



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Καλλιθέα, 09/02/2022

Αριθμός απόφασης: ΗΛ.8

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 1064/28-04-2017 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 **12/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» η οποία εδρεύει στην της Ισπανίας επί της οδού κατά της από **08/07/2021** και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 01/04/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από **08/07/2021** και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 01/04/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019, 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 **12/10/2021** 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 08/07/2021 και με αριθμ. πρωτ...../2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 01/04/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, για ποσό ΦΠΑ έτους 2019 (που αφορά σε δαπάνες των ετών 2003-2013), ποσού **31.229.054,80 ευρώ**. Συγκεκριμένα η αιτούσα αλλοδαπή εταιρεία κατά τα έτη 2003-2013 είχε λάβει τιμολόγια από την θυγατρική της στην Ελλάδα «.....» με ΑΦΜ για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας **148.460.910,62 ευρώ**. Στα εν λόγω τιμολόγια η προσφεύγουσα εταιρεία αρχικώς δεν επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ λόγω απαλλαγής βάσει των διατάξεων της παρ.2^α του άρθρου 14 του ν.2859/2000. Ωστόσο το έτος 2019 η ως άνω θυγατρική εταιρεία προέβη στην έκδοση συμπληρωματικών τιμολογίων με χρέωση αποκλειστικά και μόνο του ΦΠΑ των τιμολογίων 2003-2013 ποσού **31.229.054,80 ευρώ**. Η προσφεύγουσα στο αίτημα επιστροφής του ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων αξίας αναφέρει ότι η θυγατρική αποφάσισε να εκδώσει τα συμπληρωματικά τιμολόγια του έτους 2019 με ΦΠΑ λόγω του γεγονότος ότι οι φορολογικές αρχές σε ελέγχους που είχαν διενεργήσει στην θυγατρική για τις παρελθούσες χρήσεις 2003-2013 καταλόγισαν ΦΠΑ σε παρόμοιες πράξεις. Συγκεκριμένα οι ελληνικές φορολογικές αρχές (αλλά και μετέπειτα το ελληνικό διοικητικό δικαστήριο) έκριναν ότι η προσφεύγουσα μητρική εταιρεία στα εν λόγω έτη απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και συνεπώς οι υπηρεσίες που έλαβε από την θυγατρική φορολογούνται στην Ελλάδα. Ως εκ τούτου η έκδοση των συμπληρωματικών τιμολογίων για το ΦΠΑ έγινε για να αποφύγει η θυγατρική, όπως η προσφεύγουσα αναφέρει μια πιθανή εκ νέου φορολογική επιβάρυνση. Με την προσβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας καθώς σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της φορολογικής διοίκησης αλλά και τις μετέπειτα σχετικές αποφάσεις του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου (...../2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2019,/2019,/2019,/2020,/2020,/2020 Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου) για τα φορολογικά έτη 2003-2013 για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την επιστροφή ΦΠΑ με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ, κρίθηκε ότι υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελληνική επικράτεια και συνεπώς θα έπρεπε η αιτούσα να είχε αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, να είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασης και στην συνέχεια να υπέβαλε τις προβλεπόμενες δηλώσεις σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα. Επικουρικά και ανεξάρτητα από τα ανωτέρω και τους λόγους που οδήγησαν στην έκδοση των συμπληρωματικών τιμολογίων, για αυτά δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου, διότι από το είδος της περιγραφής τους προκύπτει ότι αυτά αφορούν πράξεις διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα, οι οποίες σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (άρ.14 παρ.2^α του ν.2859/2000) δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη

(Ισπανία). Ήτοι πρόκειται για ΦΠΑ με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα συμπληρωματικά τιμολόγια και δεν επιστρέφεται.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η αντίδικος αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας ΦΠΑ απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ επαναλαμβάνοντας την κρίση της φορολογικής διοίκησης και του Διοικητικού Εφετείου ότι η εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα έτη 2003-2013. Σύμφωνα με το ΔΕΕ, 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. Εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν διεξάγει καμία απολύτως δραστηριότητα στην Ελλάδα, ούτε έχει στην διάθεσή της στην Ελλάδα κανένα απολύτως χώρο (ούτε στις εγκαταστάσεις της ελληνικής εταιρείας ούτε αλλού) μέσω του οποίου να διεξάγει δραστηριότητες που να εμπίπτουν στο δικό της αντικείμενο εργασιών. Ομοίως δεν έχει στη διάθεσή της εξοπλισμό και προσωπικό στην Ελλάδα (ούτε της ελληνικής εταιρείας, ούτε άλλης) καθώς δεν της είναι απαραίτητα για να διεξάγει την δραστηριότητά της, δεδομένου ότι οι δραστηριότητες που αποτελούν το αντικείμενο εργασιών της εταιρείας διεξάγονται εξ' ολοκλήρου εκτός Ελλάδας. Στο πλαίσιο αυτό, η ελληνική εταιρεία διεξάγει μια τελείως διαφορετική δραστηριότητα αποκλειστικά για δικό της λογαριασμό.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία αναπτύσσει διαφορετικές λειτουργίες από την ελληνική εταιρεία. Ο όμιλος ασκεί δραστηριότητα που υλοποιείται διαδικτυακά μέσω ηλεκτρονικής πλατφόρμας και κατά συνέπεια ανήκει στην κατηγορία του ηλεκτρονικού εμπορίου. Ενώ η κύρια δραστηριότητα της ελληνικής εταιρείας είναι η προώθηση του Συστήματος σε ταξιδιωτικούς πράκτορες ως ανεξάρτητοι τρίτοι μεταξύ του Συστήματος και των πελατών.
- Οι σχετικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου υπέπεσαν σε ερμηνευτικά σφάλματα καθώς στην υπό κρίση περίπτωση δεν πληρούνται οι βασικές προϋποθέσεις της μόνιμης εγκατάστασης, το Δικαστήριο έκρινε με μόνη την διαπίστωση ότι οι υπηρεσίες που παρέχει η ελληνική θυγατρική είναι βοηθητικού και υποστηρικτικού χαρακτήρα και σε οικονομικό επίπεδο συνιστούν ενιαία υπηρεσία με την δραστηριότητα του λήπτη της υπηρεσίας. Ωστόσο η κρίση αυτή είναι αντίθετη με την σχετική νομολογία του ΔΕΕ για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης με την οποία έχει κριθεί ότι στην περίπτωση που πραγματοποιούνται βοηθητικές και συμπληρωματικές ενέργειες και δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα τότε δεν στοιχειοθετείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς ΦΠΑ.
- Στην προκειμένη περίπτωση η ελληνική εταιρεία αποτελεί μια αυτοτελή επιχείρηση η οποία ασκεί κύρια δραστηριότητα στο όνομά της και για λογαριασμό της. Προς επίρρωση αυτών αναφέρει την σχετική απόφαση του ΔΕΑ (1600/2020, ως προς την υπόθεση SABRE). Στο συμπέρασμα της μη ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης καταλήγουν και οι φορολογικές αρχές όλων των άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στα οποία θυγατρικές εταιρείες του ομίλου όπως ακριβώς η

ελληνική εταιρεία δραστηριοποιούνται παρέχοντας προς την μητρική όμοιες υπηρεσίες προώθησης του ηλεκτρονικού συστήματος Σε κανένα από τα κράτη αυτά δεν έχει τεθεί ζήτημα μόνιμης εγκατάστασης, ενώ το μοντέλο δραστηριότητας και οι λειτουργίες και κίνδυνοι που αναλαμβάνονται από τις κατά τόπους θυγατρικές εταιρείες προώθησης, όπως η ελληνική εταιρεία είναι πανομοιότυπα παντού.

- Η φορολογική αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ισχυριζόμενη ότι ο αιτούμενος ΦΠΑ χρεώθηκε εσφαλμένα και ως εκ τούτου δεν επιστρέφεται. Εφόσον από την αρμόδια φορολογική αρχή και από το Διοικητικό Εφετείο κρίθηκε ότι οι υπηρεσίες προώθησης που παρείχε η θυγατρική στην προσφεύγουσα κατά το διάστημα 2003-2013 υπάγονται σε ΦΠΑ και εφόσον δεν υπάρχει καμία αλλαγή στην δομή και την φύση των υπηρεσιών και για τις υπό κρίση χρήσεις και η φορολογική αρχή έκρινε ότι ορθώς η θυγατρική επέβαλε ΦΠΑ, προκύπτει αναμφίβολα από το σύστημα λειτουργίας του ΦΠΑ ότι η προσφεύγουσα πρέπει να έχει δικαίωμα επιστροφής του εν λόγω ΦΠΑ.
- Η προσβαλλόμενη απόφαση είναι εσφαλμένη καθώς αποστερεί από την εταιρεία το δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ κατά παράβαση και της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- Η αντίδικος αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας ΦΠΑ απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ κρίνοντας ότι η εταιρεία όφειλε σε περίπτωση διαπίστωσης από τις ελληνικές φορολογικές αρχές κατόπιν ελέγχου στην ελληνική θυγατρική της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της προσφεύγουσας στην Ελλάδα για τα έτη 2003-2013 να έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα προκειμένου να μπορεί να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα. Ωστόσο από την δραστηριότητα της εταιρείας προκύπτει ότι δεν διεξάγεται από την πλευρά της καμία απολύτως δραστηριότητα στην Ελλάδα, ούτε έχει στην διάθεσή της στην Ελλάδα κανένα απολύτως χώρο μέσω του οποίου διεξάγει δραστηριότητες που να εμπίπτουν στο δικό της αντικείμενο εργασιών.
- Η αντίδικος αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η εταιρεία όφειλε να αποδείξει την συνδρομή των δύο αρνητικών προϋποθέσεων που θέτει η νομοθεσία ΦΠΑ σχετικά με την επιστροφή φόρου, ήτοι τη μη ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και την μη διενέργεια φορολογητέων πράξεων. Σύμφωνα με την νομολογία του ΣΤΕ σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης του αλλοδαπού υποκειμένου στον φόρο για επιστροφή ΦΠΑ, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης και είναι εκείνη που πρέπει να αποδείξει ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του νόμου.

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

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

....

2. Επίσης επιστρέφεται στον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., ο φόρος που επιβάρυνε τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν προς αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εσωτερικό της χώρας, καθώς

και τις εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος αυτός πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

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

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

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

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

9. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 8, τα δικαιούχα πρόσωπα δεν θεωρείται ότι αποκτούν εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, όταν πραγματοποιούν στο εσωτερικό της χώρας παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες υπόχρεος στον φόρο είναι ο παραλήπτης των αγαθών ή ο λήπτης των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ε', στ' και ή της παραγράφου 1 του άρθρου 35.».

Επειδή στο άρθρο 14 παρ.2^α του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μό-νιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.».

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

«Άρθρο 3

...

2. Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχει δικαίωμα επιστροφής από την Ελλάδα, του φόρου προστιθέμενης αξίας με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά που του παραδόθηκαν και οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν από άλλους υποκείμενους στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας καθώς και οι εισαγωγές αγαθών που πραγματοποίησε στην Ελλάδα.

Άρθρο 4

1. Ο αιτών πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του,

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

αα) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες που ενεργούνται στο κράτος μέλος επιστροφής και οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας ως συνδεδόμενες με την εισαγωγή ή την εξαγωγή αγαθών ή τις διεθνείς μεταφορές,

ββ) παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ορίζεται ο λήπτης αυτών ως υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τις εσωτερικές διατάξεις στο κράτος μέλος επιστροφής.

γ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του

και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β).

2. Δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος μέλος εγκατάστασής του,

αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας,

ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών,

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

β) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας με τα οποία επιβαρύνονται,

αα) παραδόσεις αγαθών που υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στις απαλλαγές ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή ως εξαγωγές (παραδόσεις αγαθών εκτός κοινότητας),

ββ) αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στο κράτος μέλος επιστροφής,

γγ) γενικά δαπάνες που προορίζονται για σκοπούς ξένους προς την οικονομική δραστηριότητα του αιτούντος.

γ) Για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα...».

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

απόφαση ΔΕΚ της 23.3.2006, C-210/04, Ministero dell' Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate κατά FCE Bank plc, σκ. 39, βλ. ΣΤΕ 167/2018 7μ.) (σκέψη 6 απόφασης 1062/2019 του Συμβουλίου Επικρατείας) .

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

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

Επειδή εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία είναι μητρική εταιρεία του πολυεθνικού ομίλου εταιρειών που έχει αναπτύξει πλήρως αυτοματοποιημένο ηλεκτρονικό σύστημα κρατήσεων και διανομής τουριστικών υπηρεσιών. Για την προώθηση του εν λόγω συστήματος η μητρική εταιρεία έχει διάφορες θυγατρικές εταιρείες εγκαταστημένες ανά τον κόσμο οι οποίες αναλαμβάνουν την υποχρέωση να προωθήσουν, διαθέσουν και διευκολύνουν την πρόσβαση στο σύστημα αυτό σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο αριθμό ταξιδιωτικών πρακτορείων των λεγόμενων «Συνδρομητών». Στα πλαίσια αυτή η μητρική ισπανική έχει ειδικώς για την Ελλάδα συμβληθεί με την ελληνική εταιρεία Η ισπανική μητρική εξυπηρετεί τους διεθνείς πελάτες της οι οποίοι δημιουργούν και το αντίστοιχο εισόδημά της και οι οποίοι είναι συνήθως αεροπορικές εταιρείες οι οποίες συνδέονται με το Σύστημα για την πώληση μεταφορικών υπηρεσιών τους στους ταξιδιώτες ανά τον κόσμο. Αντίστοιχα η ελληνική θυγατρική προσφέρει υπηρεσίες προώθησης του Συστήματος διευκολύνοντας τους Συνδρομητές (τουριστικά πρακτορεία) να συνδεθούν και να κάνουν χρήση του Συστήματος. Για τις υπηρεσίες αυτές η ελληνική θυγατρική αμείβεται από την μητρική.

Η ελληνική θυγατρική εταιρεία κατά τα έτη 2003-2013 εξέδωσε τιμολόγια προς την μητρική συνολικού ποσού 148.460.910,62 ευρώ στα οποία δεν χρέωνε ΦΠΑ θεωρώντας ότι αφορούν πράξεις της περίπτωσης α της παρ.2 του άρθρου 14 του ΦΠΑ (πράξεις λήπτη).

Ωστόσο σε φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν από το ΠΕΚ ΠΕΙΡΑΙΑ για τις χρήσεις 2003-2006 και 2007-2013 από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ κρίθηκε ότι η μητρική εταιρεία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση και θα έπρεπε η θυγατρική ελληνική να είχε επιβάλλει ελληνικό ΦΠΑ στις εν λόγω υπηρεσίες. Στην συνέχεια οι ελεγκτικές αρχές προέβησαν στον σχετικό καταλογισμό για τα έτη 2003-2013. Η θυγατρική ελληνική αμφισβήτησε τους εν λόγω καταλογισμούς ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά το οποίο με τις αποφάσεις του (...../2019,/2019,/2019,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020 και/2020) έκρινε ότι η ισπανική μητρική εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω της Θυγατρικής της. Στην συνέχεια η ελληνική θυγατρική και προκειμένου να αποφύγει τους σχετικούς καταλογισμούς εξέδωσε το 2019

συμπληρωματικά τιμολόγια για το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα αρχικά τιμολόγια για τις χρήσεις 2003-2013 και εν συνεχεία η μητρική αιτήθηκε με την υπό κρίση αίτησή της την επιστροφή του ΦΠΑ των εν λόγω τιμολογίων.

Η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς ως ανωτέρω αναφέρθηκε βάσει της υφιστάμενης κρίσης του Διοικητικού Δικαστηρίου, η προσφεύγουσα εταιρεία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της επιστροφής. Στα υπό κρίση αρχικά τιμολόγια όφειλε να χρεωθεί ΦΠΑ, δεδομένου ότι πρόκειται για πράξεις/υπηρεσίες που παρέχονται στο εσωτερικό της χώρας και στο πλαίσιο αυτό η μητρική εταιρεία όφειλε να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΦΠΑ ως προς την δυνατότητά της να συμψηφίσει το ΦΠΑ. Ενώ επίσης τα υπό κρίση συμπληρωματικά τιμολόγια έτους 2019, βάσει των οποίων η προσφεύγουσα αιτείται επιστροφή ανεξαρτήτως του λόγου που εκδόθηκαν, αφορούν σε υπηρεσίες προώθησης και διαφήμισης οι οποίες φορολογούνται στην χώρα του λήπτη, και δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα, ήτοι πρόκειται για τιμολόγια τα οποία εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.4 ο ΦΠΑ αυτών δεν δύναται να επιστραφεί.

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

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

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της μόνιμης εγκατάστασης όπως αυτές έχουν ορισθεί από την σχετική νομολογία του ΔΕΕ και η κρίση περί του αντιθέτου από την φορολογική αρχή και από το Διοικητικό δικαστήριο είναι εσφαλμένη και επίσης ισχυρίζεται όπως έχει κριθεί νομολογιακά ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και όχι ο υποκείμενος στον φόρο.

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

Οι υπηρεσίες ωστόσο που αναγράφονται στα υπό κρίση τιμολόγια αφορούν σε υπηρεσίες προώθησης του συστήματος οι οποίες καταρχήν φορολογούνται στην χώρα του λήπτη των υπηρεσιών, ήτοι στην Ισπανία, ως εκ τούτου για τις εν λόγω υπηρεσίες και υπό την προϋπόθεση ότι παρέχονται σε αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη στην Ισπανία δεν έπρεπε να επιβαρυνθούν με ΦΠΑ κατά την έκδοσή τους, ήτοι υφίσταται εσφαλμένη τιμολόγηση. Συνεπώς υπό το πλαίσιο των διατάξεων (άρθρο 34 ν.2859/2000,

Οδηγία 2009/9/ΕΚ, ΑΥΟ1003/2010) με το οποίο η προσφεύγουσα αιτείται την επιστροφή (ως αλλοδαπή εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος) δεν προβλέπεται δυνατότητα επιστροφής ΦΠΑ που έχει τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Ωστόσο πέραν των ανωτέρω, από τα πραγματικά δεδομένα τις υπόθεσης, έχει ήδη διαπιστωθεί από τις φορολογικές αρχές για τα έτη 2003-2013 ως αναλυτικά αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου και στα αναφερόμενα σε αυτές έγγραφα της Φορολογικής Διοίκησης (σχετική και η με αριθμ. ΔΕΔ 1594/2021) και σε κάθε περίπτωση έχει κριθεί και δικαστικώς, από τις υφιστάμενες σχετικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, η προσφεύγουσα μητρική εταιρεία διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, μέσω της ελληνικής θυγατρικής εταιρείας.

Επομένως σε κάθε περίπτωση διαπιστώνεται ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής καθώς βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000, η αιτούσα πρέπει κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση,

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

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

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

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία λόγω του γεγονότος ότι έχει διαπιστωθεί/αποδειχθεί από την πλευρά της φορολογικής αρχής και έχει σε κάθε περίπτωση κριθεί και από το Διοικητικό Εφετείο ότι τηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην ελληνική επικράτεια, δεν δικαιούται επιστροφής φόρου σύμφωνα με το πλαίσιο του άρθρου 34 του ν.2859/2000, αλλά θα είχε τη δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου που επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΑΥΟ ΠΟΛ1113/2013 και τις διατάξεις των άρθρων 35, 36 και 38 του ν.2859/2000, ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **12/10/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» και την επικύρωση της από **08/07/2021** και με αριθμ. πρωτ./2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 01/04/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2019 της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.