδηγίας για το ΦΠΑ. Για παράδειγμα, παροχή πληροφοριών για πώληση ή ενοικίαση ακινήτου μέσω διαδικτύου. Στις περιπτώσεις αυτές, θα πρέπει να εφαρμόζεται εκείνος ο κανόνας που διασφαλίζει καλύτερα τη φορολόγηση στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης.

Επειδή, ο εν λόγω ειδικός κανόνας συνάδει με την εφαρμογή της αρχής του προορισμού, σύμφωνα με την οποία οι υπηρεσίες που σχετίζονται με τα ακίνητα φορολογούνται στον τεκμαιρόμενο τόπο κατανάλωσης της υπηρεσίας. Η χρήση της θέσης ενός ακινήτου ως αντιπροσωπευτικό κριτήριο για τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης οδηγεί στη δίκαιη κατανομή των δικαιωμάτων φορολόγησης μεταξύ διαφορετικών φορολογικών δικαιοδοσιών. Τούτο διότι τα έσοδα από το ΦΠΑ περιέρχονται στο κράτος μέλος όπου τεκμαίρεται ότι καταναλώνεται η υπηρεσία λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι υπηρεσίες που είναι σχετικές με ακίνητα θεωρείται ότι καταναλώνονται στον τόπο όπου βρίσκεται το ακίνητο.

Επειδή, στην έννοια των υπηρεσιών συναφών με ακίνητα σύμφωνα με τον Κανονισμό 1042/2013 (τροποποίηση του 282/2011): «Η έννοια των υπηρεσιών συναφών με ακίνητα προσδιορίζεται από τους εν λόγω ευρωπαϊκούς κανονισμούς, οι οποίοι έχουν άμεση εφαρμογή στα εθνικά δίκαια χωρίς να απαιτούν ενσωμάτωση. Ο Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 1042/2013 τροποποίησε τον Κανονισμό 282/2011 αποσαφηνίζοντας μεταξύ άλλων το πεδίο εφαρμογής της διάταξης της οδηγίας που αφορά τον τόπο παροχής των υπηρεσιών που είναι συναφείς με ακίνητα. Ο νέος Κανονισμός 1042/2013 προσθέτει στον αρχικό 282/2011, τα άρθρα 13β, 31^α και 31β, τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 3, ορίζεται ότι ισχύουν υποχρεωτικά από την 01-01-2017».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13β «ορισμός ακινήτου» της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως «ακίνητο» θεωρείται: α) κάθε συγκεκριμένο τμήμα της γης, στην επιφάνειά της ή κάτω από αυτή, επί του οποίου μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής· β) κάθε κτίριο ή κατασκευή που συνδέεται άρρηκτα με το έδαφος πάνω ή κάτω από την επιφάνεια της θάλασσας, το οποίο δεν μπορεί να αποσυναρμολογηθεί ή να μετακινηθεί εύκολα· γ) κάθε στοιχείο που έχει εγκατασταθεί και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος ενός κτιρίου ή μιας κατασκευής χωρίς το οποίο το κτίριο ή η κατασκευή είναι ελλιπή, όπως πόρτες, παράθυρα, στέγες, κλιμακοστάσια και ανελκυστήρες· δ) κάθε στοιχείο, εξοπλισμός ή μηχανήμα μόνιμα εγκατεστημένο σε κτίριο ή κατασκευή που δεν μπορεί να μετακινηθεί χωρίς να καταστραφεί ή να αλλοιωθεί το κτίριο ή η κατασκευή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31α [γενικός κανόνας για τον προσδιορισμό της επαρκούς άμεσης ή μη σχέσης με το ακίνητο] της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. 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. [ενδεικτικός κατάλογος των υπηρεσιών σχετικών με το ακίνητο-επαρκής άμεση σχέση- στις οποίες εφαρμόζεται το άρθρο 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ] Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής: α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου που προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο, ανεξάρτητα από την ανέγερση ή μη του κτιρίου· β) την παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας· γ) την κατασκευή κτιρίου σε οικόπεδο καθώς και τις εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε κτίριο ή σε τμήματα κτιρίου· δ) την κατασκευή μόνιμων δομών σε οικόπεδο, καθώς και εργασίες κατασκευής και κατεδάφισης που εκτελούνται σε μόνιμες δομές όπως στα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές. ε) εργασίες σε γαίες, συμπεριλαμβανομένων των γεωργικών υπηρεσιών όπως το όργωμα, η σπορά, το πότισμα και η λίπανση· στ) τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων· ζ) την αποτίμηση ακινήτων, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων κατά τις οποίες απαιτείται η παροχή της υπηρεσίας αυτής για σκοπούς ασφάλισης, για τον καθορισμό της αξίας ενός ακινήτου ως εγγύησης δανείου ή για την εκτίμηση των κινδύνων και των ζημιών σε περίπτωση διαφορών· η) τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων, εκτός των περιπτώσεων που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο γ), συμπεριλαμβανομένης της αποθήκευσης εμπορευμάτων για τα οποία

ένα συγκεκριμένο τμήμα του ακινήτου παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον λήπτη· θ) την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος διαμονής σε συγκεκριμένο τόπο που προκύπτει από τη μετατροπή των δικαιωμάτων χρήσης υπό καθεστώς χρονομεριστικής μίσθωσης και από ανάλογες καταστάσεις· ι) την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων άλλων πλην εκείνων που προβλέπονται στα στοιχεία η) και θ) όσον αφορά τη χρήση του συνόλου ή τμήματος ακινήτου, συμπεριλαμβανομένης της άδειας χρησιμοποίησης τμήματος ακινήτου, όπως η χορήγηση δικαιωμάτων αλιείας και θήρας ή η πρόσβαση σε αίθουσες αναμονής σε αερολιμένες, ή η χρήση υποδομής για την οποία επιβάλλονται διόδια, όπως γέφυρες ή σήραγγες· ια) τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων, συμπεριλαμβανομένων εργασιών, όπως καθαρισμός, πλακόστρωση, τοποθέτηση χαρτιού τοιχοστρωσίας (ταπετσαρίας) και παρκέτων· ιβ) τη συντήρηση, ανακαίνιση και επισκευή μόνιμων δομών όπως τα συστήματα αγωγών για το αέριο, το νερό, την αποχέτευση και παρόμοιες δομές· ιγ) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση μηχανημάτων ή εξοπλισμού που, μετά την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, χαρακτηρίζονται ως ακίνητο· ιδ) τη συντήρηση και επισκευή, επιθεώρηση και εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού, εάν τα εν λόγω μηχανήματα ή ο εν λόγω εξοπλισμός μπορούν να χαρακτηριστούν ως ακίνητα· ιε) τη διαχείριση ακινήτων, εκτός από τη διαχείριση χαρτοφυλακίου επενδύσεων σε ακίνητα που καλύπτονται από την παράγραφο 3 στοιχείο ζ), η οποία συνίσταται στην εκμετάλλευση εμπορικών, βιομηχανικών ή οικιστικών ακινήτων από τον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή για λογαριασμό του· ιστ) τη διαμεσολάβηση κατά την πώληση ή τη χρηματοδοτική μίσθωση ή την εκμίσθωση ακινήτων και τη σύσταση ή τη μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά), εκτός από τη διαμεσολάβηση που καλύπτεται από την παράγραφο 3 στοιχείο δ)· ιζ) τις νομικές υπηρεσίες τις σχετικές με τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων, με τη σύσταση ή μεταβίβαση ορισμένων δικαιωμάτων σε ακίνητα ή εμπραγμάτων δικαιωμάτων επί ακινήτων (ανεξαρτήτως του αν αυτά αντιμετωπίζονται ή όχι ως ενσώματα αγαθά), όπως οι συμβολαιογραφικές εργασίες, ή την κατάρτιση συμβολαίου για πώληση ή αγορά ακινήτου, ακόμη και αν η σχετική συναλλαγή που συνεπάγεται τη νομική μεταβολή του ακινήτου δεν υλοποιείται.

Επειδή, στο υποτήμα 6Α «Παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο» - άρθρο 31α του υπ' αριθ. 1042/2013 Εκτελεστικού Κανονισμού του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης προβλέπεται ότι: «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: ... β) την παροχή υπηρεσιών επιτόπιας επίβλεψης ή ασφάλειας ...»

Επειδή, όπως αναλύεται στις «Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της Ε.Ε. για τον Φ.Π.Α. όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα» (παράγραφος 142), η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31α αναφέρεται στη «φυσική μεταβολή», χωρίς κανέναν περαιτέρω προσδιορισμό. Ως εκ τούτου, φαίνεται εύλογο να υποτεθεί ότι οποιοδήποτε είδος φυσικής μεταβολής ενός ακινήτου θα πρέπει να αρκεί για την κάλυψη από τη συγκεκριμένη διάταξη (συμπεριλαμβανομένων των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην πρόληψη οποιασδήποτε φυσικής μεταβολής). Αξίζει να σημειωθεί ότι η φράση «φυσική μεταβολή» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 31α παράγραφος 1 περίπτωση β' δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι περιορίζεται μόνο στις αλλαγές που είναι σημαντικές.

Επειδή, όπως αναλύεται στις «Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της Ε.Ε. για τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα» (παρ. 49, 54 και 63): «49. Η αναφορά σε «συγκεκριμένο τμήμα της γης» σημαίνει ότι αυτό που μπορεί να

θεωρηθεί ως ακίνητο αποτελείται από σαφώς προσδιορισμένες ή προσδιορίσιμες περιοχές της γης επί των οποίων μπορούν να θεμελιωθούν δικαιώματα κυριότητας και κατοχής. Το πεδίο που καλύπτει ο όρος «γη» είναι ευρύ, καθώς η αναφορά στη γη, είτε στην επιφάνειά της είτε κάτω από αυτή, περιλαμβάνει πράγματι το έδαφος αυτό καθαυτό και οτιδήποτε βρίσκεται πάνω σε αυτό, καθώς επίσης και οτιδήποτε βρίσκεται κάτω από αυτό, δηλαδή το υπέδαφος....{..} 54. Το υπέδαφος της γης καλύπτει οτιδήποτε βρίσκεται κάτω από το έδαφος. Επομένως, πετρελαιοπηγές, υδροφόροι ορίζοντες, ορυκτά και λοιποί πόροι που βρίσκονται κάτω από το έδαφος (καθώς επίσης και το έδαφος που βρίσκεται κάτω από το νερό) θεωρούνται ακίνητα....{..} 63. Τα αναπαλλοτριώτα ακίνητα αγαθά, όπως τα δημόσια κτήματα (π.χ. λίμνες, εσωτερικές πλωτές οδοί, λιμένες, δημόσια πάρκα), καλύπτονται και αυτά από την περίπτωση α' του άρθρου 13β, ακόμη και όταν η κυριότητα επ' αυτών δεν είναι μεταβιβάσιμη».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του με αριθμό 282/2011 εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ), όπως τροποποιήθηκε με τον με αριθμό 1042/2013 Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7^{ης} Οκτωβρίου 2013: «Η παράγραφος 1 καλύπτει, ιδίως, τα εξής: α) {...} στ) τη μελέτη και την αξιολόγηση του κινδύνου και της ακεραιότητας ακινήτων» και όπως αναλύεται το στοιχείο «στ» στις «Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της ΕΕ για τον ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα» (παράγραφος 179) «...Άλλα παραδείγματα υπηρεσιών αξιολόγησης κινδύνου και ακεραιότητας περιλαμβάνουν αντισεισμικές αξιολογήσεις, μελέτη του βυθού της θάλασσας, αξιολόγηση οικοπέδου προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι κατάλληλο για δόμηση, αξιολόγηση ενεργειακής απόδοσης, αξιολόγηση της τεκμηρίωσης όσον αφορά την ασφάλεια και συμμόρφωση με άλλες υποχρεώσεις που σχετίζονται με το περιβάλλον, την υγεία ή την ασφάλεια».

Επειδή, στην απόφαση Σ.τ.Ε. 1681/2019 του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρεται ότι: « {...} οι υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα θεωρούνται ότι έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με τα ακίνητα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ...»».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. Δ14Β 1104109 ΕΞ 26.6.2013 απαντητικό έγγραφο του Τμήματος Β' της 14^{ης} Δ/νσης Φ.Π.Α. της Γ.Δ.Φ. της Γ.Γ.Δ.Ε. σε ερώτηση με θέμα «Εκπόνηση στατικής μελέτης για γέφυρα στην Γαλλία και στο Κατάρ», διευκρινίστηκε ότι «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, από την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι: « Η υπηρεσία «.....», συμπεριλαμβανομένης και της υπηρεσίας της υπεργολάβου «.....», με Α.Φ.Μ., αποτελεί μία υπηρεσία στο σύνολο της, καθώς κεντρικός άξονας αυτής, σύμφωνα με τις συναφθείσες συμβάσεις αποτελεί η διερεύνηση του υπεδάφους και υπόγειου νερού, συλλέγοντας δείγματα από είκοσι ένα (21) σημεία του εδάφους του λιμένα «Burgas» της Βουλγαρίας, μέσω γεωτρήσεων με δικά της μέσα και προσωπικό, για σύγκριση αυτών με τα ανώτατα επιτρεπόμενα όρια μόλυνσης που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και προτάσεων μεθόδων απολύμανσης και απαραίτητων ενεργειών σε περίπτωση διαπίστωσης επιμόλυνσης αυτών, την οποία (υπηρεσία) καλείται να υλοποιήσει η υπεργολάβος λόγω της τεχνογνωσίας της. {...} Ακολουθώντας, η υπηρεσία «.....», συμπεριλαμβανομένης και της υπηρεσίας της υπεργολάβου «.....» με Α.Φ.Μ., αποτελεί

μία υπηρεσία στο σύνολό της, καθώς κεντρικός άξονας αυτής, σύμφωνα με τις συναφθείσες συμβάσεις είναι η κατάρτιση ενός συγκεκριμένου σχεδίου έκτακτης ανάγκης, στον λιμένα «Burgas» της Βουλγαρίας, σε περιπτώσεις (ενδεικτικά) σεισμού, φωτιάς, πλημμυρών, πετρελαιοκηλίδων, καθίζησης εδάφους κ.α. {...} «..Κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο των υπηρεσιών αυτών είναι το ακίνητο (λιμένας «Burgas» της Βουλγαρίας), σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31^α, καθότι: α) στην περίπτωση του «.....», η όλη υπηρεσία έχει ως κύριο αντικείμενο την **εκτίμηση πιθανής επιμόλυνσης του υπεδάφους της περιοχής του λιμανιού** όπου διαχειρίζεται η νομική οντότητα «.....» και όπως αναφέρεται στις συμβάσεις που αφορούν το έργο αυτό, για την εκτίμηση αυτή απαιτούνται **δειγματοληπτικές γεωτρήσεις επί τους εδάφους του ακινήτου**. Είναι ξεκάθαρο, λοιπόν, ότι πρόκειται για μία υπηρεσία με κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο το ακίνητο, αφού χωρίς την ύπαρξη αυτού δε θα ήταν δυνατό να παρασχεθεί η υπηρεσία. Επίσης, η υπηρεσία αφορά συγκεκριμένο ακίνητο, αφού οι εργασίες γεώτρησης, προκειμένου να αναλυθούν χημικά τα συλλεχθέντα στοιχεία, γίνονται επί αυτού, έστω και σε δειγματοληπτική βάση, καθώς είναι ευνόητο ότι είναι ανέφικτο να αναλυθεί χημικά όλο το υπέδαφος του ακινήτου. Τα αποτελέσματα, όμως, της έρευνας αυτής, όπως αναφέρεται και στις συμβάσεις, αντικατοπτρίζουν συνολικά το υπέδαφος και τα υπόγεια νερά του ακινήτου, καθώς σε τέτοιες περιπτώσεις ο δειγματοληπτικός έλεγχος πρέπει να γίνεται με τέτοιο τρόπο και από τα κατάλληλα σημεία ώστε να δοθούν οι πιστοποιήσεις ή οι απαιτούμενες συμμορφώσεις, οι οποίες απορρέουν από τα αποτελέσματα της υπηρεσίας αυτής και προφανώς δε δίνονται μόνο για τα σημεία που ελέγχθηκαν δειγματοληπτικά, αλλά επί του συνόλου του υπεδάφους και υπόγειων νερών, των τερματικών σταθμών που διαχειρίζεται η «.....», β) στην περίπτωση του «.....», το εν λόγω σχέδιο εκτάκτου ανάγκης, **δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστεί για παράδειγμα σε άλλο λιμάνι ή επιχείρηση**, καθότι για την εφαρμογή του είναι απαραίτητος ο σχεδιασμός σχεδιαγραμμάτων του λιμανιού και των εγκαταστάσεων του προκειμένου να συγκροτηθούν πλάνια διαφυγής, όπως αναφέρεται στις περιγραφόμενες υπηρεσίες των συμβάσεων (συν. πακέτο 3) {...} **Ο κατάλογος της παραγράφου 2 του άρθρου 31α είναι αμιγώς ενδεικτικός** (παράγραφος 145 των επεξηγηματικών σημειώσεων) και παρέχει, όπως υποδηλώνεται και από τη διατύπωσή του («ιδίως»), **παραδείγματα συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες ο νομοθέτης της Ε.Ε. θεωρεί σχετικές με ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας για τον Φ.Π.Α.. Με τον τρόπο αυτό, παρέχει ασφάλεια δικαίου σε πολλές συνήθειες περιπτώσεις. Ακολούθως, δεν περιορίζει τον γενικό ορισμό της έννοιας των υπηρεσιών που είναι σχετικές με ακίνητα, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου** (παράγραφος 146 των επεξηγηματικών σημειώσεων). Κατά συνέπεια, τυχόν ειδική περίπτωση που δεν καλύπτεται ρητώς από τις περιπτώσεις α' έως ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 31α ή από την παράγραφο 3 αυτού, **θα πρέπει να αξιολογείται κατά περίπτωση με βάση τα κριτήρια που ορίζονται στην παράγραφο 1**».

Επειδή, ακολούθως από την ελεγκτική αρχή κρίθηκε ότι, για τις δαπάνες επιχειρηματικών συμβουλευτικών υπηρεσιών των αντισυμβαλλόμενων (προμηθευτών) υπεργολάβων, που σχετίζονται άμεσα με ακίνητο και συγκεκριμένα στο λιμένα «Burgas» της Βουλγαρίας, δε φορολογούνται στην Ελλάδα, αλλά στη χώρα όπου βρίσκεται το ακίνητο, ήτοι στη Βουλγαρία και επομένως **δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών των, ποσού 7.291,00€, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, όπως παρακάτω:**

Α/Α	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1		Τ.Π.Υ. Θ/11-10-23	24.780,00	5.947,20	30.727,20
2		Τ.Π.Υ./03-10-23	5.600,00	1.344,00	6.944,00
		ΣΥΝΟΛΟ	30.380,00	7.291,20	37.671,20

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται ότι: «α) Αβάσιμα ο έλεγχος κρίνει ότι, οι υπηρεσίες «.....» και «.....» έχουν επαρκή και άμεση σύνδεση με το ακίνητο του λιμένα του «Burgas», σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31α του Εκτελεστικού Κανονισμού Ε.Ε. 1042/2013 και επομένως δε δύναται να εκπέσει από τις

φορολογητέες εκροές, φόρος ύψους 7.291,20€, β) ο έλεγχος υπάγει στο καθεστώς των εξαιρέσεων του Φ.Π.Α. και όχι ως όφειλε στους γενικούς κανόνες του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθότι οι εν λόγω υπηρεσίες κατά 72% (.....) και 86,4% (.....) διενεργήθηκαν στην Ελλάδα, χωρίς να συνδέονται άμεσα και επαρκώς με το ακίνητο, γ) η ελεγκτική αρχή προβαίνει σε διασταλτική και αβάσιμη ερμηνεία των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 31^α, χωρίς μεθοδολογικά να κρίνει, ως όφειλε, τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, δ) περιορίζει, εκ του αποτελέσματος, τη θεμελιώδη ενωσιακή ελευθερία στην παροχή υπηρεσιών εντός της Ε.Ε. από την έδρα της επιχείρησής της, στον τόπο όπου κείται το ακίνητο (Βουλγαρία) και ε) το λιμάνι του «Burgas» αποτελεί τον μοναδικό πελάτη της, στην παροχή επιχειρηματικών συμβουλευτικών υπηρεσιών της».

Επειδή, η νομική οντότητα «.....» - VAT BG, είναι ιδιωτική εταιρεία διαχείρισης των τερματικών λιμενικών σταθμών «.....» και «.....», τα οποία είναι τμήματα του εθνικού, δημόσιου λιμένα του «Burgas» της Βουλγαρίας, με παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης και εκμετάλλευσης αυτών.

Επειδή, ένα λιμάνι καθίσταται από μόνο του μία ιδιαίτερη περίπτωση ακινήτου, όπου συνίσταται από έδαφος, υπέδαφος, νερό και κτιριακές εγκαταστάσεις. Η διαχείριση χώρων του λιμανιού παραχωρείται από το κράτος με συμβάσεις, όπου διέπονται από όρους και προϋποθέσεις, όπως περιγράφεται στις προσκομισθείσες συμβάσεις, γεγονός που δεν αμφισβητεί αλλά επικαλείται και ο ίδιος ο ελεγχόμενος στο υπόμνημα απόψεών του. Όσον αφορά στην υπηρεσία «.....», στο σημείο 179 των επεξηγηματικών σημειώσεων, γίνεται ρητή αναφορά ότι, στην περίπτωση σ' της παρ. 2 του άρθρου 31^α συμπεριλαμβάνονται και οι υπηρεσίες όπως, η τεχνική αξιολόγηση της φυσικής κατάστασης του ακινήτου, αξιολόγησης κινδύνου και ακεραιότητας, αντισεισμικές αξιολογήσεις, μελέτη του βυθού της θάλασσας, αξιολόγηση οικοπέδου προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι κατάλληλο για δόμηση, αξιολόγηση ενεργειακής απόδοσης, αξιολόγηση της τεκμηρίωσης όσον αφορά την ασφάλεια και συμμόρφωση με άλλες υποχρεώσεις που σχετίζονται με το περιβάλλον, την υγεία ή την ασφάλεια, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες του λιμανιού ως ακίνητο, και το γεγονός ότι, για να απαιτείται συμμόρφωση με τα ανώτατα επιτρεπόμενα όρια μόλυνσης που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση, όσον αφορά στην επιμόλυνση του υπεδάφους και των υπόγειων νερών, είναι εύλογο ότι η πιθανή επιμόλυνση υπεδάφους και υπόγειων νερών να αποτελούν κίνδυνο για το περιβάλλον και την υγεία. Επίσης, μία πιθανή επιμόλυνση των στοιχείων του υπεδάφους και των υπόγειων νερών πάνω από τα επιτρεπόμενα όρια, μπορεί να επιφέρει διάβρωση του εδάφους και συνεπώς να προκύπτουν και θέματα ακεραιότητας αυτού. Όσον αφορά στην υπηρεσία «.....», που αφορά στη σύνταξη και εφαρμογή του σχεδίου εκτάκτου ανάγκης, αυτή αποτελεί μία υπηρεσία, όπου δύο από τους κύριους σκοπούς, για τη σύνταξη και εφαρμογή αυτού είναι: α) η ασφάλεια των ανθρώπων που συνδέονται με τον κείμενο χώρο του λιμανιού (υγεία) και β) η πρόληψη για τη μείωση των ζημιών του χώρου του λιμανιού και των εγκαταστάσεών του. Είναι μία υπηρεσία, για την οποία απαιτείται συμμόρφωση με τους κανονισμούς, είτε της χώρας όπου κείται το λιμάνι (Βουλγαρία), είτε με διεθνείς οργανισμούς (π.χ. IMO) με κύριο σκοπό την προστασία του περιβάλλοντος.

Επειδή, ο λιμένας «Burgas» της Βουλγαρίας και κατ' επέκταση, τα τμήματα αυτού σε έδαφος και υπέδαφος καθώς και ύδατα, είναι ακίνητα.

Επειδή, για την τεκμηρίωση της επαρκούς σύνδεσης των δύο υπηρεσιών με το ακίνητο στον λιμένα «Burgas» της Βουλγαρίας, η ελεγκτική αρχή βασίστηκε στον με αριθμό 1042/2013 Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) του Συμβουλίου της 7^{ης} Οκτωβρίου 2013 και συγκεκριμένα στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31^α (σημείο 139 των επεξηγηματικών σημειώσεων), το οποίο αναφορικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με τα ακίνητα ορίζει ότι: «οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα πρέπει να προκύπτουν από συγκεκριμένο ακίνητο που αποτελεί συστατικό στοιχείο, το οποίο είναι κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για την παρεχόμενη υπηρεσία. Δεν είναι δυνατή η εκτέλεση της εν λόγω υπηρεσίας χωρίς το υποκείμενο ακίνητο, γεγονός που υποδηλώνει ότι η υπηρεσία πρέπει να παρασχεθεί σε σχέση με

συγκεκριμένο ακίνητο. Το αποτέλεσμα της υπηρεσίας πρέπει να απορρέει από το εν λόγω ακίνητο». Με άλλα λόγια, η υπηρεσία προκύπτει από το ακίνητο όταν γίνεται χρήση του ακινήτου για την εκτέλεση της υπηρεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι το ακίνητο αποτελεί το κύριο και κυρίαρχο στοιχείο της εν λόγω παροχής». Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 143 των «επεξηγηματικών σημειώσεων»: «Οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31α' δεν είναι σωρευτικές. Στην πράξη, είναι πιθανό ορισμένες υπηρεσίες να πληρούν τα κριτήρια και των δύο διατάξεων, αλλά αρκεί να πληρούνται οι προϋποθέσεις μόνο της μίας από τις δύο διατάξεις προκειμένου μια υπηρεσία να χαρακτηριστεί ως σχετική με ακίνητο».

Επειδή, η υπηρεσία «.....», λόγω του ότι τόσο το λιμάνι του «Burgas» της Βουλγαρίας, όσο και οι εγκαταστάσεις του αφορούν στη διερεύνηση στον αν μπορεί να καταστούν ευάλωτα σε φυσικούς κινδύνους (π.χ. πλημμύρες, χιονοστιβάδες κ.λ.π.), λόγω της τοποθεσίας του λιμανιού εν γένει, αλλά και σε συνδυασμό με τους επιχειρησιακούς κινδύνους (π.χ. μόλυνση περιβάλλοντα χώρου), αποσκοπεί στην «πρόληψη οποιασδήποτε φυσικής μεταβολής και την προστασία του περιβάλλοντος», ήτοι συμπεριλαμβάνεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31α' (σημείο 142 των επεξηγηματικών σημειώσεων), το οποίο αναφέρεται στη «φυσική μεταβολή» χωρίς κανέναν περαιτέρω προσδιορισμό. Αξίζει να σημειωθεί ότι η φράση «φυσική μεταβολή» που χρησιμοποιείται στην προαναφερόμενη περίπτωση β' , θεωρείται ότι δεν περιορίζεται μόνο στις αλλαγές που είναι σημαντικές.

Επειδή, οι δύο παρεχόμενες υπηρεσίες πληρούν το κριτήριο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31α', καθότι συνδέονται άμεσα και επαρκώς με το συγκεκριμένο ακίνητο, το οποίο αποτελεί κύριο και ουσιαστικό στοιχείο της υπηρεσίας (χωρίς το ακίνητο δε θα ήταν δυνατό να παρασχεθεί η υπηρεσία), ενώ η υπηρεσία «.....» πληροί και τα κριτήρια του στοιχείου β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31α' (περί πρόληψης της φυσικής μεταβολής του ακινήτου).

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν κάνει καμία αναφορά περί σύνδεσης των υπηρεσιών αυτών με το ακίνητο, λόγω της νομικής μεταβολής του.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι, ο έλεγχος δεν εξέτασε την παράγραφο 3 του άρθρου 31α' και ιδιαίτερα τις περιπτώσεις α' και η' , επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 31α': «Η παράγραφος 1 δεν καλύπτει τα εξής : α) την κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου εάν το κτίριο δεν προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο· β) την αποθήκευση εμπορευμάτων σε ακίνητο εάν κανένα συγκεκριμένο μέρος του ακινήτου δεν παραχωρείται για την αποκλειστική χρήση του λήπτη· γ) την παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, έστω και αν περιλαμβάνει τη χρήση ακινήτων· δ) τη διαμεσολάβηση για την παροχή καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, αν ο διαμεσολαβητής ενεργεί εξ ονόματος και για λογαριασμό άλλου προσώπου· ε) τη διάθεση περιπτέρου σε εγκατάσταση εμποροπανήγυρης ή έκθεσης, καθώς και την παροχή άλλων συναφών υπηρεσιών, για να μπορεί ο εκθέτης να εκθέτει αντικείμενα, όπως ο σχεδιασμός του περιπτέρου, η μεταφορά και αποθήκευση αντικειμένων, η διάθεση μηχανημάτων, η τοποθέτηση καλωδίων, η ασφάλιση και η διαφήμιση· στ) την εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, τη συντήρηση και επισκευή, τον έλεγχο ή την εποπτεία μηχανημάτων ή εξοπλισμού που δεν είναι ή δεν καθίστανται μέρος του ακινήτου· ζ) τη διαχείριση χαρτοφυλακίων επενδύσεων σε ακίνητα· η) τις νομικές υπηρεσίες, εκτός από εκείνες που καλύπτονται από την παράγραφο 2 στοιχείο ιζ), που συνδέονται με συμβάσεις, συμπεριλαμβανομένων των συμβουλών που παρέχονται σχετικά με τους όρους μιας σύμβασης για τη μεταβίβαση ακινήτου, ή την εκτέλεση μιας τέτοιας σύμβασης, ή την απόδειξη της ύπαρξης μιας τέτοιας σύμβασης, όταν οι υπηρεσίες αυτές δεν αφορούν ειδικά τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων». Καθίσταται επομένως σαφές ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν συνάδουν με καμία από τις ανωτέρω αναφερόμενες ως εξαιρούμενες. Ειδικότερα, οι περιπτώσεις στις οποίες κάνει αναφορά ο προσφεύγων αφορούν: α) σε υπηρεσίες, της περίπτωσης α' , που έχουν να κάνουν με κατάρτιση σχεδίων για κτίριο ή τμήματα κτιρίου, εάν το κτίριο δεν προορίζεται να ανεγερθεί σε συγκεκριμένο οικόπεδο. Καμία από τις παρασχεθείσες

υπηρεσίες δεν έχει να κάνει με κατάρτιση τέτοιων σχεδίων, και δη σε ακίνητο του οποίου η θέση δεν είναι γνωστή, όπου είναι υπηρεσίες που δύναται να παρέχονται ακόμα και αν η θέση του ακινήτου δεν είναι ακόμη γνωστή ή βέβαιη. Επιπλέον, ο προσφεύγων παρέχει τις υπηρεσίες προς συγκεκριμένο ακίνητο, ήτοι το λιμάνι Burgas της Βουλγαρίας και β) σε νομικές υπηρεσίες της περίπτωσης η' . Ούτε ο προσφεύγων, ούτε οι υπεργολάβοι, που συνδράμουν στις παρασχεθείσες υπηρεσίες, δεν παρέχουν νομικές υπηρεσίες, αλλά ούτε και οι ίδιες παρασχεθείσες υπηρεσίες είναι νομικής φύσεως. Το γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές που παρέχονται στην «.....» στα πλαίσια νομικής συμμόρφωσής της με συμβάσεις και διεθνή, ευρωπαϊκά και εθνικά δίκαια, δεν καθιστούν τις υπηρεσίες αυτές νομικές.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή βασίστηκε ως όφειλε στην ευρωπαϊκή νομοθεσία περί Φ.Π.Α., η οποία συνάδει με το πνεύμα της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ, που ως στόχο έχει τα έσοδα από τον οικείο φόρο να περιέχονται στο κράτος όπου υλοποιείται κατά κύριο λόγο η υπηρεσία. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι, ο σκοπός του ειδικού κανόνα για τον τρόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα είναι να διασφαλίσει τη φορολόγηση στον τεκμαιρόμενο τρόπο κατανάλωσης της υπηρεσίας.

Επειδή, το γεγονός ότι μια υπηρεσία δεν παρέχεται επιτόπου ή δεν παρέχεται απευθείας στον ιδιοκτήτη του ακινήτου ή παρέχεται σε πελάτη που βρίσκεται σε διαφορετική χώρα από τη χώρα στην οποία βρίσκεται το ακίνητο, δεν είναι αφ' εαυτού καθοριστικό για τον χαρακτηρισμό της υπηρεσίας ως σχετικής ή μη με ακίνητα (σημείο 24 των επεξηγηματικών σημειώσεων). Τέλος, στο σημείο 6 των επεξηγηματικών σημειώσεων γίνεται λόγος για κατανάλωση της υπηρεσίας και όχι για υλοποίηση αυτής.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι ανωτέρω περιγραφόμενες υπηρεσίες για την παροχή των οποίων εκδόθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια, χαρακτηρίζονται επαρκώς άμεσα συνδεδεμένες με ακίνητο στη Βουλγαρία, αφού κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο αυτών είναι το συγκεκριμένο ακίνητο, εν προκειμένω το λιμάνι της Βουλγαρίας.

Επειδή, ο τόπος φορολογίας, για σκοπούς Φ.Π.Α., για τις παρεχόμενες υπηρεσίες των ως άνω τιμολογίων προς τον προσφεύγοντα, είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο, ήτοι η Βουλγαρία και εσφαλμένα εκδόθηκαν τα ανωτέρω τιμολόγια επιβαρυμένα με ελληνικό Φ.Π.Α., καθώς ο αναλογούν Φ.Π.Α. των υπηρεσιών αυτών οφείλεται στη Φορολογική Αρχή της Βουλγαρίας. Ως εκ τούτου, δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση η επιστροφή του φόρου που αναλογεί στα τιμολόγια αυτά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/04/2024 θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 13-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ., αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων, κρατήσεις καταλύματος, κρουαζιέρων και οργανωμένα ταξίδια» και έδρα στην, Τ.Κ., - Ν. Έβρου, ήτοι την επικύρωση της με αριθμό/03-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης.
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: Επί της υπ' αριθμόν/03-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2023-31/12/2023.

Φορολογική περίοδος 01/07/2023-31/12/2023	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	163,01	163,01	163,01	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	42.200,87	11.820,87	11.820,87	(30.380,00)
Φόρος εκροών	39,13	39,13	39,13	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.096,24	2.805,04	2.805,04	(7.291,20)
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.057,11	2.765,91	2.765,91	(7.291,20)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	10.057,11	2.765,91	2.765,91	(7.291,20)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.