



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/01/2022

Αριθμός απόφασης: 34

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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. 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 **10/09/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της **αλλοδαπής εταιρείας «.....»** η οποία εδρεύει στην Γερμανία στην πόλη κατά της από **20/05/2021** και με αριθμ. πρωτ..... απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **13/09/2018** και με αριθμ. πρωτ..... αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους **2017** και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από **20/05/2021** 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 **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2021** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 20/05/2021 και με αριθμ. πρωτ. απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 13/09/2018 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2017 ποσού 78.771,25 ευρώ διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 παρ.2 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 προσφεύγουσα εταιρεία 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 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 δεν πραγματοποίησε σε καμία περίπτωση φορολογητέες πράξεις κατά την περίοδο που αφορά η αίτηση (01/01/2017-31/03/2017).

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 δεν είχαν εκδοθεί την περίοδο αναφοράς της αίτησης (01/01/2017-31/03/2017). Στην προκειμένη περίπτωση και ειδικότερα ως προς το παραστατικό με α/α που εκδόθηκε στις 06/04/2017 υπάρχει δικαίωμα επιστροφής καθώς ο ΦΠΑ ζητήθηκε εμπροθέσμως ήτοι πριν την 30/09/2018.

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 έ , σί και ή και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση έ 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 έ , σί 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 συνδεόμενες 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 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.

13. Για την πώληση των προϊόντων και εκδόσεων, η «.....» λαμβάνει 25% της καθαρής τιμής πώλησης (τιμή πώλησης μείον του προβλεπόμενου εκ του νόμου ελληνικού ΦΠΑ).

14. 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 λογαριασμού 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 πρώτο τρίμηνο του 2017 και οι εν λόγω παραγγελιοδοχικές πωλήσεις, έλαβαν χώρα μεταγενέστερα.

Πράγματι, τα παραστατικά για τα οποία η προσφεύγουσα αιτείται επιστροφή ΦΠΑ έχουν εκδοθεί εντός του πρώτου τριμήνου του 2017, ενώ η σχετική σύμβαση υπεγράφη την 06.03.2017 και η έκθεση πραγματοποιήθηκε την 08.04.2017.

Όμως, τα παραστατικά που εκδόθηκαν εντός του πρώτου τριμήνου του 2017 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 χρόνο μεταγενέστερο από αυτόν 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 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 2, 5-13, 15-20, 23, 32-37, 39, 41, 43, 45, 54, 55, 57, 58 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 προετοίμαζαν 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,,,,,, τα οποία

απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, αυτά δεν ήταν τιμολόγια αλλά προσφορές και παραγγελίες ή προτιμολόγια.

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 ΤΕΤΑΡΤΟ ΛΟΓΟ : «Παρανόμως η φορολογική αρχή απέρριψε την επιστροφή του ΦΠΑ, κατά το μέρος που ορισμένα παραστατικά δεν είχαν εκδοθεί την περίοδο αναφοράς της αίτησης (01/01/2017-31/03/2017).»

Μεταξύ των παραστατικών που υπέβαλε η προσφεύγουσα με την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ περιλαμβάνονται και τα παραστατικά με α/α 3, 38 και 52 τα οποία απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι, δεν έχουν εκδοθεί την περίοδο αναφοράς της αίτησης. Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι πουθενά στην οικεία νομοθεσία δεν προβλέπεται η μη επιστροφή ΦΠΑ εξαιτίας του ανωτέρω λόγου.

Στις διατάξεις των άρθρων 5 και 6 της Απόφασης ΑΥΟ ΠΟΛ 1003/15.01.2010 που ενσωμάτωσε το άρθρο 15 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ αναφέρονται τα εξής:

«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.

Η αίτηση επιστροφής υποβάλλεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης το αργότερο μέχρι τις 30 Σεπτεμβρίου του επόμενου ημερολογιακού έτους που ακολουθεί την περίοδο επιστροφής.».

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση που αφορούσε την περίοδο 01/03/2017 - 31/03/2017 και με την εν λόγω αίτηση υπέβαλε και τα παραστατικά με α/α 3 και ημερομηνία έκδοσης 01.12.2016, με α/α 38 με ημερομηνία έκδοσης 05.10.2016 και με α/α 52 με ημερομηνία έκδοσης 06.04.2017, για τα οποία διαπιστώνεται ότι είναι εκτός των χρονικών περιορισμών που ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην 20/05/2021 και με αριθμ.πρωτ..... 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 πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής της **αλλοδαπής εταιρείας «.....»** και την επικύρωση της από **20/05/2021** και με **αριθμ. πρωτ.....** απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από **13/09/2018** και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2017.

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

**Ο/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.