



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/05/2021
Αριθμός απόφασης: 1594

**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. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.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 **07/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2020** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» η οποία εδρεύει στην της επί της οδού κατά της από **30/06/2020** και με αριθμ. πρωτ...../2019 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **01/10/2019** και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους **2018** και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από 30/06/2020 και με αριθμ. πρωτ...../2019 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 01/10/2019 και με αριθμ. πρωτ.....αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Το με αριθμ. ΔΕΕΦΕΙ2020/18-12-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/12/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦΕΙ2020 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», 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 30/06/2020 και με αριθμ. πρωτ...../2019 απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 01/10/2019 και με αριθμ. πρωτ.αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού **12.642.786,38 ευρώ** για το έτος 2018, της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας.

Συγκεκριμένα η αιτούσα αλλοδαπή εταιρεία κατά τα έτη 2014-2018 είχε λάβει τιμολόγια από την θυγατρική της στην Ελλάδα «.....» με ΑΦΜ για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας **53.865.439,97 ευρώ**. **Στα τιμολόγια των ετών 2014-2017** η προσφεύγουσα εταιρεία αρχικώς δεν επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει των διατάξεων της παρ.2^α του άρθρου 14 του ν.2859/2000. Ωστόσο το έτος 2018 η ως άνω θυγατρική εταιρεία προέβη στην έκδοση συμπληρωματικών τιμολογίων με χρέωση αποκλειστικά και μόνο του ΦΠΑ των τιμολογίων 2014-2017 καθώς επίσης τιμολόγησε με ΦΠΑ στην προσφεύγουσα και τις υπηρεσίες προώθησης που παρείχε εντός του έτους 2018. Η προσφεύγουσα στο αίτημα επιστροφής του ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων αξίας **12.642.786,38 ευρώ** αναφέρει ότι η θυγατρική αποφάσισε να εκδώσει τα συμπληρωματικά και αρχικά τιμολόγια του έτους 2018 με ΦΠΑ λόγω του γεγονότος ότι οι φορολογικές αρχές σε ελέγχους που είχαν διενεργήσει στην θυγατρική για τις παρελθούσες χρήσεις 2007-2009 καταλόγισαν ΦΠΑ σε παρόμοιες πράξεις. Συγκεκριμένα οι ελληνικές φορολογικές αρχές (αλλά και μετέπειτα το ελληνικό διοικητικό δικαστήριο) έκριναν ότι οι υπηρεσίες που έλαβε από την θυγατρική φορολογούνται στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου η έκδοση των συμπληρωματικών τιμολογίων για το ΦΠΑ έγινε για να αποφύγει η θυγατρική, όπως η προσφεύγουσα αναφέρει μια πιθανή εκ νέου φορολογική επιβάρυνση για τα έτη 2014-2018.

Στην προσβαλλομένη απόφαση αναφέρεται καταρχήν ότι για τις εν λόγω δαπάνες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ διότι όπως προκύπτει από τα υποβαλλόμενα παραστατικά (αρχικά και συμπληρωματικά τιμολόγια) αφορούν σε πράξεις διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 34 του ν.2959/200 δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη.

Η αίτηση επιστροφής ωστόσο αφορά ΦΠΑ με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα συμπληρωματικά τιμολόγια και δεν επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 περ. γ του άρθρου 34 του ν.2859/2000 και του άρθρου 4 παρ.2γ της ΠΟΛ 1003/2010.

Στην περίπτωση που διαπιστωθεί από την ελληνική φορολογική διοίκηση κατόπιν φορολογικού ελέγχου στην θυγατρική της στην Ελλάδα ότι και για τα φορολογικά έτη 2014-2018 για τα οποία αιτείται η Ισπανική εταιρεία την επιστροφή του φόρου με την οδηγία 2008/9/EK συντρέχουν ακριβώς οι ίδιες προϋποθέσεις που συνέτρεχαν τα έτη 2007-2009 για την επιβολή του φόρου (μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα) τότε θα έπρεπε η αιτούσα επιχείρηση να έχει ήδη αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ να έχει δηλώσει έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελληνική επικράτεια και στην συνέχεια να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.2859/2000 με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει τον φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα. Σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο, που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αγαθά ή υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί στην Ελλάδα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

-Πρώτον ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν πρέπει να διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα.
-Και δεύτερον επί πλέον τούτου, είτε διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα, είτε όχι δεν πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα. Για την απόρριψη του αιτήματος επιστροφής αρκεί επομένως να μην συντρέχει έστω και μια από τις δύο προϋποθέσεις, την συνδρομή των οποίων οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει στην φορολογική αρχή ο υποκείμενος που ζητεί την επιστροφή του φόρου (ΣΤΕ 1062/2019). Κατόπιν των ανωτέρω το αίτημα της προσφεύγουσας απορρίφθηκε εν όλω από το Τμήμα Γ της Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθμ. ΔΕΕΦΕΙ2020/18-12-2020 συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η αντίδικος αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ισχυριζόμενη ότι ο αιτούμενος ΦΠΑ χρεώθηκε εσφαλμένα και ως εκ τούτου δεν επιστρέφεται και ότι η εταιρεία θα έπρεπε τον εν λόγω ΦΠΑ να τον δηλώσει και να τον συμψηφίσει μέσω των δηλώσεων ΦΠΑ που θα υπέβαλε έχοντας λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ αν διαπιστωθεί ότι και για τις χρήσεις 2014-2018 έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Εφόσον από την αρμόδια φορολογική αρχή και από το Διοικητικό Εφετείο κρίθηκε ότι οι υπηρεσίες προώθησης που παρείχε η θυγατρική στην προσφεύγουσα κατά το διάστημα 2007-2009 υπάγονται σε ΦΠΑ και εφόσον δεν υπάρχει καμία αλλαγή στην δομή και την φύση των υπηρεσιών και για τις υπό κρίση χρήσεις και η φορολογική αρχή έκρινε ότι ορθώς η θυγατρική επέβαλε ΦΠΑ, προκύπτει αναμφίβολα από το σύστημα λειτουργίας του ΦΠΑ ότι η προσφεύγουσα πρέπει να έχει δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ.

- Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι εσφαλμένη καθώς αποστερεί από την εταιρεία το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ κατά παράβαση και της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- Η αντίδικος αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας ΦΠΑ απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ κρίνοντας ότι η εταιρεία όφειλε σε περίπτωση διαπίστωσης από τις ελληνικές φορολογικές αρχές κατόπιν ελέγχου στην ελληνική θυγατρική της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της προσφεύγουσας στην Ελλάδα για τα έτη 2014-2018 να έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα προκειμένου να μπορεί να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα. Ωστόσο από την δραστηριότητα της εταιρείας προκύπτει ότι δεν διεξάγεται από την πλευρά της καμία απολύτως δραστηριότητα στην Ελλάδα, ούτε έχει στην διάθεσή της στην Ελλάδα κανένα απολύτως χώρο μέσω του οποίου διεξάγει δραστηριότητες που να εμπίπτουν στο δικό της αντικείμενο εργασιών. Η εταιρεία διαχειρίζεται το ηλεκτρονικό σύστημα κρατήσεων και την ηλεκτρονική τράπεζα πληροφοριών με το όνομα Ο τόπος εγκατάστασης των εν λόγω συστημάτων βρίσκεται εκτός Ελλάδος και συγκεκριμένα στην πόλη στη Συγκεκριμένα η εταιρεία αναπτύσσει το Σύστημα και συμβάλλεται με τις αεροπορικές εταιρείες και τους λοιπούς προμηθευτές τουριστικών υπηρεσιών με σκοπό την παροχή περιεχομένου στη βάση δεδομένων, υπηρεσία για την οποία αμείβεται απευθείας από τους προμηθευτές τουριστικών υπηρεσιών με βάση τις διενεργούμενες κρατήσεις. Στο πλαίσιο της λειτουργίας του Συστήματος η εταιρεία συνάπτει συμβάσεις με προμηθευτές τουριστικών υπηρεσιών προκειμένου τα προϊόντα και οι υπηρεσίες τους να εμφανίζονται και να χρησιμοποιούνται στο σύστημα και επομένως να έχουν πρόσβαση σε αυτά οι χρήστες του συστήματος δηλαδή τα τουριστικά πρακτορεία. Ακολούθως όταν το τουριστικό πρακτορείο θέλει να κάνει μία κράτηση προβαίνει μέσω του εξοπλισμού που του έχει παραχωρήσει η ελληνική θυγατρική εταιρεία σε αποστολή σχετικού αιτήματος στο εγκατεστημένο Σύστημα της εταιρείας στην Το εκεί εγκατεστημένο σύστημα είναι συνδεδεμένο με τα αντίστοιχα συστήματα των προμηθευτών τουριστικών υπηρεσιών (π.χ. τις αεροπορικές εταιρείες). Στο πλαίσιο αυτό ο διακομιστής (server) της εταιρείας στην επεξεργάζεται το αίτημα του ελληνικού τουριστικού πρακτορείου και αποστέλλει το αποτέλεσμα το οποίο εμφανίζεται στην οθόνη του υπολογιστή του τουριστικού πρακτορείου (ώρες πτήσεων, διαθεσιμότητα θέσεων). Με βάση τις πληροφορίες αυτές το τουριστικό πρακτορείο στέλνει νέο αίτημα για κράτηση συγκεκριμένης πλέον θέσης. Ο διακομιστής της εταιρείας επεξεργάζεται το αίτημα και στέλνει πίσω στον υπολογιστή του τουριστικού πρακτορείου το αποτέλεσμα. Ακολούθως το τουριστικό πρακτορείο μπορεί πλέον να εκδώσει το εισιτήριο. Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι τόσο η επεξεργασία του αιτήματος για κράτηση όσο και η ίδια η επιβεβαίωση της κράτησης συντελούνται εκτός Ελλάδας στον διακομιστή (server) στη Επομένως η δραστηριότητα της ισπανικής εταιρείας συνίσταται κατά βάση στη διαχείριση και επεξεργασία των στοιχείων που είναι αποθηκευμένα στην βάση δεδομένων του παγκόσμιου πυρήνα στην και τα οποία αφορούν στα προϊόντα και υπηρεσίες των προμηθευτών

τουριστικών υπηρεσιών, τα έσοδά της δε η εταιρεία τα προσπορίζεται από τους δικούς της πελάτες που είναι άλλοι από τους πελάτες της ελληνικής θυγατρικής εταιρείας, η οποία διεξάγει τελείως διαφορετική δραστηριότητα. Η επιχειρηματική δραστηριότητα της ελληνικής θυγατρικής εταιρείας είναι η παροχή υπηρεσιών προώθησης του Συστήματος κρατήσεων στα τουριστικά πρακτορεία. Στο πλαίσιο αυτό τα τουριστικά πρακτορεία που επιθυμούν να χρησιμοποιούν το σύστημα συμβάλλονται με την ελληνική εταιρεία η οποία τους παραχωρεί κατά χρήση τον σχετικό εξοπλισμό. Ο τεχνικός εξοπλισμός ανήκει κατά κυριότητα στην ελληνική εταιρεία και παραχωρείται στα τουριστικά πρακτορεία για χρήση χωρίς όμως να υφίσταται η δυνατότητα επεξεργασίας των πληροφοριών που περιέχει το σύστημα και χωρίς να υφίσταται η δυνατότητα επιβεβαίωσης κρατήσεων, γίνεται μέσω του εξοπλισμού η διαβίβαση σχετικών αιτημάτων και η λήψη αντίστοιχων αποτελεσμάτων. Συμπερασματικά η εταιρεία αναπτύσσει διαφορετικές λειτουργίες από την Ελληνική εταιρεία.

- Η εταιρεία δεν είχε κατά την υπό κρίση περίοδο 2014-2018 ούτε και διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και επομένως η απόρριψη της αιτήσεως με την αιτιολογία ότι η εταιρεία σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να έχει δηλώσει έναρξη εργασιών μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και να υποβάλλει τις σχετικές δηλώσεις ΦΠΑ ερείδεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση.
- Η αντίδικος αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η εταιρεία όφειλε να αποδείξει την συνδρομή των δύο αρνητικών προϋποθέσεων που θέτει η νομοθεσία ΦΠΑ σχετικά με την επιστροφή φόρου, ήτοι τη μη ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και την μη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως 6 και 9 του ν.2859/2000 ορίζεται:

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

....

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

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

β) Κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας και οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25 και 27,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που έχει οριστεί ως υπόχρεο για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.

γ) Τα αγαθά που παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν χρησιμοποιήθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στον φόρο στο κράτος - μέλος όπου είναι εγκατεστημένος και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στην Ελλάδα ή χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 22 παρ. 1 περίπτωση λ', 24, 25, 27, 28 και 47.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος 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 τιμολογηθεί εσφαλμένα.

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

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

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 στο άρθρο 14 παρ.2^α 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 μό-νιμη 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.».

Επειδή στα άρθρα 3 και 4 της Απόφασης ΠΟΛ1003/2010 ορίζεται:

«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...».

Επειδή όπως έχει παγίως κριθεί (ΔΕΕ, απόφαση της 6.2.2014, C-323/12, E.ON Global Commodities SE, σκ. 42 κ.ά.), κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αγαθά ή υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί στην Ελλάδα, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: Πρώτον, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν πρέπει να διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα. Και δεύτερον, επί πλέον τούτου, είτε διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα, είτε όχι [απόφαση της 25.10.2012, Daimler AG (C 318/11), Widex A/S (C 319/11) κατά Skatteverket, σκ. 43] δεν πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα (με εξαίρεση ορισμένες ειδικές παροχές υπηρεσιών, που απαριθμούνται εξαντλητικά στο άρθρο 14 παρ. 3 του νόμου). Για την απόρριψη του αιτήματος επιστροφής αρκεί επομένως να μη συντρέχει έστω και μια από τις δύο αυτές προϋποθέσεις, τη συνδρομή των οποίων οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει ήδη στη φορολογική αρχή ο υποκείμενος που ζητεί την επιστροφή του φόρου. Όπως δε έχει επίσης παγίως κριθεί (αποφάσεις ΔΕΕ της 16.10.2014, C-605/12, Welmorey EU:C:2014:2298, σκ. 57-60, ομοίως C-323/12 σκ. 46, κ.ά., βλ. ήδη και ΣτΕ 167/2018 7μ., 404/2012 7μ., 2261, 3114/2015), για να υπάρχει εγκατάσταση του υποκειμένου στην Ελλάδα απαιτείται (και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του (ή για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή). Δεν ασκεί δε επιρροή αν σύμβαση μεταξύ δύο κρατών μελών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση με τρόπο διαφορετικό (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 23.3.2006,

Επειδή στο άρθρο 1 παρ.1 της Απόφασης ΠΟΛ1113/2013 ορίζεται:

«Οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1.β' του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) υποχρεούνται, να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα. Στις περιπτώσεις που οι ως άνω υποκείμενοι δεν ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η οποία αποτελεί, για τις ανάγκες εφαρμογής της και μόνο, δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./έναρξης εργασιών.....».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία κατά τα έτη 2014-2018 είχε λάβει τιμολόγια από την θυγατρική της στην Ελλάδα «.....» με ΑΦΜ για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας **53.865.439,97 ευρώ**. Το έτος 2018 η ως άνω θυγατρική εταιρεία προέβη στην έκδοση συμπληρωματικών τιμολογίων με χρέωση αποκλειστικά και μόνο του ΦΠΑ των τιμολογίων που είχε ήδη εκδώσει προς την μητρική τα έτη 2014-2017 (τα αρχικά τιμολόγια των ετών 2014-2017 είχαν εκδοθεί χωρίς ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2^α του ν.2859/2000) καθώς επίσης και στην έκδοση αρχικών τιμολογίων για υπηρεσίες προώθησης που παρείχε εντός του έτους 2018 τις οποίες τιμολόγησε με ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα στο αίτημα επιστροφής του ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων (συμπληρωματικών και αρχικών) συνολικού ποσού **12.642.786,38 ευρώ**, αναφέρει ότι η θυγατρική αποφάσισε να εκδώσει τα υπό κρίση τιμολόγια με ΦΠΑ λόγω του γεγονότος ότι οι φορολογικές αρχές σε ελέγχους που είχαν διενεργήσει στην θυγατρική για τις παρελθούσες χρήσεις 2007-2009 καταλόγισαν ΦΠΑ σε παρόμοιες πράξεις έκρινε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2^α του ν.2859/2000 και προκειμένου να αποφύγει μια πιθανόν εκ νέου φορολογική επιβάρυνση για τα φορολογικά έτη 2014-2018 θεώρησε ότι έπρεπε να επιβαρύνει την αλλοδαπή μητρική με το ΦΠΑ των τιμολογίων αυτών.

Η φορολογική διοίκηση βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της έκρινε ότι:

-αρχικώς για τις δαπάνες που αναφέρονται στα υπό κρίση τιμολόγια (αρχικά 2014-2017 και συμπληρωματικά και αρχικά στο 2018) δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς αφορούν σε πράξεις διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα, και επομένως σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2^α του ν.2859/2000 δεν έπρεπε να τιμολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη (Ισπανία). Άρα πρόκειται για τιμολόγια που εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις για εσφαλμένη τιμολόγηση δεν δίνεται δυνατότητα επιστροφής.

-και στην περίπτωση που διαπιστωθεί από την ελληνική φορολογική διοίκηση κατόπιν φορολογικού ελέγχου στην θυγατρική της στην Ελλάδα ότι και για τα φορολογικά έτη 2014-2017 για τα οποία

αιτείται η Ισπανική εταιρεία την επιστροφή φόρου με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ συντρέχουν ακριβώς οι ίδιες προϋποθέσεις που συνέτρεχαν τα έτη 2007-2009 για την επιβολή Φόρου (ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα) τότε θα έπρεπε η αιτούσα επιχείρηση να είχε ήδη αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, να είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια και στην συνέχεια να υπέβαλλε τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα.

-και τέλος σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΔΕΕ για να έχει ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος-μέλος δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αγαθά και υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί στην Ελλάδα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

α) ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν πρέπει να διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα και
β) επί πλέον τούτου είτε διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα είτε όχι δεν πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα. Για την απόρριψη του αιτήματος επιστροφής, αρκεί επομένως να μην συντρέχει έστω και μια από τις δύο προϋποθέσεις, την συνδρομή των οποίων οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει στην φορολογική αρχή ο υποκείμενος που ζητεί τη επιστροφή του φόρου (ΣΤΕ 1062/2019).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται την εσφαλμένη απόρριψη της φορολογικής διοίκησης και ζητά να τύχει επιστροφής ΦΠΑ επικαλούμενη αφενός την αρχή της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, ώστε ο εν λόγω ΦΠΑ να μην αποτελέσει κόστος για την εταιρεία αφετέρου ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται για λογαριασμό της μόνιμη εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια καθώς τόσο η προσφεύγουσα εταιρεία όσο και η θυγατρική εταιρεία δραστηριοποιούνται με διαφορετικό τρόπο έχοντας διαφορετικό αντικείμενο εργασιών, ενώ επίσης η ίδια δεν δραστηριοποιείται εντός της Ελλάδος, και τέλος σε καμία διάταξη του Ν.4174/2013 ΚΦΔ, Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) δεν προβλέπεται η δυνατότητα δήλωσης μόνιμης εγκατάστασης μόνο για σκοπούς ΦΠΑ ως ισχυρίζεται η φορολογική διοίκηση.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης κατά τον χρόνο υποβολής (30.09.2019) του αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας υφίστανται τα εξής δεδομένα:

-σε φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν από το ΠΕΚ Πειραιά για τις χρήσεις 2003-2006 και την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ για τις χρήσεις 2007-2013 κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και ότι η Ελληνική θα έπρεπε να είχε επιβάλλει ελληνικό ΦΠΑ δεδομένου ότι παρείχε υπηρεσίες προς μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εντός της Ελλάδος για τις υπηρεσίες προώθησης του συστήματος

-η θυγατρική εταιρεία στα επόμενα έτη 2014-2017 εξακολουθούσε να τιμολογεί στην προσφεύγουσα για τις υπηρεσίες προώθησης του Συστήματος χωρίς να επιβάλλει ΦΠΑ,

-η θυγατρική εταιρεία ωστόσο το έτος 2018 εξέδωσε συμπληρωματικά τιμολόγια για το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα αρχικά εκδοθέντα τιμολόγια των χρήσεων 2014-2017 και υπέβαλε σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ με επιφύλαξη. Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ απέρριψε ρητώς την επιφύλαξη διατυπώνοντας ότι ορθώς χρεώθηκε ΦΠΑ στα εν λόγω τιμολόγια διότι αφορούσαν παροχή υπηρεσιών προς μόνιμη εγκατάσταση της Ισπανικής

-Επίσης η θυγατρική εταιρεία κατά το έτος 2018 τιμολόγησε υπηρεσίες προώθησης του Συστήματος που παρείχε προς την Ισπανική με χρέωση του σχετικού ΦΠΑ. Η θυγατρική υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις ΦΠΑ για το έτος 2018 με επιφύλαξη η οποία ομοίως απορρίφθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ.

-Το έτος 2019 εκδόθηκαν οι με αριθμ...../2019,/2019 και/2019 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου σύμφωνα με τις οποίες κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για τα έτη 2007-2009 έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω της ελληνικής θυγατρικής «.....».

Συγκεκριμένα στις σκέψεις 3 και 8 των ως άνω Αποφάσεων αναλύθηκε το πλαίσιο συνεργασίας της προσφεύγουσας μητρικής εταιρείας με την ελληνική θυγατρική και κρίθηκε ότι η μητρική εταιρεία στο πλαίσιο αυτό διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση εντός της Ελληνικής επικράτειας και αναλυτικότερα στις εν λόγω δικαστικές αποφάσεις αναφέρονται τα εξής:

«3. Επειδή κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων για υπηρεσίες οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής τους και οι οποίες παρέχονται από υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών και επομένως φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας και συγκεκριμένα στον τόπο όπου ο λήπτης των υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος, εκτός εάν ο τελευταίος έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Προς τούτο απαιτείται η παρουσία της επιχείρησής του στην Ελλάδα να εμφανίζει τουλάχιστον μια ελάχιστη συνοχή, εφόσον δηλαδή υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών (πρβλ ΔΕΚ απόφαση της 04.07.1985, C-168/84 σκ.18, απόφαση 17.7.1987 C-190/1995 σκ.16-20 και ΣΤΕ 394/2011, 167, 2340/2018). Εξάλλου για να κριθεί αν έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι πράξεις του που σε οικονομικό επίπεδο συνιστούν ενιαία υπηρεσία λαμβάνονται υπόψη ενιαίως. Επομένως εάν μια επιχείρηση στα πλαίσια του εσωτερικού καταμερισμού των εργασιών της κατατμήσει βοηθητικές ή υποστηρικτικές εργασίες για τις οποίες δεν διαθέτει η ίδια το αναγκαίο ανθρώπινο δυναμικό και αναθέτει την άσκησή τους σε άλλη επιχείρηση, οι εργασίες αυτές οι οποίες δεν έχουν οικονομική αυτοτέλεια, διότι δεν συνιστούν μόνες τους σκοπό για τους πελάτες, αλλά μέσο για να λάβουν και να χρησιμοποιήσουν την κύρια υπηρεσία, αντιμετωπίζονται ως τμήμα κύριας παροχής (πρβλ αποφάσεις 27.10.2005, C-41/04... 25.2.1999 C 349/96, C-472/2003...). Για το λόγο αυτό, οι επιχειρήσεις και το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό δια του οποίου παρέχονται οι εν λόγω παρεπόμενες υπηρεσίες, εφόσον λειτουργούν ως βοηθός εκπλήρωσης ή συνεργάτης του παρόχου της κύριας παροχής και είναι στην διάθεσή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή και όχι απλώς ευκαιριακό αποτελούν δεδομένα που λαμβάνονται και αυτά υπόψη για να κριθεί αν ο πάροχος της

κύριας υπηρεσίας έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (πρβλ C-260/95...) δηλαδή εν προκειμένω στην Ελλάδα (πρβλ ΣΤΕ 404/2012 , 2261/2015 και 3114/2015).

8.Επειδή, σύμφωνα με τους όρους αφενός της σύμβασης που συνήψε η Ισπανική εταιρεία με την προσφεύγουσα εταιρεία και αφετέρου των συμβάσεων που συνήψε η τελευταία με τα ταξιδιωτικά πρακτορεία (Συνδρομητές) η προσφεύγουσα ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών στην Ισπανική εταιρεία η οποία συνίσταται στην προώθηση και την διευκόλυνση της πρόσβασης των Συνδρομητών στην γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και της Κύπρου στην ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών (server) του ομίλου προκειμένου να κάνουν κρατήσεις αεροπορικών και λοιπών εισιτηρίων, δωματίων, ξενοδοχείων, ενοικιάσεις αυτοκινήτων κλπ. Στο πλαίσιο δε εκπλήρωσης της ως άνω υποχρέωσής της, η προσφεύγουσα μεταξύ άλλων: α)έχει θέσει στη διάθεση της εταιρείας και με τις προδιαγραφές της τελευταίας σε μόνιμη βάση, ένα χώρο επίδειξης πωλήσεων και εκπαίδευσης πελατών καθώς και το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των ως άνω προωθητικών υπηρεσιών, β)προβαίνει στην σύναψη στο όνομά της με όρους που υπαγορεύονται από την εταιρεία «Συμφωνητικών Συνδρομητών» με εγκατεστημένους στην Ελλάδα και στην Κύπρο ταξιδιωτικούς πράκτορες γ)παρέχει σε αυτούς το δικαίωμα πρόσβασης στο Σύστημα και την άδεια χρήσης του λογισμικού (softwear) που τους επιτρέπει απλά και μόνο να διασυνδεθούν (on-line) με το εν λόγω Σύστημα, δ)εγκαθιστά το λογισμικό στον εξοπλισμό (hardware) που η ίδια έχει παραχωρήσει στους Συνδρομητές προς χρήση ή στον εξοπλισμό των τελευταίων και παρέχει εκπαίδευση σε αυτούς και το προσωπικό τους, ε)αναλαμβάνει την επισκευή και συντήρηση του παραχωρηθέντος εξοπλισμού και λογισμικού, στ)συνάπτει συμφωνίες παροχής κινήτρων πρόσβασης στο Σύστημα, έναντι της πραγματοποίησης από τους Συνδρομητές ενός συγκεκριμένου ετήσιου όρου κρατήσεων και ζ)δεν εισπράττει καμία αμοιβή από τους Συνδρομητές ούτε προμήθεια από τις αεροπορικές εταιρείες για τις κρατήσεις και τις πωλήσεις που διενεργούνται μέσω του Συστήματος, αλλά λαμβάνει από την εταιρεία μια αμοιβή διανομής, υπολογιζόμενη με την μνημονευθείσα μέθοδο (cost plus). Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η Ισπανική εταιρεία έχει αναθέσει στην προσφεύγουσα, ως συνεργάτης της την διαρκή άσκηση βοηθητικών και υποστηρικτικών εργασιών που δεν έχουν οικονομική αυτοτέλεια, διότι δεν συνιστούν μόνες τους σκοπό για τους ταξιδιωτικούς πράκτορες, αλλά μέσο για λάβουν και να χρησιμοποιήσουν την κύρια προς αυτούς υπηρεσία που είναι η πρόσβαση στην ηλεκτρονική τράπεζα πληροφοριών του Ομίλου, για την διενέργεια κρατήσεων (αεροπορικών, και λοιπών εισιτηρίων, δωματίων ξενοδοχείων κλπ) για λογαριασμό των πελατών τους και υπό τα εκτεθέντα πραγματικά περιστατικά, παρέχεται από την Ισπανική εταιρεία. Ενόψει αυτών και όσων έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην Τρίτη σκέψη η Ισπανική εταιρεία, προς την οποία η προσφεύγουσα εξέδωσετα ανωτέρω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για την αμοιβή που χρέωσε στο πλαίσιο των ως άνω υπηρεσιών προώθησης έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν ασκεί δε επιρροή ούτε ο τόπος στον οποίο αυτή παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες της προς τους αντισυμβαλλομένους της Έλληνες και Κύπριους Συνδρομητές, ούτε αν οι συμβάσεις με αυτούς υπογράφονται από την ίδια ή την συνεργάτη της στην Ελλάδα. (ΣΤΕ 167/2018)....».

Σημειώνεται ότι η θυγατρική εταιρεία έχει προσφύγει κατά των εν λόγω αποφάσεων ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την επιστροφή ΦΠΑ ως αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη στην Ισπανία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2 έως 9 του ν.2859/2000.

Οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια αφορούν σε υπηρεσίες προώθησης του συστήματος οι οποίες καταρχήν φορολογούνται στην χώρα του λήπτη των υπηρεσιών, ήτοι στην Ισπανία, ως εκ τούτου για τις εν λόγω υπηρεσίες και υπό την προϋπόθεση ότι παρέχονται σε αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη στην Ισπανία δεν έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ κατά την έκδοσή τους, ήτοι υφίσταται εσφαλμένη τιμολόγηση. Συνεπώς υπό το πλαίσιο των διατάξεων (άρθρο 34 ν.2859/2000, Οδηγία 2009/9/ΕΚ, ΑΥΟ1003/2010) με το οποίο η προσφεύγουσα αιτείται την επιστροφή (ως αλλοδαπή εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος) δεν προβλέπεται δυνατότητα επιστροφής ΦΠΑ που έχει τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Ωστόσο πέραν των ανωτέρω, από τα πραγματικά δεδομένα τις υπόθεσης κατά τον χρόνο υποβολής της αίτησης έχει ήδη διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές ότι και για τα έτη 2014-2018 όπως και για τα προηγούμενα έτη 2003-2013 (καθώς δεν έχει μεταβληθεί το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ της προσφεύγουσας αλλοδαπής μητρικής με την ελληνική θυγατρική), ως αναλυτικά αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχους της ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ και στα αναφερόμενα σε αυτές έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης και έχει κριθεί επίσης και δικαστικώς, ως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω και από το Διοικητικό Εφετείο (που έκρινε όμοιες πράξεις για τα έτη 2007-2009) ότι η προσφεύγουσα μητρική εταιρεία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω της ελληνικής θυγατρικής εταιρείας. Επομένως σε κάθε περίπτωση διαπιστώνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής καθώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000 η αιτούσα πρέπει κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση,

«α)Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες,

β)Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής.»

Ενώ επίσης έχει παγίως κριθεί (ΔΕΕ, απόφαση της 6.2.2014, C-323/12, E.ON Global Commodities SE, σκ. 42 κ.ά.), κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αγαθά ή υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί στην Ελλάδα, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: Πρώτον, ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν πρέπει να διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα. Και δεύτερον, επί πλέον τούτου, είτε διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα, είτε όχι [απόφαση της 25.10.2012, Daimler AG (C 318/11), Widex A/S (C 319/11) κατά Skatteverket, σκ. 43] δεν πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα. Για την απόρριψη του αιτήματος επιστροφής αρκεί επομένως να μη συντρέχει έστω και μια από τις δύο αυτές προϋποθέσεις

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία λόγω του γεγονότος ότι έχει διαπιστωθεί από την φορολογική αρχή ότι τηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια δεν δικαιούται επιστροφής φόρου σύμφωνα με το πλαίσιο του άρθρου 34 του ν.2859/2000 αλλά 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 ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦΕΙ2020** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» και την επικύρωση της από **30/06/2020** και με αριθμ. πρωτ./2019 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας επί της από **01/10/2019** και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2018 της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

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

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.