



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/10/2021
Αριθμός απόφασης: 3555

**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 1069/04-03-2014 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 29/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» η οποία εδρεύει στην Γερμανία στην πόλη κατά της από 03/11/2020 και με αριθμ. πρωτ..... απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 29/09/2017 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από 03/11/2020 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, 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 29/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» 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./2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 29/09/2017 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2016 ποσού 486.451,45 ευρώ διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 περ. β παρ.4 του ν.2859/2000.

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:

Α. ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, για το λόγο ότι θεώρησε ότι πραγματοποιούνται φορολογητέες πράξεις από την εταιρεία στην Ελλάδα στο πλαίσιο παραγγελιοδοχικής πώλησης. Κατά τη διαχειριστική περίοδο 2016, η προσφεύγουσα προέβη στην πραγματοποίηση δαπανών, δια της λήψης υπηρεσιών και αγοράς αγαθών στην Ελλάδα, ενόψει της διοργάνωσης από την προσφεύγουσα της έκθεσης τέχνης στην Αθήνα με τίτλο «.....», η οποία διήρκησε από τις 08.04.2017 έως τις 15.07.2017. Με την από 06.03.2017 σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας (εφεξής καλούμενη ως «η Αντισυμβαλλόμενη») συμφωνήθηκε ότι η Αντισυμβαλλόμενη θα αποκτήσει το δικαίωμα πώλησης προϊόντων και καταλόγων (εφεξής «τα προϊόντα») της εν λόγω έκθεσης στην Ελλάδα. Η σύμβαση προέβλεπε επίσης, ότι για την πώληση των προϊόντων στην Ελλάδα η Αντισυμβαλλόμενη θα λάμβανε προμήθεια ύψους 25% επί των καθαρών πωλήσεων, ενώ το υπόλοιπο 75% θα καταβαλλόταν στην εταιρεία μας κατόπιν έκδοσης μιας μηνιαίας εκκαθάρισης από την Αντισυμβαλλόμενη. Στη βάση των ανωτέρω, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι υφίστανται παραγγελιοδοχικές πωλήσεις των προϊόντων, κατ' άρθρο 5 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ, ήτοι μία πλασματική πώληση μεταξύ της εταιρείας μας και της Αντισυμβαλλόμενης και η πραγματική πώληση μεταξύ της Αντισυμβαλλόμενης και των αγοραστών. Στο πλαίσιο αυτό θεώρησε ότι η εταιρεία πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών (τις πλασματικές πωλήσεις) στην Ελλάδα και συνακόλουθα θα έπρεπε να αποδώσει η ίδια τον ελληνικό ΦΠΑ, κατ' εφαρμογή των άρθρων 13 παρ. 1 και 35 παρ. 1 (β) του Κώδικα ΦΠΑ, που αφορά στο 75% της αξίας των θεωρούμενων ως πραγματοποιηθέντων πωλήσεων στην Ελλάδα. Ωστόσο, η φορολογική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένως το άρθρο 5 παρ.2 του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ αντιλήφθηκε και εσφαλμένως τα υπό κρίση πραγματικά περιστατικά. Καθώς βασικό χαρακτηριστικό της παραγγελιοδοχικής πώλησης είναι ότι ο παραγγελιοδόχος, ενεργεί μεν στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα. Αντιθέτως, αν ο παραγγελιοδόχος ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του όπως εν προκειμένω, δεν θεμελιώνεται

παραγγελιοδοχική σχέση μεταξύ των δύο μερών. Ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι υφίστανται παραγγελιοδοχικές πωλήσεις κατ' άρθρο 5 παρ. 2 Κώδικα ΦΠΑ, γεγονός που κατηγορηματικά η προσφεύγουσα αρνείται, σε κάθε περίπτωση η εταιρεία μας δεν πραγματοποίησε σε καμία περίπτωση φορολογητέες πράξεις κατά τη διαχειριστική περίοδο 2016.

Β. ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί στον ελληνικό ΑΦΜ του γραφείου της στην Ελλάδα. Για την εύρυθμη διοργάνωση της εν λόγω έκθεσης, η εταιρεία σύστησε γραφείο στην Ελλάδα στις 28.01.2015. Σκοπός του γραφείου ήταν η απασχόληση των υπαλλήλων που θα προετοίμαζαν την διεξαγωγή της έκθεσης στην Ελλάδα, δίχως να διενεργήσει την οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα. Έτσι, το γραφείο δεν προέβη σε εγγραφή στην Ελλάδα ως επιτηδευματίας και δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία ούτε και υπήχθη στο καθεστώς ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η έκδοση ορισμένων παραστατικών, τα οποία απαριθμούνται στην απόφαση, στον ΑΦΜ του γραφείου στην Ελλάδα συνεπάγεται αυτομάτως την πραγματοποίηση οικονομικής δραστηριότητας από αυτό.

Εν προκειμένω, το γραφείο στην Ελλάδα είχε ως αποκλειστικό σκοπό την απασχόληση των υπαλλήλων που θα προετοίμαζαν την διεξαγωγή της έκθεσης στην Ελλάδα, δίχως να διενεργήσει την οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών τις επικαλείται την απόφαση της 25.10.2012 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις υποθέσεις C-318/11 και C-319/11,

Γ. ΤΡΙΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα παραστατικά θεωρήθηκαν ότι δεν αποτελούν τιμολόγια. Ωστόσο ο λόγος αυτός απόρριψης είναι παντελώς αβάσιμος. Συγκεκριμένα, το άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) προβλέπει ότι «κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό>». Όπως προκύπτει από τα σώματα των υπό εξέταση παραστατικών, αυτά περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο, όπως αυτές καθορίζονται στο άρθρο 9 του ν. 4308/2014.

Δ. ΤΕΤΑΡΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα παραστατικά θεωρήθηκαν ότι αφορούσαν σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατ' άρθρο 30 παρ. 4 (δ) του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή σε δαπάνες που έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα.

Επομένως, η ορθή ερμηνεία των διατάξεων του παραγράφου 4 του άρθρου 30 επιβάλλει, όπως το εν λόγω άρθρο εφαρμόζεται (και, επομένως, νομίμως περιορίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών), μόνο όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο αυτό και με τις οποίες επιβαρύνεται ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα. Αντίθετη ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων θα αντέβαινε στις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 176, 177 και 395 της Οδηγίας ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση, οι υπό εξέταση δαπάνες που τιμολογήθηκαν προς την εταιρεία δεν πραγματοποιήθηκαν για ιδιωτικούς σκοπούς, αλλά στο πλαίσιο της επιχείρησής της και για επαγγελματικούς σκοπούς, γεγονός άλλωστε που δεν αμφισβητεί και η φορολογική αρχή. Ενδεικτικώς αναφέρουμε ότι τα τιμολόγια με α/α 4-6, 27 και

36 — 38 αφορούσαν σε μετακίνηση και τα τιμολόγια 64 — 69 σε διαμονή του προσωπικού της εταιρείας μας, που ήταν απαραίτητες για την προετοιμασία της έκθεσης.

Ε. ΠΕΜΠΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα τιμολόγια θεωρήθηκαν ότι εκδόθηκαν για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών στη Γερμανία. Η φορολογική αρχή θεωρεί ότι ορισμένα τιμολόγια που εκδόθηκαν στον ΑΦΜ της εταιρείας μας στη Γερμανία και απαριθμούνται στην απορριπτική απόφαση αφορούν σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, καθώς μερικά από αυτά αναφέρουν ως τόπο παράδοσης και προορισμού την έδρα της εταιρείας μας στη Γερμανία. Ωστόσο, απλά και μόνο η αναγραφή της έδρας ως τόπο προορισμού δεν συνεπάγεται ότι τα αγαθά αφορούν σε ενδοκοινοτική παράδοση. Αν πράγματι συντελούνταν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, τότε τα εν λόγω παραστατικά δεν θα είχαν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ.

Τα τιμολόγια αυτά που αναφέρει η φορολογική αρχή αφορούν σε τοπικές πωλήσεις αγαθών ενόψει της προετοιμασίας της έκθεσης, γεγονός που αποδεικνύεται τόσο από την ίδια την επιβολή ΦΠΑ (ως τοπικές πωλήσεις) όσο και από το είδος των αγαθών.

ΣΤ. ΕΚΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα τιμολόγια θεωρήθηκαν ότι αφορούν σε δαπάνες οι οποίες δεν είναι σύμφωνες με την οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας. Ωστόσο, η θέση της φορολογικής αρχής είναι αυθαίρετη στο μέτρο που θεωρεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν έχουν σχέση με την οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας. Τα εν λόγω αγαθά αποτελούν λειτουργικά έξοδα για την εταιρεία, τα οποία χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρείας. Παράλληλα, δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις περιοριστικά αναφερόμενες κατηγορίες του άρθρου 30 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή στο άρθρα 5, 13, 35 του ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 5

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, πωλητής ή αγοραστής ως προς τον παραγγελέα.

Άρθρο 13

1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,

Άρθρο 35

1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με

τις διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 2, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος.

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε' , στ' και ή και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,...».

Επειδή στο άρθρο 34 παρ.2 έως 6 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 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 χ' , 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 ή 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 χ' , 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.

...

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 ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.».

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.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον αιτούντα για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας ή πράξεων για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του. Σε περίπτωση που ο αιτών χρησιμοποιεί τα αγαθά και τις υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος εγκατάστασής του, ο προς επιστροφή φόρος που αφορά τις εισροές αυτές, προσδιορίζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό με βάση την αναλογία έκπτωσης.».

Επειδή από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης ως αναλύονται στην προσβαλλόμενη απόφαση όπως και στην εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής διαπιστώνονται ως προς τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή ισχυρισμούς τα εξής:

Ως προς τον Α. ΠΡΩΤΟ ΛΟΓΟ : «Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας, για το λόγο ότι θεώρησε ότι πραγματοποιούνται φορολογητέες πράξεις από την εταιρεία στην Ελλάδα στο πλαίσιο παραγγελιοδοχικής πώλησης.».

Ωστόσο από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης ως αναλύονται στην προσβαλλόμενη απόφαση όπως και στην εισήγηση απόψεων της φορολογικής αρχής διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας «.....» συνάφθηκε σύμβαση, την 6.3.2017, με την οποία ορίστηκαν οι όροι για την πώληση αγαθών (καταλόγων και οδηγών) στο εσωτερικό της χώρας από την ελληνική εταιρεία για λογαριασμό της αλλοδαπής

εταιρείας. Συγκεκριμένα στις παραγράφους 4, 13 και 14 αναφέρεται ότι: «4. Η» θα πωλεί τις εκδόσεις και τα προϊόντα στο όνομα της και με ίδιες δαπάνες και θα διασφαλίζει τη συμμόρφωση με τους κανόνες αναφορικά με την καταβολή και δήλωση του προβλεπόμενου εκ του νόμου ΦΠΑ. Για την πώληση των προϊόντων και εκδόσεων, η «.....» λαμβάνει 25% της καθαρής τιμής πώλησης (τιμή πώλησης μείον του προβλεπόμενου εκ του νόμου ελληνικού ΦΠΑ). Το ποσό του 75% της καθαρής τιμής πώλησης θα καταβάλλεται μηνιαίως στην προσφεύγουσα σύμφωνα με την προσωρινή μηνιαία κατάσταση. Η προσφεύγουσα έχει την επιλογή αναφορικά με τον τρόπο πληρωμής: το μηνιαίο ποσό να μεταφέρεται είτε στον λογαριασμό της είτε σε λογαριασμό τρίτου στην Ελλάδα.»

Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) «Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται Παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα» και τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) «Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, ...» ορθώς απέρριψε συνολικά το ποσό που ζητείται για επιστροφή καθώς διαπιστώνεται ότι βάσει της σύμβασης και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5.2 και 13 του Κώδικα ΦΠΑ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του. Η πράξη αυτή θεωρείται ότι συντελεί παράδοση αγαθών μεταξύ παραγγελιοδόχου και παραγγελέα. Αφού ο παραγγελιοδόχος είναι ελληνική εταιρεία με έδρα στην Αθήνα, η αιτούσα πραγματοποίησε παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας μας και κατά συνέπεια, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κώδικα ΦΠΑ ο τόπος φορολογίας είναι το εσωτερικό της χώρας και επιπλέον, και σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 35 σε συνδυασμό με τα άρθρα 36 και 38 του ιδίου Κώδικα, ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος- μέλος υποχρεούται να λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις για τις οποίες τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και θα έπρεπε να αποδίδει με δήλωση τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο 75% επί των καθαρών πωλήσεων που εισπράττει από την βάσει της υπάρχουσας σύμβασης.

Η εταιρεία επίσης στην προσφυγή της επικαλείται ότι «όλα τα φορολογικά παραστατικά, για τα οποία ζητείται η επιστροφή ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, εκδόθηκαν το 2016 και οι εν λόγω παραγγελιοδοχικές πωλήσεις, έλαβαν χώρα κατά το έτος 2017. Πράγματι, τα παραστατικά για τα οποία η προσφεύγουσα αιτείται επιστροφή ΦΠΑ έχουν εκδοθεί εντός του έτους 2016 ενώ η σχετική σύμβαση υπεγράφη εντός του έτους 2017. Όμως, τα παραστατικά που εκδόθηκαν εντός του έτους 2016 και απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή λόγω της παραγγελιοδοχικής πώλησης αγαθών από την ελληνική εταιρεία για λογαριασμό της γερμανικής, αφορούν εργασίες σε ακίνητα (ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, καθαρισμός κτιρίων κ.λπ.), όπου η γερμανική εταιρεία θα διενεργούσε εκθέσεις για τα προϊόντα της καθώς και σε σημεία πώλησης όπου η ελληνική εταιρεία θα πωλούσε αγαθά (καταλόγους και

οδηγούς) για λογαριασμό της αλλοδαπής. Συνεπώς, ανεξάρτητα αν η σχετική σύμβαση υπεγράφη σε επόμενο έτος από αυτό στο οποίο διενεργήθηκαν οι σχετικές δαπάνες και δεδομένου ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν για τη υλοποίηση της σχετικής σύμβασης ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες αυτές.

Τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται παραγγελιοδοχική πώληση καθώς η ελληνική εταιρεία ενεργούσε για λογαριασμό της και όχι για λογαριασμό του παραγγελέα. Ωστόσο όπως αναφέρθηκε η ελληνική εταιρεία για τις διενεργούμενες πωλήσεις για λογαριασμό της γερμανικής εισέπραττε προμήθεια 25% επί των καθαρών πωλήσεων και εξέδιδε τιμολόγιο για τις προμήθειες αυτές, αφού πρώτα η γερμανική εταιρεία ενέκρινε την τελική αναφορά που της απέστειλε η ελληνική εταιρεία και το υπόλοιπο 75% επί των καθαρών πωλήσεων αποδιδόταν στη γερμανική εταιρεία, με βάση τη μηνιαία εκκαθάριση που εξέδιδε η ελληνική εταιρεία και στη συνέχεια η γερμανική εταιρεία τιμολογούσε την ελληνική εταιρεία για τα ποσά αυτά. Συνεπώς από το περιεχόμενο της σύμβασης, διαπιστώνεται ότι υφίσταται παραγγελιοδοχική σχέση μεταξύ των δύο εταιρειών και το γεγονός αυτό επιβεβαιώνεται και από τον τρόπο με τον οποίο εκδόθηκαν και τα σχετικά παραστατικά, που ακολουθείται όταν συνίσταται παραγγελιοδοχική πώληση αγαθών, δηλαδή τιμολόγιο από την ελληνική εταιρεία για τις σχετικές προμήθειες της, μηνιαία εκκαθάριση από την ελληνική εταιρεία για τις διενεργούμενες πωλήσεις για λογαριασμό της γερμανικής και τιμολόγιο από τη γερμανική εταιρεία για τις πωλήσεις που διενεργήθηκαν για λογαριασμό της. Κατά συνέπεια, αφού η ελληνική εταιρεία λειτουργούσε ως παραγγελιοδόχος, ενεργώντας στο όνομα της για λογαριασμό της γερμανικής εταιρείας δηλαδή υφίσταται παραγγελιοδοχική σχέση μεταξύ των δύο εταιρειών ορθά η φορολογική αρχή απέρριψε τα σχετικά παραστατικά.

Ως προς τον Β. ΔΕΥΤΕΡΟ ΛΟΓΟ: *«Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί στον ελληνικό ΑΦΜ του γραφείου της στην Ελλάδα»*

Μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τα παραστατικά με α/α 3, 7, 8-10, 14, 15, 18, 22, 26, 29, 31-34, 42, 43, 47-49, 52, 54, 57, 60, 70-80, 83, 84, 105-107, 161-175, 178-184, 186, 187, 189, 191, 192, 196, 201, 202, 208-210, 214, 237-239, 242, 247-250, 252, 265, 273, 274, 277, 279, 280, 285-295, 301-320, 324, 325, 332-335, 337-341, 345-349, 351, 352, 355, 359, 366, 376-379, 381, 383-386, 391, 404-408, 432, 434, 436, 437, 447, 455, 456, 458, 459, 467-470, 475, 484, 488, 491, 498-502, 507-513, 515-520, 522, 525-533, 535-558, 560, 562, 564-573, 575-582, 585, 312-317, 319-624, 626-630, 637-639, 644, 646-664, 671-674, 685-687, 689, 692, 724-726, 728-737 τα οποία απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, δεν έχουν εκδοθεί στο γερμανικό ΑΦΜ της προσφεύγουσας αλλά στο ελληνικό ΑΦΜ του γραφείου. Τα παραστατικά αυτά αφορούν αγορές αγαθών και παροχή υπηρεσιών από ελληνικές επιχειρήσεις, υποκείμενες στον φόρο, προκειμένου το γραφείο αυτό να ανταποκριθεί στις δραστηριότητες που είναι επιφορτισμένο να εκτελέσει για λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Επομένως, ο φόρος δεν επιβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην προσφεύγουσα, αλλά στο γραφείο της στην χώρα μας και συνεπώς δεν εμπίπτει για την επιστροφή του φόρου στις διατάξεις της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ. Η εταιρεία στην προσφυγή της αναφέρει, ότι το γραφείο

της στην Ελλάδα είχε ως αποκλειστικό σκοπό την απασχόληση των υπαλλήλων που θα προετοιμάζαν την διεξαγωγή της έκθεσης στην Ελλάδα, δίχως να διενεργήσει την οποιαδήποτε εμπορική δραστηριότητα. Η προσφεύγουσα, δηλαδή, επικαλείται ότι, αφού το γραφείο στην Ελλάδα δεν μπορεί να εκπέσει το ΦΠΑ των τιμολογίων που εκδόθηκαν στο όνομα του και στο ελληνικό ΑΦΜ και δεδομένου ότι δεν υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ, τότε δικαίωμα επιστροφής αποκτά η γερμανική εταιρεία, για λογαριασμό της οποίας λειτουργεί το συγκεκριμένο γραφείο στην Ελλάδα. Όμως, οι λόγοι που επικαλείται η προσφεύγουσα είναι εκτός των υφιστάμενων νομοθετικών διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και συγκεκριμένα των άρθρων 32 και 34 του υπόψη Κώδικα, στα οποία ρητά ορίζεται ότι δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου έχει ο υποκείμενος στο φόρο για τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν, δηλαδή τα παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του και στο ΑΦΜ του. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, αφού το ελληνικό γραφείο δεν δικαιούται να εκπέσει το φόρο εισροών δεν σημαίνει ότι μεταβιβάζεται το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου στην γερμανική εταιρεία για λογαριασμό της οποίας λειτουργεί το συγκεκριμένο γραφείο στην Ελλάδα. Περαιτέρω, ως προς την επικαλούμενη νομολογία του ΔΕΕ (στις υποθέσεις 0-318/11 και 0-319/11) επισημαίνεται ότι δεν τυγχάνει εφαρμογής στην εξεταζόμενη περίπτωση, αφού όπως προκύπτει από το διατακτικό της απόφασης, οι υποκείμενοι στον φόρο στις εκδικαζόμενες υποθέσεις πραγματοποιούσαν μόνο τεχνικές δοκιμές ή ερευνητικές δραστηριότητες εντός του άλλου κράτους μέλους. Επιπλέον, στην μία περίπτωση δεν υπήρχε μόνιμο προσωπικό στους χώρους που χρησιμοποιούσε η αλλοδαπή εταιρεία στο άλλο κράτος μέλος, αλλά έστελνε δικό της προσωπικό, όποτε έπρεπε να πραγματοποιηθούν δοκιμές. Στην δε άλλη περίπτωση, η αλλοδαπή εταιρεία είχε αναλάβει τις δαπάνες για τους μισθούς και την κοινωνική ασφάλιση των υπαλλήλων που απασχολούνταν στις εγκαταστάσεις που διεξήχθησαν οι έρευνες. Οι παραπάνω προϋποθέσεις δεν ισχύουν στην συγκεκριμένη περίπτωση, αφού το γραφείο που διατηρεί στην Ελλάδα η προσφεύγουσα: α) Απασχολούσε μόνιμους υπάλληλους που είχαν σαν κύρια δραστηριότητα την προετοιμασία της έκθεσης που θα λάμβανε χώρα στην Ελλάδα, β) Οι υπάλληλοι αυτοί δεν μισθοδοτούνταν από την προσφεύγουσα γερμανική εταιρεία αλλά από το γραφείο στην Ελλάδα, το οποίο (με το ελληνικό ΑΦΜ) απέδιδε στην Δ' ΔΟΥ ΑΘΗΝΩΝ τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών και γ) Όπως προαναφέρθηκε, η γερμανική εταιρεία έχει φορολογητέα δραστηριότητα στην Ελλάδα..

Ως προς τον Γ. ΤΡΙΤΟ ΛΟΓΟ: «Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα παραστατικά θεωρήθηκαν ότι δεν αποτελούν τιμολόγια.»

Μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τα παραστατικά με α/α 11, 19, 25, 30, 46, 95, 100, 102, 115, 193, 205, 211, 251, 253, 260, 262, 263, 271, 300, 369, 370, 389, 438, 444, 449-452, 457, 476, 477, 482, 677 και 678 τα οποία απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, αυτά δεν ήταν τιμολόγια αλλά *statements προσφορές και παραγγελίες, χρεωστικά σημειώματα*.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές

υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...». Επίσης και με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) «Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ενώ κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο. Τα συγκεκριμένα παραστατικά, που απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή είναι προφανές ότι δεν αποτελούν τιμολόγια, με τα οποία διενεργείται επιστροφή Φ.Π.Α. σε αλλοδαπές επιχειρήσεις εγκατεστημένες στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά statements προσφορές, παραγγελίες και χρεωστικά σημειώματα από τα οποία προκύπτουν πιθανές μελλοντικές συναλλαγές για τις οποίες, αν και εφόσον ολοκληρωθούν, θα εκδοθούν τα αντίστοιχα τιμολόγια και δεν είναι γνωστό εκ των προτέρων ότι οι συναλλαγές αυτές ολοκληρώθηκαν και συνακόλουθα ότι εκδόθηκαν και τα αντίστοιχα τιμολόγια. Η αναγραφή στο περιεχόμενο των παραστατικών αυτών των δεδομένων που προβλέπονται για τα τιμολόγια δεν τα καθιστά αυτομάτως τιμολόγια και συνεπώς, αφού τα συγκεκριμένα παραστατικά δεν θεωρούνται εκ των προτέρων τιμολόγια ή άλλα παραστατικά που επέχουν θέση τιμολογίου, ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι δεν υπάρχει δικαίωμα επιστροφής Φ.Π.Α. από την προσφεύγουσα.

Ως προς τον Δ. ΤΕΤΑΡΤΟ ΛΟΓΟ : «*Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα παραστατικά θεωρήθηκαν ότι αφορούσαν σε δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατ' άρθρο 30 παρ. 4 (δ) του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή σε δαπάνες που έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα.*»

Μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τα παραστατικά με α/α 4-6, 27, 36, 37, 38, 39, 51, 59, 61-69, 81, 116-157, 198, 203, 217, 218, 226-236, 254, 255, 278, 297-299, 363, 372, 380, 382, 387, 390, 392-403, 409-431, 435, 439, 440, 460-465, 479, 480, 503-506, 534, 585-611, 618, 640, 665-667, 669, 670, 675, 679-684, 688, 690, 693-723, 738-745, 748 και 750 τα οποία απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, αυτά αφορούν δαπάνες που πραγματοποίησε η απούσα για την διαμονή του προσωπικού ή των εκπροσώπων της σε ξενοδοχείο, την μετακίνηση και την σίτιση αυτών, όπου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 4, περ. δ' του Κώδικα Φ. Π. Α. (ν. 2859/2000) και της αντίστοιχης διάταξης του άρθρου 15 παρ. 4 της ΠΟΑ 1003/2010 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (άρθρο 5 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ) δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, και κατά συνέπεια επιστροφής του φόρου γι' αυτές τις δαπάνες. Η εταιρεία στην προσφυγή της αναφέρει, μεταξύ άλλων ότι η ορθή ερμηνεία των διατάξεων του παραγράφου 4 του άρθρου 30 επιβάλλει, όπως το εν λόγω άρθρο εφαρμόζεται (και, επομένως, νομίμως περιορίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισρωών), μόνο όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο αυτό και με τις οποίες επιβαρύνεται ο υποκείμενος στο Φόρο δεν έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα. Ωστόσο στις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) σαφώς ορίζεται ότι «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για

το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης». Οι προαναφερόμενες διατάξεις, σαφώς, αφορούν δαπάνες που διενεργούνται στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο και όχι δαπάνες που διενεργούνται εκτός οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο δηλαδή για ιδιωτικούς σκοπούς, ο ΦΠΑ των οποίων, σε κάθε περίπτωση, δεν αναγνωρίζεται ως δικαίωμα έκπτωσης. Η βούληση του νομοθέτη είναι να μην παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι συγκεκριμένες δαπάνες στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας του υποκείμενου στο φόρο ή με την ορολογία που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της επιχείρησης της και για επαγγελματικούς σκοπούς. Αντίθετη ερμηνεία δεν βρίσκει έρεισμα στο υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και συνεπώς η φορολογική αρχή ορθά απέρριψε τις συγκεκριμένες δαπάνες.

Ως προς τον Ε. ΠΕΜΠΤΟ ΛΟΓΟ: *«Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα τιμολόγια θεωρήθηκαν ότι εκδόθηκαν για ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών στη Γερμανία.»*

Μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τα παραστατικά με α/α 112, 176, 197, 204, 241, 245, 296, 321-323, 356, 433, 443, 448, 453, 521, 561, 563, 574, 642, 643 και 691 τα οποία απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, η αιτούσα πραγματοποίησε αγορά αγαθών τα οποία, όπως προκύπτει από τον τόπο παράδοσης που αναγράφεται στα τιμολόγια, παραδόθηκαν στην Γερμανία, στην έδρα της αιτούσας. Ως εκ τούτου, έπρεπε να τύχουν της απαλλαγής, ως ενδοκοινοτική παράδοση, από τον προμηθευτή. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. β' του άρθρου 34 του ίδιου Κώδικα (αντίστοιχο άρθρο 4β' της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ), δεν ενεργείται επιστροφή του φόρου με τον οποίο επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 1 περ. α' του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία οι διατάξεις του άρθρου 138 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Η εταιρεία στην προσφυγή της αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι απλά και μόνο η αναγραφή της έδρας της ως τόπο προορισμού δεν συνεπάγεται ότι τα αγαθά αφορούν σε ενδοκοινοτική παράδοση. Αν πράγματι συντελούνταν ενδοκοινοτικές παραδόσεις, τότε τα εν λόγω παραστατικά δεν θα είχαν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) «Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής: ... 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» και με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι «Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους ...». Συνεπώς από τις ανωτέρω διατάξεις σαφώς προκύπτει ότι, δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της

χώρας και τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος. Η φορολογική αρχή στο πλαίσιο των ανωτέρω διατάξεων και δεδομένου ότι, μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τιμολόγια στα οποία αναγράφεται ως τόπος παράδοσης η έδρα της προσφεύγουσας στη Γερμανία, ορθώς απέρριψε τα συγκεκριμένα τιμολόγια. Η εταιρεία επικαλείται στην προσφυγή της ότι, στα συγκεκριμένα τιμολόγια είχε χρεωθεί ο αντίστοιχος ΦΠΑ οπότε θα έπρεπε η φορολογική αρχή να θεωρήσει ότι αφορούσαν παραδόσεις αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, ανεξαρτήτως αν στο περιεχόμενο αυτών αναγράφεται ως τόπος παράδοσης η έδρα της προσφεύγουσας στη Γερμανία. Η προσφεύγουσα, δηλαδή, επικαλείται ότι σε περίπτωση που σε τιμολόγια της ημεδαπής έχει χρεωθεί ελληνικός ΦΠΑ και ως αναγράφεται ως τόπος προορισμού η αλλοδαπή θα πρέπει οι ελληνικές ελεγκτικές υπηρεσίες να υποθέτουν ότι έλαβε χώρα παράδοση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς η πληροφορία σχετικά με τον τόπο παράδοσης είναι καθοριστική ως την γένεση της φορολογικής υποχρέωσης στο ΦΠΑ. Η φορολογική αρχής λαμβάνοντας υπόψη το περιεχόμενο των τιμολογίων που ίδια η προσφεύγουσα προσκόμισε με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ και στα οποία αναγράφεται ως τόπος προορισμού η αλλοδαπή και ανεξάρτητα αν έχει χρεωθεί ελληνικός ΦΠΑ ορθώς κατέληξε στο συμπέρασμα ότι αφορούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και συνεπώς ορθά απορρίφθηκαν.

Ως προς τον ΣΤ. ΕΚΤΟ ΛΟΓΟ: «Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα τιμολόγια θεωρήθηκαν ότι αφορούν σε δαπάνες οι οποίες δεν είναι σύμφωνες με την οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας.».

Μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τα παραστατικά με α/α 12, 78, 177, 188, 190, 213, 350, 559, 727 τα οποία απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, αφορούν δαπάνες (φορτιστής laptop, γραφική ύλη, βραστήρας, πολύμπριζα, κλειδιά, αναλώσιμα, κλειδαριές) οι οποίες δεν είναι σύμφωνες με την οικονομική δραστηριότητα της αιτούσας (κωδικός δραστηριότητας 9102 «Δραστηριότητες μουσείων»). Η εταιρεία στην προσφυγή της, ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω αγαθά αποτελούν λειτουργικά έξοδα για την εταιρεία, τα οποία χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρείας. Τα συγκεκριμένα παραστατικά έχουν εκδοθεί από ελληνικές επιχειρήσεις στο όνομα της γερμανικής εταιρείας και στο γερμανικό ΑΦΜ, τα οποία παραδόθηκαν στο γραφείο (Μετσόβου 25, Αθήνα) που είχε συστήσει η αλλοδαπή εταιρεία στην Ελλάδα, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για τις λειτουργικές ανάγκες του ελληνικού γραφείου. Δεδομένου ότι, η γερμανική εταιρεία και το ελληνικό γραφείο δεν ταυτίζονται φορολογικά, είναι προφανές ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν από τη γερμανική εταιρεία για την αγορά αγαθών που παραδόθηκαν για χρήση στο ελληνικό γραφείο δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τη γερμανική εταιρεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην 03/11/2020 και με αριθμ.πρωτ.24228 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες 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 29/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» και την επικύρωση της από 03/11/2020 και με αριθμ. πρωτ..... απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 29/09/2017 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους

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 .