



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 02.02.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 298

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την αριθμ. 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».

4.Την από 05.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία '.....', η οποία εδρεύει στη και συγκεκριμένα στη πόλη επί της οδού, αρ., είναι κάτοχος στη του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) για σκοπούς Φ.Π.Α., και εκπροσωπείται νομίμως, κατά της από 07.06.2021 και με αριθ./2017 DC απόφασης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - η οποία εκδόθηκε μετά την έκδοση της υπ' αριθ./2019 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία έγινε δεκτή η από 11.01.2018 (...../2018) προσφυγή της εταιρείας και με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση εκ νέου στην ως άνω υπηρεσία - επί της από 24.09.2015 και με αριθ./2015 αίτησης για επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού ευρώ 238.112.92 με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρεία κατά τη διαχειριστική χρήση 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.10.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α., 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:

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής.
3. Να γίνει δεκτή η από 24.09.2015 και με αριθ. αίτηση της εταιρείας και να επιστραφεί ο ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2014 ποσού ευρώ **238.112.92** και μάλιστα **εντόκως**, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), σε συνδυασμό με το άρθρο 43 παρ. 2 του ίδιου νόμου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:
"1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 3 της Οδηγίας 2008/9/ΕΚ και του αντίστοιχου άρθρου 34 παρ. 2 του ν. 2859/2000, στο μέτρο που η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εταιρεία μας έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ μέσω της
.....
1α. Το νομοθετικό πλαίσιο επί αιτήσεως επιστροφής ΦΠΑ σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος
1β. Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ
1γ. Τα σφάλματα της προσβαλλόμενης"

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου:

1) η προσφεύγουσα εταιρεία είναι η μητρική εταιρεία του διεθνούς ομίλου εταιρειών Αντικείμενο δραστηριότητας του ομίλου αποτελεί η σχεδίαση, κατασκευή, πώληση, εγκατάσταση και συντήρηση ανεμογεννητριών, καθώς και του συναφούς αυτών εξοπλισμού.

Οι εταιρείες του ομίλου - εκτός της προσφεύγουσας - στο πλαίσιο της εμπορικής τους δραστηριότητας διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες: στις εταιρείες οι οποίες έχουν αναλάβει την παραγωγή/κατασκευή των ανεμογεννητριών και του συναφούς εξοπλισμού και στις εταιρείες οι οποίες έχουν αναλάβει την κατά τόπο (χώρα) πώληση και εγκατάσταση των ανεμογεννητριών και του εξοπλισμού.

Για τη διαχειριστική περίοδο 2014, οι επιμέρους όροι εμπορικής συνεργασίας μεταξύ των ανωτέρω ήτοι (i) των εταιρειών του ομίλου, οι οποίες κατασκευάζουν τις ανεμογεννήτριες (ii) των εταιρειών του ομίλου, οι οποίες τις πωλούν και

εγκαθιστούν σε κάθε χώρα (όπως είναι η για την οποία θα γίνει λόγος κατωτέρω) και (iii) της εταιρείας μας, καθορίζονται από την «Ενδοομιλική Σύμβαση του Ομίλου 2013» (εφεξής καλούμενη «η Σύμβαση» (Σχετ. 1). Στη Σύμβαση, οι κατασκευάστριες εταιρείες του ομίλου, αποκαλούνται στην αγγλική ως «Production Business Units», και κατά συντομογραφία ως «PBUs» δηλαδή στα ελληνικά «Επιχειρηματικές Μονάδες Παραγωγής». Οι πωλήτριες εταιρείες του ομίλου αποκαλούνται στην αγγλική ως «Sales Business Units» και κατά συντομογραφία ως «SBUs», δηλαδή στα ελληνικά «Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης».

2. στην Ελλάδα δραστηριοποιείται μία εταιρεία πώλησης του ομίλου και, συγκεκριμένα, η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία (εφεξής καλούμενη «.....») που έχει έδρα επί της οδού, Τ.Κ., με ΑΦΜ

Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, η εν λόγω ελληνική εταιρεία συνάπτει συμβάσεις πώλησης, εγκατάστασης και συντήρησης ανεμογεννητριών με πελάτες της, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης αιολικών πάρκων εντός της χώρας. Με τις εν λόγω συμβάσεις πώλησης, η, πέραν του να πωλεί και να αναλαμβάνει την εγκατάσταση των ανεμογεννητριών και του συναφούς εξοπλισμού στους πελάτες της, παρέχει και εγγύηση καλής λειτουργίας για τον πωληθέντα εξοπλισμό και για χρονικό διάστημα που συμφωνείται και προβλέπεται στην εκάστοτε συναφθείσα σύμβαση πώλησης με τον αγοραστή. Στο πλαίσιο της εγγύησης αυτής, αναλαμβάνει η ίδια η, κατά τα ανωτέρω, το κόστος επισκευών/αντικαταστάσεων, δίχως επιπλέον χρέωση του πελάτη της.

Ακολουθώς η, όπως προβλέπεται στο προαναφερθέν άρθρο 15 της Σύμβασης, όταν πρόκειται για βλάβες CIM, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 15.1 της Σύμβασης, αποστέλλει τη σχετική αναφορά της στην εταιρεία μας, την οποία και τιμολογεί με το κόστος των επισκευών και αντικαταστάσεων και τα σχετικά έξοδα, με τα οποία επιβαρύνεται, προκειμένου να κάνει τις επισκευές και αντικαταστάσεις στις ανεμογεννήτριες, πλέον ενός περιθωρίου κέρδους.

3. κατά τη διαχειριστική περίοδο 2014, η προέβη σε επισκευές ανεμογεννητριών πελατών της στο πλαίσιο των εγγυήσεων που παρέχει σε αυτούς στη βάση των συμβάσεων που έχει συνάψει μαζί τους. Οι επισκευές αυτές αφορούσαν βλάβες CIM, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 15.1 της Σύμβασης.

Η ελληνική εταιρεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Σύμβαση, τιμολόγησε την προσφεύγουσα εταιρεία με τα κόστη και τα έξοδα των εν λόγω επισκευών για τις βλάβες CIM (πλέον του περιθωρίου κέρδους) και προς το σκοπό αυτό εξέδωσε τα παρακάτω τιμολόγια προς την προσφεύγουσα εταιρεία (Σχετ. 2), χρεώνοντας ΦΠΑ, καθώς οι παρεχόμενες υπηρεσίες ήταν υπηρεσίες σχετικές με ακίνητο, ο τόπος παροχής (και φορολογίας) των οποίων είναι ο τόπος όπου βρίσκεται το ακίνητο, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ):

1.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 20.01.2014, καθαρής αξίας €32.110,95, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €7.385,52 και συνολικό ποσό χρέωσης €39.496,47.

2.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 19.02.2014, καθαρής αξίας €14.698,44, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €3.380,64 και συνολικό

ποσό χρέωσης €18.079,28.

3.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 14.03.2014, καθαρής αξίας €197.454,70, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €45.414,58 και συνολικό ποσό χρέωσης €242.869,28.

4.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 14.04.2014, καθαρής αξίας €286.573,78, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €65.911,97 και συνολικό ποσό χρέωσης €352.485,75.

5.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 20.05.2014, καθαρής αξίας €27.321,31, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €6.283,90 και συνολικό ποσό χρέωσης €33.605,21.

6.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 12.06.2014, καθαρής αξίας €111.772,80, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €25.707,74 και συνολικό ποσό χρέωσης €137.480,54.

7.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 18.07.2014, καθαρής αξίας €65.300,70, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €15.019,16 και συνολικό ποσό χρέωσης €80.319,86.

8.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 27.08.2014, καθαρής αξίας €24.440,15, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €5.621,23 και συνολικό ποσό χρέωσης €30.061,38.

9.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 17.09.2014, καθαρής αξίας €172.972,55, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €39.783,69 και συνολικό ποσό χρέωσης €212.756,24.

10.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 14.10.2014, καθαρής αξίας €70.552,59, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €16.227,10 και συνολικό ποσό χρέωσης €86.779,69.

11.Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών υπ' αριθ., με ημερομηνία έκδοσης 19.11.2014, καθαρής αξίας €20.548,06, ΦΠΑ 23%, ήτοι ποσό €4.726,05 και συνολικό ποσό χρέωσης €25.274,11.

Η προσφεύγουσα ακολουθώντας, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και τη σχετική απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ 1003/2010, στη βάση των προβλεπομένων στην Οδηγία 2008/9/ΕΚ, στις 24.09.2015 υπέβαλε αίτηση επιστροφής για το ανωτέρω συνολικό ποσό ΦΠΑ, με το οποίο χρεώθηκε από τη (αριθμός αίτησης).

Επειδή, η προαναφερθείσα αίτηση απορρίφθηκε από την Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, με την υπ' αριθμ. πρωτ...../2015/2017 απόφαση, με το εξής σκεπτικό:

“Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 6 και 9 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ ο υποκείμενος, που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος-μέλος της Κοινότητας εφόσον πληροί τους όρους και τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών είναι να μην πραγματοποιήσει κατά την χρονική περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής, παράδοση αγαθών ή παροχή

υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ιδίου Κώδικα κατ' εξαίρεση ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στην Ελλάδα για υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα κείμενα στο εσωτερικό της χώρας, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηματομεσίτες, εμπειρογνώμονες, μηχανικούς, αρχιτέκτονες και γραφεία επιβλέψεων. Επίσης σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8 του ιδίου Κώδικα «Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές».

Η αιτούσα με την αίτηση επιστροφής υπέβαλε τα παραστατικά (invoices) υπ' αριθμ./14,/14,/14,/14,/14,/14,/14,/14,/14,/14,/14,/14, εκδοθέντα από την Ελληνική επιχείρηση με τα οποία επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ συνολικού ποσού 238.112,92 Ευρώ.

Τα προαναφερθέντα τιμολόγια αναγράφουν συνοπτικά και με ασάφεια το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας χωρίς να γίνεται παραπομπή σε οικεία σύμβαση. Συγκεκριμένα αντί αναλυτικής ή έστω συνοπτικής περιγραφής της δαπάνης, σε όλα τα παραστατικά αναγράφεται, χωρίς περαιτέρω αποσαφήνιση, ως περιγραφή «FI INV ACC INT FI INV CO SET - Cross Company invoice for CIM for January 2014 or February κλπ».

Αρχικά, η αιτούσα με την από 12.2.2016 επιστολή της προς την Υπηρεσία μας, παρείχε πληροφορίες σχετικά με την εξεταζόμενη αίτησή της ως ακολούθως: Προέβη σε μια γενική αναφορά των δραστηριοτήτων της ως επικεφαλής ενός ομίλου εταιρειών, ο οποίος δραστηριοποιείται στην σχεδίαση, κατασκευή, πώληση, εγκατάσταση συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών, καθώς και του συναφούς αυτών εξοπλισμού.

Οι εταιρείες του ομίλου διακρίνονται σε (α) Επιχειρηματικές Μονάδες Παραγωγής ανεμογεννητριών (PBUs) οι οποίες κατασκευάζουν τις ανεμογεννήτριες και (β) Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης ανεμογεννητριών (SBUs) οι οποίες πωλούν και εγκαθιστούν τις ανεμογεννήτριες. Στις τελευταίες ανήκει και η Οι εταιρείες πωλήσεων (όπως η) αγοράζουν τα τμήματα των ανεμογεννητριών από τις ως άνω κατασκευάστριες εταιρείες και τα πωλούν στους πελάτες τους αναλαμβάνοντας την εγκατάστασή τους. Περαιτέρω, η εταιρεία πώλησης παρέχει στους πελάτες της και εγγύηση καλής λειτουργίας των ανεμογεννητριών και του συναφούς αυτών εξοπλισμού. Στα πλαίσια αυτά, αναλαμβάνει την υποχρέωση να εξακριβώσει το είδος του ελαττώματος και να αναφερθεί στο κεντρικό τμήμα «CIM» που είναι υπεύθυνο για την συλλογή τεχνογνωσίας σχετικά με τις βλάβες. Ακολούθως προετοιμάζει τις απαραίτητες βελτιώσεις στο σχεδιάσμά καθώς και τις απαραίτητες ενέργειες διόρθωσης. Η αιτούσα έχει στην κυριότητά της τα πνευματικά δικαιώματα επί των προϊόντων και είναι υπεύθυνη για τον σχεδιασμό και περαιτέρω εξέλιξη αυτών. Όταν συντρέχουν βλάβες «CIM» οι εταιρείες πώλησης παρέχουν δωρεάν προς τον πελάτη την επισκευή και την αντικατάσταση.

Η συνάπτει συμβάσεις πώλησης και - πέραν της πώλησης - αναλαμβάνει την εγκατάσταση συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών, ενώ παρέχει και εγγύηση καλής λειτουργίας. Όταν πρόκειται για βλάβες «CIM» η τιμολογεί την αιτούσα με το κόστος των επισκευών και αντικαταστάσεων και όλα τα σχετικά έξοδα με τα οποία

επιβαρύνεται η ίδια προκειμένου να κάνει τις επισκευές.

Οι τιμολογήσεις που έγιναν από την προς την αιτούσα αφορούν υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα καθώς σχετίζονται με τις επισκευές των ανεμογεννητριών και ορθώς χρεώθηκαν με ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4(α) του νόμου 2859/2000.

Ακολούθως, και κατόπιν αιτήματος της Υπηρεσίας μας, η αιτούσα - με την από 27.7.16 επιστολή της - και η - με την από 29.7.16 επιστολή της - παρείχαν επιπλέον διευκρινήσεις σχετικά με την περιγραφή «FI INV ACC INT FI INV CO SET», η οποία, όπως αναφέρουν, είναι τεχνική περιγραφή που υποδηλώνει τις βλάβες «CIM» στο κεντρικό μηχανογραφικό σύστημα του ομίλου. Επιπρόσθετος, μας γνώρισαν ότι η τιμολόγησε την αιτούσα με τα κόστη για την επιδιόρθωση των ανεμογεννητριών που παρουσίαζαν βλάβες «CIM» οι οποίες δεν έχουν πωληθεί στην ελληνική από την αιτούσα αλλά από άλλες εταιρείες του ομίλου και χρεώθηκαν τα τιμολόγια με ΦΠΑ γιατί οι ανεμογεννήτριες θεωρούνται ακίνητα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αιτούσα θεωρείται ότι παρέχει υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα που λαμβάνει με τα τιμολόγια που εκδίδει προς αυτή η ελληνική επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ, στις οποίες ορίζεται ότι «αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές». Ως εντολείς για την επισκευή των ανεμογεννητριών θεωρούνται οι εκάστοτε πελάτες στην Ελλάδα του ομίλου, οι οποίοι αγοράζουν - όπως αναφέρεται στις επιστολές - τις ανεμογεννήτριες, από τις πωλήτριες εταιρείες του ομίλου και η αιτούσα αναλαμβάνει την επισκευή αυτών αφού εξολοκλήρου χρεώνεται τα κόστη της επισκευής, με τα εκδοθέντα προς αυτή τιμολόγια από την

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω και τις προαναφερόμενες διατάξεις, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι η αιτούσα παρείχε υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν πληροί την προϋπόθεση της μη πραγματοποίησης φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα κατά τη χρονική περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής.

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

Για τους λόγους αυτούς:

Απορρίπτουμε εν όλω το αίτημα της επιχείρησης που αφορά επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 238.112,92 Ευρώ.”

Επειδή, η προσφεύγουσα προσέβαλε την ως άνω απορριπτική απόφαση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με την από 15.05.2017 και με αρ. πρωτ.: ΔΕΕΦ ΕΙ 2017/15.05.2017 ενδικοφανή προσφυγή. Ωστόσο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή σιωπηρώς, μετά την άπρακτη παρέλευση 120 ημερών από την άσκησή της.

Κατά της σιωπηρής απόρριψης, η αλλοδαπή εταιρεία προσέφυγε στο Διοικητικό Εφετείο την 11.01.2018 {αρ. προσφυγής/2018}, το οποίο με την/2019 απόφαση του απεφάσισε, μεταξύ άλλων, ότι δέχεται την προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας και αναπέμπει την υπόθεση στη Φορολογική Αρχή κατά το αιτιολογικό.

Στο αιτιολογικό της απόφασης του ΔΕΦΑΘ (περίπτωση 10), μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι, «Περαιτέρω, όμως, δεδομένου ότι, όπως ορίζεται στο άρθρο 34 παρ. 2 του Κώδικα Φ.Π.Α., για την επιστροφή Φ.Π.Α. σε υποκείμενο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι αναφερόμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις, στη δε προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία της δικογραφίας, δεν προκύπτει ότι έχουν ερευνηθεί από τη Φορολογική Αρχή οι λοιπές - πλην της ως άνω - προϋποθέσεις για την αιτηθείσα επιστροφή φόρου, το Δικαστήριο αποφαινεται ότι η υπόθεση πρέπει, ..., να αναπεμφθεί στην προαναφερόμενη Αρχή για να προβεί στην ως άνω διερεύνηση».

Επισημαίνεται, ότι, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, κατά της ανωτέρω δικαστικής απόφασης ασκήθηκε αίτηση αναίρεσης, από το Ελληνικό Δημόσιο, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, η Διεύθυνση Εφαρμογής έμμεσης Φορολογίας, σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, εξέδωσε την/2021 απόφασή της με την οποία, απέρριψε το αίτημα της επιχείρησης, που αφορά επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 238.112,92 ευρώ, σύμφωνα με το ακόλουθο σκεπτικό:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «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 στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός: α) κατά την περίοδο επιστροφής, 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....»

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία, είναι η μητρική εταιρεία του διεθνούς ομίλου εταιρειών, ο οποίος δραστηριοποιείται στη σχεδίαση, κατασκευή, εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών, καθώς και του συναφούς εξοπλισμού αυτών. Η προσφεύγουσα για την ανάπτυξη της σχετικής τεχνογνωσίας στον τομέα των ανεμογεννητριών και σε σχέση με τις βλάβες αυτών, έχει συστήσει ειδικό τμήμα εντός αυτής, στην έδρα της στη, το οποίο ονομάζεται Οργανισμός CIM. Το τμήμα αυτό είναι υπεύθυνο για τη συλλογή αναφορών και εκθέσεων σχετικά με βλάβες των ανεμογεννητριών, τη συλλογή τεχνογνωσίας, με σκοπό την προετοιμασία των απαραίτητων βελτιώσεων στο σχεδιασμό των ανεμογεννητριών, καθώς και των διορθωτικών εργασιών στο τελικό προϊόν, αλλά και την παροχή των απαραίτητων οδηγιών για τις εργασίες και λίστες υλικών που πρέπει να περιλαμβάνονται στις ανεμογεννήτριες (άρθρα 1.6 της Ενδοομιλικής Σύμβασης).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Σύμβαση η ελληνική θυγατρική εταιρεία, οφείλει, άμεσα, χωρίς καθυστέρηση, να αναφέρει στη μητρική εταιρεία και συγκεκριμένα στον Οργανισμό CIM, όλες τις βλάβες που χαρακτηρίζονται ως βλάβες CIM, δηλαδή αυτές που

οφείλονται σε ελαττώματα στον σχεδιασμό, στην κατασκευή ή στις οδηγίες/διαδικασίες παραγωγής που καταρτίζονται από την προσφεύγουσα μητρική εταιρεία, καθώς να αναφέρεται και σε ελαττώματα σχεδιασμού, υλικών ή και σε ελαττώματα κατασκευής των προϊόντων που παραδίδονται από προμηθευτές στον όμιλο

Η αμεσότητα αυτή της αναφοράς από την θυγατρική στη μητρική εταιρεία, αποδεικνύεται ζωτικής σημασίας για την ύπαρξή της προσφεύγουσας, καθόσον η σχεδίαση, η διόρθωση και βελτίωση του παρουσιαζόμενου προς πώληση τελικού προϊόντος, δηλαδή των ανεμογεννητριών και του συναφή εξοπλισμού αυτών, απαιτεί κατά τρόπο σταθερό, μόνιμο, διαρκή και άμεσο, τη συνδρομή και τη στήριξη της θυγατρικής

Στο πλαίσιο της μεταξύ τους Σύμβασης, η προσφεύγουσα έχει με αυτό τον τρόπο εξασφαλίσει στη διάθεσή της το απαραίτητο ειδικευμένο ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό της πωλήτριας θυγατρικής της εταιρείας, και συνεπακόλουθα, όπου δει εκάστοτε, την υλική και οργανωτική υποδομή αυτής, προς ίδιο σκοπό και όφελος. Εφόσον η μητρική εταιρεία για την επιτέλεση του έργου της και την εν γένει δραστηριότητά της, καθώς και για την παρουσίαση βελτιωμένων ανταγωνιστικότερων, τελικών προϊόντων (ανεμογεννητριών και του εξοπλισμού τους,) μέσω της ανάπτυξης της τεχνογνωσίας της την οποία υλοποιεί και με αυτό τον τρόπο, χρησιμοποιεί την ελληνική, η υπηρεσία μας κρίνει ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ, διότι σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αλλοδαπή εταιρεία, μέσω της πωλήτριας ελληνικής εταιρείας, έχει αποκτήσει εγκατάσταση στην χώρα μας και επομένως δε δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στην Οδηγία 2008/9/ΕΚ.»

Επειδή, κατά της ανωτέρω απορριπτικής απόφασης, κατατέθηκε η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή της προσφυγή της, κατ' αρχήν, επικαλείται (σελ. 8) ότι, ενώ στις διατάξεις του ν. 2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ) και ειδικότερα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 γίνεται αναφορά στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, εντούτοις από τις διατάξεις αυτές **δεν ορίζεται** η έννοια αυτή.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα προκειμένου να προσδιορίσει την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, επικαλούμενη σχετική νομολογία του ΔΕΕ, καταλήγει στο συμπέρασμα (σελ. 11 και 18) ότι, «προκειμένου να κριθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση ενός υποκείμενου στον φόρο σε άλλος κράτος - μέλος, θα πρέπει αυτός (α) να έχει στη διάθεσή του στην Ελλάδα ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, (β) η παρουσία του δυναμικού αυτού να έχει επαρκή βαθμό μονιμότητας και (γ) μέσω του δυναμικού αυτού να παρέχονται αυτοτελώς υπηρεσίες οι οποίες αποτελούν την κύρια δραστηριότητα του υποκείμενου στο φόρο.»

Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να αιτιολογήσει ότι, καμία από τις προαναφερόμενες προϋποθέσεις περί μόνιμης εγκατάστασης δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση της επισημαίνει, μεταξύ άλλων τα εξής:

α) Όσον αφορά στην πρώτη και δεύτερη προϋπόθεση, θα πρέπει, λόγω της απαίτησης για επαρκή βαθμό μονιμότητας της εγκατάστασης, ο υποκείμενος στο φόρο να κατέχει παρόμοια εξουσία διάθεσης επί του προσωπικού και των τεχνικών μέσων που χρησιμοποιεί στο άλλο κράτος μέλος, όπως στην περίπτωση που θα ανήκαν στον ίδιο.

Εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη ουδόλως αναφέρει με ποιον τρόπο η εταιρεία μας έχει

στη διάθεσή της το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό της , αλλά η μόνη αναφορά της Φορολογικής αρχής είναι η σημασία των υπηρεσιών της στην εν γένει δραστηριότητα της εταιρείας μας. (σελ. 18)

β) Όσον αφορά στην τρίτη προϋπόθεση, το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που βρίσκεται στο άλλο αυτό κράτος μέλος πρέπει να παρέχει αυτοτελώς και εξ ολοκλήρου τις υπηρεσίες που συνιστούν την κύρια δραστηριότητα του αλλοδαπού υποκείμενου στο φόρο, χωρίς την παρέμβαση του τελευταίου.

Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσβαλλόμενη δεν κάνει καμία αναφορά στο πώς η εταιρεία μας ασκεί την κύρια δραστηριότητά της αυτοτελώς στην Ελλάδα, μέσω της υποτιθέμενης μόνιμης εγκατάστασης. Και δεν γίνεται καμία τέτοια αναφορά γιατί δεν ισχύει κάτι τέτοιο, καθώς η και η εταιρεία μας έχουν τελείως διαφορετικές δραστηριότητες, επομένως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μέσω της δραστηριότητας της , που είναι διαφορετική, ασκείται στην Ελλάδα η δραστηριότητα της εταιρείας μας. (σελ. 19)

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του εκτελεστικού **κανονισμού** (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 «για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας» ορίζεται ότι:

«Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.2859/2000), ως «**μόνιμη εγκατάσταση**» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.»

Επισημαίνεται ότι, με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και κανονισμού παρόμοιος ορισμός για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης εφαρμόζεται και για άλλες διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

Ο ανωτέρω κανονισμός καταφανώς εφαρμόζεται και στα πλαίσια της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008 «για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος» αφού αφορά επιστροφές ΦΠΑ εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ.

Συνεπώς, η αναφορά της προσφεύγουσας (σελ. 8) περί μη ύπαρξης ορισμού της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης για την εφαρμογή των αντίστοιχων άρθρων της οδηγίας 2006/112/ΕΚ (ν. 2859/2000, Κώδικας ΦΠΑ) είναι λανθασμένη, αφού υπάρχει σαφής ορισμός της έννοιας αυτής στον ανωτέρω κανονισμό.

Από τις ανωτέρω διατάξεις του εκτελεστικού **κανονισμού** (ΕΕ) αριθ. 282/2011 προκύπτουν ουσιαστικά δύο προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό μιας εγκατάστασης ως μόνιμης ήτοι: α) επαρκής βαθμός μονιμότητας και β) κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους

Επειδή, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία, είναι η μητρική εταιρεία του διεθνούς ομίλου εταιρειών, ο οποίος δραστηριοποιείται στη σχεδίαση, κατασκευή, εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών, καθώς και του συναφούς εξοπλισμού αυτών.

Η προσφεύγουσα για την ανάπτυξη της σχετικής τεχνογνωσίας στον τομέα των ανεμογεννητριών και σε σχέση με τις βλάβες αυτών, έχει συστήσει ειδικό τμήμα εντός αυτής, στην έδρα της στη, το οποίο ονομάζεται Οργανισμός CIM. Το τμήμα αυτό είναι υπεύθυνο για τη συλλογή αναφορών και εκθέσεων σχετικά με βλάβες των ανεμογεννητριών, τη συλλογή τεχνογνωσίας, με σκοπό την προετοιμασία των απαραίτητων βελτιώσεων στο σχεδιασμό των ανεμογεννητριών, καθώς και των διορθωτικών εργασιών στο τελικό προϊόν, αλλά και την παροχή των απαραίτητων οδηγιών για τις εργασίες και λίστες υλικών που πρέπει να περιλαμβάνονται στις ανεμογεννήτριες (άρθρα 1.6 της Σύμβασης και 1.9 μεταξύ και μονάδων πώλησης).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Σύμβαση η ελληνική θυγατρική εταιρεία, οφείλει, άμεσα, χωρίς καθυστέρηση, να αναφέρει στη μητρική εταιρεία και συγκεκριμένα στον Οργανισμό CIM, όλες τις βλάβες που χαρακτηρίζονται ως βλάβες CIM, δηλαδή αυτές που οφείλονται σε ελαττώματα στον σχεδιασμό, στην κατασκευή ή στις οδηγίες/διαδικασίες παραγωγής που καταρτίζονται από την προσφεύγουσα μητρική εταιρεία, καθώς να αναφέρεται και σε ελαττώματα σχεδιασμού, υλικών ή και σε ελαττώματα κατασκευής των προϊόντων που παραδίδονται από προμηθευτές στον όμιλο

Από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά περί της λειτουργίας του ομίλου σαφώς προκύπτει ότι, ο οργανισμός CIM της μητρικής εταιρείας (.....) εξαρτάται άμεσα και ζωτικά από τις αναφορές που αποστέλλονται από τη θυγατρική εταιρεία (.....) σχετικά με τη σχεδίαση, τη διόρθωση και τη βελτίωση του παρουσιαζόμενου προς πώληση τελικού προϊόντος (ανεμογεννήτριες και συναφής εξοπλισμός αυτών) προκειμένου η μητρική εταιρεία (.....) να προβεί στην προετοιμασία των απαραίτητων βελτιώσεων, σχεδιασμό και διορθωτικών εργασιών στο τελικό προϊόν (ανεμογεννήτριες) καθώς και **την παροχή των απαραίτητων οδηγιών για τις εργασίες και λίστες υλικών που πρέπει να περιλαμβάνονται στις ανεμογεννήτριες.**

Επειδή, για την υλοποίηση της ανωτέρω δραστηριότητας από την μητρική εταιρεία (.....) απαιτείται κατά τρόπο σταθερό, μόνιμο, διαρκή και άμεσο, η συνδρομή και η στήριξη της θυγατρικής εταιρείας (.....) ώστε η μητρική εταιρεία μέσω της χρησιμοποίησης των υπηρεσιών που παρέχονται από την εγκατάσταση της θυγατρικής εταιρείας να καλύψει τις ανάγκες λειτουργίας του οργανισμού CIM, τελικά δηλαδή η λειτουργία του οργανισμού CIM βασίζεται εξ ολοκλήρου από τη λειτουργία της θυγατρικής εταιρείας (και τις λοιπές θυγατρικές εταιρείες σε άλλες χώρες), αφού χωρίς τις σχετικές αναφορές της θυγατρικής εταιρείας ο οργανισμός CIM της μητρικής εταιρείας είναι αδύνατο να επιτελέσει το έργο του κι έτσι αποδεικνύεται ζωτικής σημασίας για την ύπαρξή του οργανισμού αυτού.

Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα (μητρική εταιρεία) στο πλαίσιο της σύμβασης με την (θυγατρική εταιρεία), έχει εξασφαλίσει στη διάθεσή της το απαραίτητο ειδικευμένο ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό και συνεπακόλουθα την υλική και

οργανωτική υποδομή αυτής, προς ίδιο σκοπό και όφελος. Εφόσον, η μητρική εταιρεία για την επιτέλεση του έργου της και την εν γένει δραστηριότητά της, καθώς και την παρουσίαση ανταγωνιστικότερων, βελτιωμένων τελικών προϊόντων (ανεμογεννητριών και του εξοπλισμού τους), μέσω της ανάπτυξης της τεχνογνωσίας την οποία υλοποιεί και με αυτό τον τρόπο, χρησιμοποιεί την ελληνική, έχει αποκτήσει εγκατάσταση στην χώρα μας και επομένως δε δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στην Οδηγία 2008/9/ΕΚ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./05.10.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α., και την επικύρωση της με αρ. πρωτ./2021 ΑΠΟΦΑΣΗΣ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.