



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/06/2021
Αριθμός απόφασης: 1718

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. A.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), A.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και A.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας, **ΑΦΜ ΙΤΑΛΙΑΣ**, **ΕΛΛΑΔΑΣ ΑΦΜ** με έδρα στην επί της οδού κατά της από **16/11/2020** και με αριθμ. πρωτ...../2019 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής

Έμμεσης Φορολογίας στην από 07/11/2019 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από 16/11/2020 και με αριθμ.πρωτ...../2019 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 07/11/2019 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/03/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας, ΑΦΜ ΙΤΑΛΙΑΣ, ΕΛΛΑΔΑΣ ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 16/11/2020 και με αριθμ. πρωτ...../2019 απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 07/11/2019 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 ποσού 47.378,40 ευρώ της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας.

Συγκεκριμένα με την ανωτέρω αίτηση η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 47.378,40 ευρώ δύο τιμολογίων εκδόσεως από την ελληνική εταιρεία ΑΦΜ τα οποία αφορούσαν σε υπηρεσίες .

Με την προσβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ της αλλοδαπής εταιρείας διότι από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι η αιτούσα εταιρεία πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας.

Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα κατόπιν εντολής που είχε λάβει από τις ελληνικές εταιρείες και να πραγματοποιήσει ένα έργο που αφορούσε την παροχή υπηρεσιών έρευνας

ανέθεσε υπεργολαβικά στην εταιρεία την τοπογραφική μελέτη στην ξηρά καθώς και την θαλάσσια μελέτη και στις δύο ακτές. Ακολούθως η ως άνω εταιρεία τιμολόγησε στην προσφεύγουσα για τις προαναφερθείσες εργασίες.

Η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση της προσφεύγουσας καθώς έκρινε επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ.2 στοιχείο δ του άρθρου 31^α του υπ'αριθμ.1042/2013 Εκτελεστικού Κανονισμού της ΕΕ και του άρθρου 14 παρ.4 του ν.2859/2000, ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες είναι υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο και συνεπώς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας.

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

- Ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος – Μέλος της Ε.Ε., επιστρέφεται σε αυτόν, εφόσον αυτός πληροί τις προβλεπόμενες στον νόμο προϋποθέσεις και δη αφενός κατά τον χρόνο της επιστροφής δεν διατηρούσε την έδρα του ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αφετέρου κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.
- Σύμφωνα με την γραμματική, αλλά και αναλογική ερμηνεία των σχετικών διατάξεων, ουδώς μπορεί να υποστηριχθεί επαρκώς και βάσιμα ότι οι υπηρεσίες έρευνας που παρείχε η προμηθεύτρια εταιρεία αποτελούν υπηρεσίες «σχετικές» με ακίνητο, ανεξαρτήτως του αν το υπό κρίση ακίνητο ευρίσκεται και αποτελεί μέρος της Ελληνικής Επικράτειας, δεδομένου ότι αποτελούν αμιγώς υπηρεσίες έρευνας και μελέτης και δεν σχετίζονται με υφιστάμενο κτίριο ή κατασκευή, μη εμπιπτόμενες ούτως στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 31α παρ. 2 και ιδίως του στ. δ' του υπ' αρ. 1042/2013 Εκτελεστικού Κανονισμού της Ε.Ε., καθώς και των διατάξεων του άρθρου 13β και ιδίως στ. β' του ίδιου Κανονισμού.
- Ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς την προσφεύγουσα εταιρεία η οποία είναι εγκατεστημένη σε άλλο Κράτος – Μέλος της Ε.Ε., θα πρέπει να της επιστραφεί, καθόσον πληρούνται οι προβλεπόμενες στον νόμο προϋποθέσεις (άρθρο 34 Κώδικα ΦΠΑ) και δη αφενός κατά τον χρόνο της επιστροφής η προσφεύγουσα δεν διατηρούσε την έδρα της ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αφετέρου κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, λαμβανομένου υπόψη ότι ο επιτηδευματίας που έχει έδρα σε άλλο κράτος μέλος της ΕΚ και ενεργεί στην Ελλάδα αποκλειστικά φορολογητέες πράξεις, όπως η προσφεύγουσα, δεν αποκτά άνευ ετέρου και εκ μόνου του λόγου τούτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως και 9 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Κατά την περίοδο επιστροφής, η οποία ορίζεται στην παράγραφο 5, δεν διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε οικονομικές δραστηριότητες ή σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του.

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποιήσε 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 εγκατάστασής του.

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:

αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.

γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν ταυτολογηθεί εσφαλμένα.

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.

6. Οι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος - μέλος υποκείμενοι στον φόρο υποβάλλουν την αίτηση επιστροφής με χρήση ηλεκτρονικών μέσων στο κράτος - μέλος εγκατάστασής τους και την απευθύνουν στην Ελλάδα στην οποία επιβαρύνθηκαν με φόρο προστιθέμενης αξίας.

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.

8. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 εφαρμόζονται και για υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος εκτός Κοινότητας, με τον όρο ότι το κράτος της εγκατάστασής του παρέχει στον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας ή άλλου γενικού φόρου κατανάλωσης που ισχύει στο κράτος αυτό. Η αίτηση επιστροφής στην περίπτωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή της χώρας μας.

9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ 1003/2010 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Άρθρο 1

Σκοπός της παρούσας απόφασης είναι ο καθορισμός όρων και προϋποθέσεων καθώς και η διαδικασία επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν σήμερα σε εναρμόνιση με την οδηγία 2008/9/EK του Συμβουλίου.

Άρθρο 3

2. Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχει δικαίωμα επιστροφής από την Ελλάδα, του φόρου προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά που του παραδόθηκαν και οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας καθώς και οι εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Άρθρο 4

1. Ο αιτών πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του,

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο κράτος μέλος επιστροφής και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας ως συνδεδεμένες με την εισαγωγή ή την εξαγωγή αγαθών ή τις διεθνείς μεταφορές,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ορίζεται ο λήπτης αυτών ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις εσωτερικές διατάξεις στο κράτος μέλος επιστροφής.

γ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β)

2. Δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του,

αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας με τα οποία επιβαρύνονται,

αα) παραδόσεις αγαθών που υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στις απαλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή ως εξαγωγές (παραδόσεις αγαθών εκτός κοινότητας),

ββ) αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος επιστροφής,

γγ) γενικά δαπάνες που προορίζονται για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του αιτούντος.

γ) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Άρθρο 15

«4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου για αγαθά και υπηρεσίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) όπως ισχύουν κάθε φορά.».

Επειδή στην παρ.43 της εγκυκλίου 10/1987 του ΦΠΑ ως προς τον τόπο παροχής υπηρεσιών ορίζεται:

«43. Παρεκκλίσεις από το γενικό κανόνα. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 θεσπίζονται ορισμένες παρεκκλίσεις από το γενικό κανόνα του τόπου παροχής των υπηρεσιών.

Για τις υπηρεσίες που ειδικά αναφέρονται κατωτέρω ισχύουν διάφορα κριτήρια που έχουν αναλυτικά ως εξής:

α. Κριτήριο της θέσης του ακινήτου στην Ελλάδα.

Το κριτήριο αυτό αφορά τις υπηρεσίες. Που είναι συναφείς με ένα ορισμένο ακίνητο. Έτσι, αν το ακίνητο κείται στην Ελλάδα, οι υπηρεσίες αυτές θεωρούνται ότι έχουν τόπο παροχής και συνεπώς τόπο φορολογίας την Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τόπο στον οποίο στην πραγματικότητα πραγματοποιούνται. Συναφείς με ακίνητα είναι οι εργασίες:

- των αρχιτεκτόνων, μηχανικών, τοπογράφων και των γραφείων μελετών και επιβλέψεων, οι οποίες συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο, ...».

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

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες

...

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών 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 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 η οδηγία 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, κατά τα άρθρα της 411 και 413, η οποία κατήγγησε και αντικατέστησε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, την ισχύουσα νομοθεσία της Ένωσης περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, την έκτη οδηγία [77/388/ΕΟΚ](#) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση προβλέπει τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 44 ορίζεται ότι: «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στο φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος

παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

Στο άρθρο 47 ορίζεται ότι: «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 κατασκήνωσης 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.». Η γραμματική διατύπωση του εν λόγω άρθρου, αποτελεί κατ' ουσία επανάληψη των διατάξεων του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

Επειδή σύμφωνα με τις **διατάξεις των άρθρων 13 και 31** (Υποτήμημα 6α με τίτλο «Παροχή υπηρεσιών συναφών με ακίνητα») του **Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, «για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών» (L 284)**, ενσωματώθηκε στον τελευταίο (εκτελεστικό κανονισμό) ορίζεται:

«Άρθρο 13β

Για την εφαρμογή της οδηγίας 2006/112/EK, 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.».»

Υποτήμημα 6α

Παροχή υπηρεσιών συναφών προς ακίνητο

Άρθρο 31^α

1. Οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, όπως αναφέρεται στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/EK, 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:

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,...

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,...

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...

ιζ) τις νομικές υπηρεσίες τις σχετικές με τη μεταβίβαση τίτλων επί ακινήτων,...

3. 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 κατασκηνώσεις 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.

Άρθρο 31β

Όταν εξοπλισμός τίθεται στη διάθεση του λήπτη με σκοπό να πραγματοποιηθούν εργασίες σε ακίνητα, η πράξη αυτή συνιστά παροχή υπηρεσιών που συνδέονται με το ακίνητο μόνον εάν ο πάροχος αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών.

Πάροχος υπηρεσιών ο οποίος παρέχει στον λήπτη εξοπλισμό, καθώς και επαρκές προσωπικό για την εκτέλεση εργασιών, τεκμαίρεται ότι έχει αναλάβει την ευθύνη για την εκτέλεση των εν λόγω εργασιών. Το τεκμήριο ότι ο πάροχος υπηρεσιών αναλαμβάνει την ευθύνη για την εκτέλεση των εργασιών μπορεί να αμφισβητηθεί με κάθε σχετικό πραγματικό ή νομικό μέσο.».

Επειδή με το Αρ. Πρωτ Δ14Β 1104109 ΕΞ2013, απαντητικό έγγραφο της ΓΓΔΕ - ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ -14η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ - ΤΜΗΜΑ Β' σε ερώτημα με θέμα «Εκπόνηση στατικής μελέτης για γέφυρα στην Γαλλία και στο Κατάρ», διευκρινίστηκε ότι:
«1. Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας και κατόπιν προφορικών διευκρινίσεων, η εταιρεία σας, στην οποία έχει ανατεθεί η εκπόνηση των στατικών μελετών που αφορούν την κατασκευή γεφυρών εκτός της ελληνικής επικράτειας (π.χ. στην Γαλλία και στο Κατάρ), πρόκειται να αναθέσει μέρος των μελετών αυτών σε ανεξάρτητους Έλληνες μηχανικούς (υπεργολάβους). Ερωτάται εάν οι αμοιβές των Ελλήνων μηχανικών προς την εταιρεία σας για τις εν λόγω υπηρεσίες, θα επιβαρυνθούν ή όχι με ελληνικό Φ.Π.Α..

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)), όπως ισχύουν, ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες για την προετοιμασία και τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, οι παρεχόμενες υπηρεσίες, τόσο από την εταιρεία σας όσο και από τους ανεξάρτητους μηχανικούς (υπεργολάβους) με τους οποίους θα συνεργαστείτε για την υλοποίηση της

μελέτης, συνιστούν υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με ακίνητο που δεν βρίσκεται στην Ελλάδα και, κατά συνέπεια, δεν φορολογούνται στην Ελλάδα αλλά στις χώρες που κατασκευάζονται τα έργα. Κατά συνέπεια οι αμοιβές που αναλογούν στις υπηρεσίες αυτές δεν επιβαρύνονται με ελληνικό Φ.Π.Α..

4. Οι υποκείμενοι στο φόρο που εκδίδουν φορολογικά στοιχεία για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών οφείλουν να απευθυνθούν στις φορολογικές αρχές της Γαλλίας και του Κατάρ για την εκπλήρωση ενδεχόμενων φορολογικών τους υποχρεώσεων σύμφωνα με τα ισχύοντα στις χώρες αυτές. 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, η παροχή υπηρεσιών συναφών με ακίνητα και υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών (όπως π.χ. υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης) φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας με τον κανονικό συντελεστή (23%), ανεξάρτητα από την ιδιότητα και τον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, εφόσον το ακίνητο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.».

Επειδή, για να θεωρηθεί ότι μια παροχή υπηρεσιών είναι συναφής προς ακίνητο, η παροχή αυτή πρέπει να συνδέεται με ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο και να έχει ως αντικείμενο το ίδιο το ακίνητο. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ένα ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο πρέπει να λογίζεται ως συστατικό στοιχείο μιας παροχής υπηρεσιών, στον βαθμό που αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της εν λόγω παροχής. Η νομολογία αυτή κωδικοποιήθηκε, ουσιαστικά, με το άρθρο 31α, παράγραφος 1, στοιχεία α' και β', του εκτελεστικού κανονισμού, το οποίο ορίζει ότι οι υπηρεσίες που είναι συναφείς προς ακίνητα, κατά την έννοια του άρθρου 47 της οδηγίας ΦΠΑ, περιλαμβάνουν μόνον εκείνες τις υπηρεσίες που έχουν επαρκώς άμεση σύνδεση με ακίνητο, πράγμα που συμβαίνει, αφενός, όταν οι υπηρεσίες αυτές προκύπτουν από ακίνητο και αυτό το ακίνητο αποτελεί συστατικό στοιχείο της υπηρεσίας και κεντρικό και ουσιαστικό στοιχείο για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, καθώς και, αφετέρου, όταν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται ή προορίζονται για ακίνητο και έχουν ως αντικείμενο τη νομική ή φυσική μεταβολή του εν λόγω ακινήτου. (βλ. ΔΕΕ [C-215/19](#), σκέψεις 58-60).

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα εταιρεία με δραστηριότητα «Δραστηριότητες μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών» ζητά την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 47.378,40 ευρώ δύο τιμολογίων εκδόσεως από την ελληνική εταιρεία ΑΦΜ τα οποία αφορούσαν σε υπηρεσίες τοπογραφίας έρευνας και κατάδυσης Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα κατόπιν εντολής που είχε λάβει από τις ελληνικές εταιρείες και να πραγματοποιήσει ένα έργο που αφορούσε την παροχή υπηρεσιών τοπογραφίας έρευνας και κατάδυσης σχετικά με την μεταξύ ανέθεσε υπεργολαβικά στην εταιρεία την τοπογραφική μελέτη στην ξηρά καθώς και την θαλάσσια μελέτη και Ακολούθως η ως άνω εταιρεία τιμολόγησε στην προσφεύγουσα για τις προαναφερθείσες εργασίες.

Με την προσβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ της αλλοδαπής εταιρείας διότι από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι η αιτούσα εταιρεία πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται αφενός κατά τον χρόνο της επιστροφής η προσφεύγουσα δεν διατηρούσε την έδρα της ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και επίσης κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παροχή υπηρεσιών και αφετέρου οι υπηρεσίες έρευνας που παρείχε η προμηθεύτρια εταιρεία αποτελούν υπηρεσίες έρευνας και μελέτης και δεν σχετίζονται με υφιστάμενο κτίριο ή κατασκευή, και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 31α παρ. 2 και ιδίως του στ. δ' του υπ' αρ. 1042/2013 Εκτελεστικού Κανονισμού της Ε.Ε., καθώς και των διατάξεων του άρθρου 13β και ιδίως στ. β' του ίδιου Κανονισμού.

Ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου σαφώς προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει αναλάβει να πραγματοποιήσει μελέτες έρευνας προκειμένου να πραγματοποιηθεί η

μεταξύ και στο πλαίσιο της ανάληψης αυτής της υπηρεσίας που σχετίζεται με την κατασκευή του έργου αυτού ανέθεσε υπεργολαβικά στην εταιρείατην τοπογραφική μελέτη στην ξηρά καθώς και την θαλάσσια μελέτη και στις δύο ακτές. Από τα ανωτέρω σαφώς διαπιστώνεται ότι πρόκειται για εργασίες που σχετίζονται με κατασκευή έργου το οποίο σε κάθε περίπτωση αποτελεί μέρος της Ελληνικής Επικράτειας κάτι το οποίο δεν αμφισβητείται και από την προσφεύγουσα, περαιτέρω οι συγκεκριμένες εργασίες έρευνας τις οποίες έχει αναλάβει άμεσα η προσφεύγουσα και τις οποίες ανέθεσε υπεργολαβικά στην ελληνική εταιρεία είναι εργασίες συναφείς και συνδέονται άμεσα με το συγκεκριμένο «ακίνητο» και έχουν ως αντικείμενο την μελέτη του τόπου εγκατάστασης του αφού για να εγκατασταθεί το συγκεκριμένο καλώδιο απαιτείται να προηγηθούν οι συγκεκριμένες εργασίες (ανάλογες περιπτώσεις αποτελούν οι υπηρεσίες «αρχιτέκτονα» και «πολιτικού μηχανικού» οι οποίες προαπαιτούνται και προηγούνται της κατασκευής κτιρίων).

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι ο τόπος φορολογίας των υπό κρίση υπηρεσιών που ανατέθηκαν άμεσα στην προσφεύγουσα και υπεργολαβικά στην ελληνική εταιρεία είναι το εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής του ΦΠΑ των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000, της ΠΟΛ 1003/2010 και της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ.

Η αλλοδαπή εταιρεία βάσει των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων θα είχε τη δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου που επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΑΥΟ ΠΟΛ1113/2013 και τις διατάξεις των άρθρων 35, 36 και 38 του ν.2859/2000 με την απόκτηση ΑΦΜ και την υποβολή των προβλεπόμενων δηλώσεων ΦΠΑ .

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας**ΑΦΜ ΙΤΑΛΙΑΣ**, **ΕΛΛΑΔΑΣ ΑΦΜ** και την επικύρωση της από **16/11/2020** και με αριθμ. πρωτ./2019 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **07/11/2019** και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους **2019**.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.