



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1100

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ ΕΙ 2018** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ** με έδρα στη, στη πόλη επί της οδού κατά της με αριθμ. πρωτ. /2018 απόφασης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας που εκδόθηκε την 06/10/2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αρ. πρωτ. /2018 απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας που εκδόθηκε την 06/10/2018, με την οποία απορρίφθηκε η με αριθ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή Φ.Π.Α. έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ ΕΙ 2018** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

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

Με την με αριθμ. πρωτ./2018 προσαλλόμενη απόφαση της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας που εκδόθηκε την 06/10/2018, απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 303.236,71€, το οποίο αφορά επτά (7) παραστατικά τιμολόγια (Invoice), καθαρού ποσού 1.263.413,69, που εκδόθηκαν από την Ελληνική εταιρεία, ΑΦΜ:..... και δύο (2) παραστατικά Α.Π.Υ. καθαρού ποσού 72,58€ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ:, κατά το έτος 2017.

Συγκεκριμένα, στην ως άνω απόφαση της Προϊσταμένης της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω και τις προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 8§3, 14§4 και 34§§2 έως 6 και 9, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι η αιτούσα παρείχε υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν πληροί την προϋπόθεση της μη πραγματοποίησης φορολογικών πράξεων στην Ελλάδα κατά τη χρονική περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής.

Τέλος, σχετικά με την εγγύηση καλής λειτουργίας που η παρέχει στους πελάτες της, ως Επιχειρηματική Μονάδα Πώλησης, και τιμολογεί με τις σχετικές δαπάνες την αιτούσα (όπως αναφέρει στην επιστολή της) αυτή αφορά την «Ενδοομιλική Σύμβαση μεταξύ των Επιχειρηματικών Μονάδων Παραγωγής (.....) και των Επιχειρηματικών Μονάδων Πώλησης (.....)» σύμφωνα με την οποία το κόστος των δαπανών εγγύησης καλής λειτουργίας ανεμογεννητριών αναλαμβάνει η Επιχειρηματική Μονάδα Παραγωγής και όχι η αιτούσα όπως προκύπτει από τα τιμολόγια.

Τα άλλα δύο παραστατικά αφορούν δαπάνες ενοικίασης επιβατικού αυτοκινήτου μέχρι εννέα (9) θέσεις, δηλαδή η αιτούσα δέχθηκε υπηρεσίες που εντάσσονται στην προαναφερόμενη παράγραφο 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και επομένως επιστροφής του φόρου.

Για τους λόγους αυτούς:

Απορρίπτουμε εν όλω το αίτημα της επιχείρησης «.....» που αφορά επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 303.236,71€.

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα, αλλοδαπή εταιρεία, είναι επικεφαλής ενός ομίλου εταιρειών, ο οποίος δραστηριοποιείται στην σχεδίαση, κατασκευή, πώληση, εγκατάσταση συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών, καθώς και του συναφούς αυτών εξοπλισμού.

Οι εταιρείες του ομίλου διακρίνονται σε (α) **Επιχειρηματικές Μονάδες Παραγωγής ανεμογεννητριών** (.....) οι οποίες κατασκευάζουν τις ανεμογεννήτριες και (β) **Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης ανεμογεννητριών** (.....) οι οποίες πωλούν και εγκαθιστούν τις ανεμογεννήτριες. Στις τελευταίες ανήκει και η

Οι εταιρείες πωλήσεων (όπως η) αγοράζουν τα τμήματα των ανεμογεννητριών και τον συναφή εξοπλισμό από τις ως άνω κατασκευάστριες εταιρείες του ομίλου και στη συνέχεια τα πωλούν στους πελάτες του ομίλου συνάπτοντας σύμβαση εγκατάστασης και συντήρησης. Περαιτέρω, η εταιρεία πώλησης παρέχει

στους πελάτες της και εγγύηση καλής λειτουργίας των ανεμογεννητριών και του συναφούς αυτών εξοπλισμού. Στα πλαίσια αυτά, αναλαμβάνει την υποχρέωση να εξακριβώσει το είδος του ελαττώματος και να αναφερθεί στο κεντρικό τμήμα «.....» που είναι υπεύθυνο για την συλλογή τεχνογνωσίας σχετικά με τις βλάβες. Ακολούθως προετοιμάζει τις απαραίτητες βελτιώσεις στο σχεδιασμό καθώς και τις απαραίτητες ενέργειες διόρθωσης. Η προσφεύγουσα έχει στην κυριότητά της τα πνευματικά δικαιώματα επί των προϊόντων και είναι υπεύθυνη για τον σχεδιασμό και περαιτέρω εξέλιξη αυτών. Όταν συντρέχουν βλάβες «.....» οι εταιρείες πώλησης παρέχουν δωρεάν προς τον πελάτη την επισκευή και την αντικατάσταση. Στη συνέχεια οι εταιρείες πώλησης του ομίλου χρεώνουν την προσφεύγουσα με όλο το κόστος επισκευής και αντικατάστασης. Σε όσα τιμολόγια δεν αναγράφεται η ένδειξη «.....» αλλά ο κωδικός «.....» αφορά επίσης χρεώσεις για βλάβες «.....».

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 2017, η ελληνική εταιρεία προέβη σε επισκευές ανεμογεννητριών πελατών της στο πλαίσιο των εγγυήσεων που παρέχει σε αυτούς στη βάση των συμβάσεων που έχει συνάψει μαζί τους. Οι επισκευές αυτές αφορούσαν βλάβες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 15.1 της Σύμβασης. Η ελληνική εταιρεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Σύμβαση, τιμολόγησε την προσφεύγουσα με τα κόστη και τα έξοδα των εν λόγω επισκευών για τις βλάβες και προς το σκοπό αυτό εξέδωσε δύο επίμαχα τιμολόγια συνολικής αξίας 357.390,43€ πλέον ΦΠΑ 82.199,89€ προς την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: **α)** να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής και **β)** να γίνει δεκτή η αίτηση της και να επιστραφεί ο αιτηθείς ΦΠΑ ποσού 303.236,71€ και μάλιστα εντόκως, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ.2 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), σε συνδυασμό με το άρθρο 43 παρ.2 του ίδιου νόμου, το άρθρο 12 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1003/2010 και τα άρθρα 26 και 27 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας, για το λόγο ότι (α) τα τιμολόγια που εξέδωσε η προς την προσφεύγουσα αναγράφουν συνοπτικά και με ασάφεια το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας χωρίς να γίνεται παραπομπή σε οικεία σύμβαση. Συγκεκριμένα όσον αφορά την περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στα τιμολόγια και την παραπομπή σε οικεία σύμβαση, είναι προφανές ότι πρόκειται για τυπικές προϋποθέσεις που έχουν να κάνουν αποκλειστικά με τον τρόπο αποτύπωσης και απεικόνισης των συναλλαγών στα οικεία παραστατικά και όχι βέβαια με την παροχή και το είδος των υπηρεσιών αυτών καθ' εαυτών. Με τις αποφάσεις του υπ' αριθ.2112/2013 και 5372/2012 το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε σαφώς και πέραν πάσης αμφιβολίας ότι το δικαίωμα έκπτωσης (και επομένως και επιστροφής) του ΦΠΑ υπάρχει, ακόμα και όταν το σχετικό τιμολόγιο, με το οποίο έχει χρεωθεί ο ΦΠΑ, περιέχει αόριστη περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών και δεν κάνει παραπομπή σε σύμβαση, εφόσον συντρέχουν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.
2. Παρανόμως η φορολογική αρχή δεν αναζήτησε πρόσθετες πληροφορίες από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με το άρθρο 20 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ και τα άρθρα 8 και 15 παρ.3 της Α.Υ.Ο.

ΠΟΛ.1003/2010, εφόσον θεώρησε μη επαρκή την περιγραφή των υπηρεσιών της στα οικεία τιμολόγια. Επομένως, κακώς η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση απορριπτικής απόφασης, χωρίς ουδέποτε προηγουμένως να έχει επιδιώξει την αναζήτηση των απαραίτητων στοιχείων για να σχηματίσει την κρίση της.

3. Η φορολογική αρχή, κατά παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της αποτελεσματικότητας, εφόσον θεώρησε ως μη επαρκή την περιγραφή των υπηρεσιών της στα οικεία τιμολόγια, δεν αναζήτησε πρόσθετες πληροφορίες.
4. Νόμω και ουσία αβάσιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας ισχυριζόμενη ότι η προσφεύγουσα έκανε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα και ειδικότερα παρείχε υπηρεσίες σχετικές με τα ακίνητα (αιολικά πάρκα) καθώς:

A) Οι υπηρεσίες που παρέχει η και τιμολογεί στην προσφεύγουσα αφορούν στις επισκευές των βλαβών, οι οποίες γίνονται στο πλαίσιο εγγυήσεων που έχουν δοθεί στους πελάτες-αγοραστές των ανεμογεννητριών. Η προσφεύγουσα όμως δεν συμβάλλεται σε καμία περίπτωση με τους πελάτες της και δεν έχει αναλάβει να παρέχει σε αυτούς καμία απολύτως υπηρεσία, ούτε βέβαια έχει αναλάβει έναντι αυτών τις επισκευές των ανεμογεννητριών, στο πλαίσιο εγγυήσεων.

Η τιμολόγηση από την αλλά και τις άλλες εταιρείες πώλησης του ομίλου του κόστους των βλαβών, επιτρέπουν στην προσφεύγουσα να αναπτύσσει σχετική τεχνογνωσία, η οποία είναι απαραίτητη για τη δραστηριότητα της στους τομείς του σχεδιασμού και της εξέλιξης των προϊόντων και η οποία της επιτρέπει να διαθέτει τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας επί των προϊόντων, έναντι ανταλλάγματος. Σημειωτέον ότι, η παραχώρηση αδειών χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας αποτελεί μία φορολογητέα δραστηριότητα καθ' όλα υπαγόμενη στον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.1(α) του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), το οποίο ορίζει ότι αποτελεί παροχή υπηρεσίας η παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού. Κατά συνέπεια, η εταιρεία μας χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες που δέχθηκε κατά την εν λόγω χρήση 2017 από τη για φορολογητέες πράξεις στη και συγκεκριμένα την παραχώρηση από την εταιρεία μας έναντι αμοιβής προς τις άλλες εταιρείες του Ομίλου, αδειών χρήσης των σχετικών δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Επομένως, η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα και συγκεκριμένα υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, μόνο και μόνο επειδή τιμολογείται με τα κόστη της επισκευής ανεμογεννητριών στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται βλάβες Αντίθετα, οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων εκτός Ελλάδας και συγκεκριμένα στη χώρα εγκατάστασης της, τη

B) Η σύμβαση που επικαλείται η φορολογική αρχή δεν βρισκόταν σε ισχύ κατά την περίοδο που αφορούσε η υπό κρίση αίτηση επιστροφής ΦΠΑ. Η ισχύουσα κατά το 2017 «Ενδοομιλική Σύμβαση του» (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 1), ρητά προβλέπει ότι όταν συντρέχουν βλάβες, οι εταιρείες πώλησης του ομίλου (όπως η εν προκειμένω) επισκευάζουν ή αντικαθιστούν τον ελαττωματικό εξοπλισμό δωρεάν προς τον τελικό

καταναλωτή, βάσει των υποχρεώσεων τους από την εγγύηση καλής λειτουργίας και στη συνέχεια, σύμφωνα με το άρθρο 15.5 της Σύμβασης, χρεώνουν στην προσφεύγουσα, το κόστος επισκευής ή αντικατάστασης του εξοπλισμού, με το οποίο επιβαρύνονται έναντι του τελικού πελάτη.

5. Νόμω και ουσία αβάσιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας ως προς το ποσό του ΦΠΑ που τιμολογήθηκε από την επιχείρηση «.....», ισχυριζόμενη ότι οι σχετικές δαπάνες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 30§4 ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή σε δαπάνες που έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα.

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, 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 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, περαιτέρω, στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1003/2010 ορίζεται ότι:

«1. Το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει με ηλεκτρονικά μέσα από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασής του πρόσθετες πληροφορίες προκειμένου να προβεί στην έκδοση της απόφασης επιστροφής.

2. Εκτός από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες και από άλλα πρόσωπα, με ηλεκτρονικά μέσα, εφόσον διαθέτουν τέτοια μέσα.

3. Εάν κριθεί απαραίτητο, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει και νέες πρόσθετες πληροφορίες.

4. Όλες οι ανωτέρω πληροφορίες πρέπει να ληφθούν εντός ενός μηνός από την άφιξη του αιτήματος παροχής πρόσθετων πληροφοριών στο πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα αυτό.

5. Στις πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνεται και η προσκόμιση του πρωτότυπου τιμολογίου ή αντιγράφου αυτού».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με έδρα την έλαβε επτά τιμολόγια εκδοθέντα από την Ελληνική επιχείρηση «.....» συνολικού ποσού 1.263.413,69€ με τα οποία επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. συνολικού ποσού **303.219,29** Ευρώ και δύο (2) παραστατικά Α.Π.Υ. καθαρού ποσού 72,58€ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ:, με τα οποία επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. συνολικού ποσού **17,42€**, ήτοι επιβαρύνθηκε με συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους **303.236,71€**, το οποίο ποσό ζητά να της επιστραφεί με την κρινόμενη αίτηση.

Ως προς τα τιμολόγια της «.....»

Επειδή, τα τιμολόγια αυτά ανέγραφαν συνοπτικά και με ασάφεια το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας χωρίς να γίνεται παραπομπή σε οικεία σύμβαση. Συγκεκριμένα αντί αναλυτικής ή έστω συνοπτικής περιγραφής της δαπάνης, σε όλα τα παραστατικά αναγράφεται, χωρίς περαιτέρω αποσαφήνιση, ως περιγραφή «..... και», η Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, ζήτησε πρόσθετες πληροφορίες,

όπως προβλέπεται στο άρθρο 20 της οδηγίας (αντίστοιχο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1003/2010) τόσο από την προσφεύγουσα όσο και από την ελληνική

Επειδή, η προσφεύγουσα παρείχε πληροφορίες με τις από 12.2.2016 και 27.7.2016 επιστολές της και η ελληνική επιχείρηση παρείχε πληροφορίες με την επιστολή της ημερομηνίας 29.7.2016. Επισημαίνεται ότι, οι πληροφορίες που εμπεριέχονται στις ανωτέρω επιστολές είχαν δοθεί κατόπιν αιτήματος της ως άνω Διεύθυνσης για εξέταση προηγούμενης αίτησης της προσφεύγουσας, και εξακολουθούν να εφαρμόζονται και στην παρούσα περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής δεδομένου ότι, ο τρόπος λειτουργίας της επιχείρησης δεν έχει μεταβληθεί στο ενδιάμεσο χρονικό διάστημα.

Επομένως, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι: **α)** η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτησή της λόγω της ασαφής περιγραφής του είδους της παρεχόμενης υπηρεσίας στα τιμολόγια που εξέδωσε η προς την προσφεύγουσα και ότι **β)** παρανόμως η φορολογική αρχή δεν αναζήτησε πρόσθετες πληροφορίες από την εταιρεία είναι αβάσιμοι και έρχονται σε αντίθεση με τα προαναφερόμενα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, η περιλαμβανομένη στη συνταγματική διάταξη (άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος) και στο άρθρο 6 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) **επιταγή για ακρόαση του ενδιαφερομένου** πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος του, ικανοποιείται μέσω της διαδικασίας της αιτήσεως που ορίζεται με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ.

Επειδή, η διοίκηση σε διαδικασίες κινούμενες **κατόπιν αιτήσεως**, μπορεί να μην προβεί σε ακρόαση του αιτούντος, εφόσον για τη λήψη του διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω της έκδοσης της απόφασης) λαμβάνονται υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα πραγματικά δεδομένα και τα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλείται ο αιτών στην αίτηση αυτή (**ΔεφΑθηνών 5680/2013**) ή υποβάλλονται μετά από αίτημα της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με το **άρθρο 20 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ**.

Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα παραβίασης του δικαιώματος ακρόασης που πηγάζει από το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), διότι από την προβλεπόμενη διαδικασία βάσει της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ, η οποία ισχύει για όλα τα κράτη μέλη, δεν απαιτείται ενδιάμεση κλήτευση για ακρόαση παρά μόνο η λήψη των παραπάνω δεδομένων και πληροφοριών. Άρα, στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν πρόκειται περί παραβιάσεως του δικαιώματος της ακρόασης αλλά για εφαρμογή διατάξεων κοινοτικού δικαίου.

Επειδή, στην επιστολή της από **22.6.2016**, η ελληνική επιχείρηση αναφέρει ότι η *«επισκευάζει ή αντικαθιστά τον ελαττωματικό εξοπλισμό και εν συνεχεία τιμολογεί τις δαπάνες αυτές σε μηνιαίες βάσεις, συμπεριλαμβανομένων, όπως προβλέπεται στην πολυμερή σύμβαση, των σχετικών εξόδων αξίας ανταλλακτικών, υπηρεσιών συναρμολόγησης, δαπανών ταξιδίων, δαπανών μεταφοράς των εξαρτημάτων και ανταλλακτικών στον τόπο του αιολικού πάρκου σχετικά κόστη των επισκευών των ανεμογεννητριών, προς την εταιρεία»*. Βάσει αυτών, η προαναφερόμενη διάταξη εφαρμόζεται και στην συγκεκριμένη περίπτωση των συναλλαγών της ελληνικής με την αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία, όπου φαίνεται ότι κατ' εντολή της αλλοδαπής η ελληνική παρέχει υπηρεσίες σε άλλες (τρίτες επιχειρήσεις) και μετά την τιμολογεί με όλες τις δαπάνες. Εξ αυτού εμμέσως προκύπτουν δύο διακριτές παροχές υπηρεσιών. Η

μεν πρώτη αφορά παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση στην αλλοδαπή, η δε άλλη από την αλλοδαπή προσφεύγουσα επιχείρηση σε τρίτη επιχείρηση τον εκάστοτε πελάτη της. Δηλαδή η προσφεύγουσα, στην ουσία δέχεται (από την ελληνική) υπηρεσίες οι οποίες έχουν να κάνουν με την εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών (ακινήτων) στην Ελλάδα και παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες (εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών) σε πελάτες του ομίλου (τρίτες επιχειρήσεις). Ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών είναι στην Ελλάδα ανεξάρτητα ποιος παρέχει τις υπηρεσίες αυτές και σε ποιόν διότι το στοιχείο που τις χαρακτηρίζει είναι ότι αφορούν αιολικό πάρκο δηλαδή ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα).

Επειδή, με την από ημερομηνίας **22.6.2016** επιστολή της η παρείχε επιπλέον διευκρινήσεις όπως ότι έχει υπογράψει μία πολυμελή σύμβαση με τίτλο «ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ» (η οποία προσκομίστηκε) σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι υπεύθυνη για το σχεδιασμό και την εξέλιξη των ανεμογεννητριών και του συναφούς εξοπλισμού και επίσης για όλες τις γενικές βλάβες αυτών, όταν παρουσιάζονται και η ελληνική είναι υποχρεωμένη να επισκευάζει ή να αντικαθιστά τον ελαττωματικό εξοπλισμό δωρεάν προς τους πελάτες της, βάσει της εγγύησης καλής λειτουργίας που τους παρέχει. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι υπεύθυνη για τα ελαττώματα «.....» καταβάλλει στην ελληνική όλα τα κόστη για την επιδιόρθωση των ανεμογεννητριών για τους πελάτες στην Ελλάδα σε μηνιαία βάση.

Επειδή, εκτός των σημείων της σύμβασης στα οποία αναφέρθηκαν επιλεκτικά με τις επιστολές τους τόσο η αλλοδαπή όσο και η, από το γενικό περιεχόμενο της σύμβασης «ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ

» καθώς και άλλα σημεία αυτής, όπως σημείο 3 (που αναφέρεται στους όρους που διέπουν τους συμβαλλόμενους), σημείο 8 (που αναφέρεται στη διαδικασία παραγγελίας), σημείο 9 (που αναφέρεται στην παράδοση των προϊόντων), σημείο 12 (που αναφέρεται στην τιμολόγηση των εσωτερικών συναλλαγών) κ.λπ. προκύπτει ότι οι Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης εκτελούν προωθητική δραστηριότητα των ανεμογεννητριών του ομίλου και αναλαμβάνουν μετά την επιβεβαίωση της παραγγελίας την μεταφορά εγκατάσταση κ.λπ. των ανεμογεννητριών. Καμία προωθητική δραστηριότητα (εύρεση πελάτη, έγκριση πελάτη κ.λπ.) για εγκατάσταση ανεμογεννητριών δεν αρχίζει στην Ελλάδα, χωρίς την έγκριση της αλλοδαπής, η οποία ενεργεί και ως «τράπεζα» (σημείο 6.3 της σύμβασης) έναντι των διαφόρων συνδεδεμένων εταιριών και επίσης έχει όλα τα «δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας» των ανεμογεννητριών αυτών και οι Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης αναγνωρίζουν, ότι όλα τα δικαιώματα που αποκτούν οι ίδιες είναι ή θα είναι αποκλειστικής περιουσίας της αλλοδαπής. Ο αγοραστής των ανεμογεννητριών είναι ο εκάστοτε πελάτης του ομίλου και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου έχουν έναντι του πελάτη αυτού τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την σύμβαση και δεν ενεργούν ανεξάρτητα και για ίδιον λογαριασμόν.

Επισημαίνεται, ότι από όλα τα σημεία της σύμβασης δεν προκύπτει τιμολόγηση μόνο για τα έξοδα εγγυήσεων από τις Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης προς την προσφεύγουσα ή προς κάποια άλλη εταιρεία του ομίλου. Η τιμολόγηση (σημείο 12.8 και σημείο 15.5 της σύμβασης) αφορά σε μία συνολική αμοιβή των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως είναι και η η οποία καθορίζεται με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων και του πρότυπου κόστους που εφαρμόζεται στον Εξάλλου για το λόγο αυτό με τις επιστολές δεν αποσαφηνίζεται ένα προς ένα το περιεχόμενο των

τιμολογίων, ούτε αναλύονται οι αναγραφόμενοι επ' αυτών κωδικοί και επίσης δεν συγκεκριμενοποιείται ποιο ποσό αντιστοιχεί σε μετακύλιση κόστους «εγγυήσεων» και ποιο σε άλλη δαπάνη ούτε και σε ποιον συγκεκριμένο πελάτη στην Ελλάδα παρείχετο η εγγύηση.

Επειδή, οι παρασχεθείσες στην Ελλάδα υπηρεσίες από την δεν χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα στη χώρα εγκατάστασής της (.....), για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο εκεί. Η μη χρήση αυτή, οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούσαν ουσιαστικά μετακύλιση του κόστους εγκατάστασης, συντήρησης, επισκευής των ανεμογεννητριών που έλαβε χώρα στην Ελλάδα.

Επειδή, επιπροσθέτως, τόσο από την επιστολή ημερομηνίας **12.2.2016** της προσφεύγουσας προς την Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, όσο και από την σύμβαση «ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ» προκύπτει ότι όλες οι εταιρείες του ομίλου δεν ενεργούν αυτοτελώς, αλλά υποστηρικτικά η μία προς την άλλη και όλες υποστηρικτικά προς την μητρική (αιτούσα), προκειμένου να εκπληρωθεί ο σκοπός της, που σχετίζεται με την οικονομική της δραστηριότητα στον τομέα της προώθησης αιολικών πάρκων σε διάφορες χώρες. Στην συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για προώθηση στην Ελλάδα μέσω της όπου ο τόπος παροχής εγκατάστασης συναρμολόγησης επισκευής των αιολικών πάρκων που πωλούνται σε πελάτη του ομίλου στην Ελλάδα είναι από πλευράς Φ.Π.Α. επίσης η Ελλάδα όπου βρίσκεται και το αιολικό πάρκο ως «ακίνητο».

Ως προς τα παραστατικά εκδόσεως «.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30§4 περ. ε'** του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...] ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **10§4 της ΠΟΛ. 1003/2010** ορίζεται ότι:

«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, ο κρινόμενος Α.Π.Υ. συνολικού ποσού 72,58€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» με τις οποίες η προσφεύγουσα επιβαρύνθηκε ΦΠΑ ποσού 17,42€ αφορούν υπηρεσίες στάθμευσης του υπ' αριθ. Ε.ΙΧ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η αλλοδαπή επιχείρηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου αφού οι δαπάνες για τις οποίες επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ στην Ελλάδα, εντάσσονται στις δαπάνες που κατονομάζονται στο άρθρο 30§4 του ν.2859/2000, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και ως εκ τούτου ούτε επιστροφής του φόρου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, προκύπτει ότι η αλλοδαπή προσφεύγουσα επιχείρηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 για επιστροφή ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2017, και ορθώς η Προϊσταμένη της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας προέβη την 06/10/2018 στην έκδοση της με αριθ. πρωτ./2018 προσβαλλόμενης απόφασης με

την οποία απέρριψε τη με αριθμ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 303.236,71€.

Επειδή, η προσβαλλόμενη απόφαση είναι πλήρως, νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη και δεν υφίσταται ουδεμία παράβαση νόμου ή παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της πράξης, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ ΕΙ 2018** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση.