



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/02/2022

Αριθμός απόφασης: 557

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

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.

2. 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».

3. Την από 25/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία “.....” η οποία εδρεύει στην 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 07.07.2021 και με αριθ. πρωτ. απορριπτικής απόφασης της

Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Γ' καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα γαλλική εταιρεία υπέβαλε στις 26.9.2020 την υπ' αρ. αίτηση, ζητώντας την επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 63.109,00 ευρώ που αφορούσε δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας το έτος 2019. Η προαναφερθείσα αίτηση απορρίφθηκε από την Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την υπ' αριθμ. πρωτ./2021 απόφαση, η οποία αποτελεί την προσβαλλόμενη πράξη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί και να εξαφανισθεί η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση ουσιωδώς τύπου της διαδικασίας, ανεπαρκής αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης άλλως παντελής απουσία αυτής.
- Παράβαση ουσιαστικής διάταξης νόμου, εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου. Η προσφεύγουσα δεν τυγχάνει πρακτορείο ταξιδιών ούτε διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία ενήργησε ως μεσάζων για τις ένδικες παρεχόμενες υπηρεσίες.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου:

Η προσφεύγουσα τυγχάνει εταιρεία μόνιμα εγκατεστημένη στο Κράτος μέλος της Γαλλίας και η οποία παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες σε άλλες επιχειρήσεις προκειμένου να σχεδιάσει, να προετοιμάσει και να διαχειριστεί εκδηλώσεις, επικοινωνίες, δημόσιες σχέσεις κλπ για λογαριασμών Γάλλων και αλλοδαπών πελατών. Ο ανωτέρω σκοπός της εταιρείας προκύπτει τόσο από το επίσημο Καταστατικό της, επίσημη μετάφραση ακριβούς αντιγράφου του οποίου προσκομίζεται ενώπιον μας αλλά και από την εγγραφή της στο οικείο Επιμελητήριο, επίσημη μετάφραση ακριβούς αντιγράφου της οποίας προσκομίζεται μετ' επικλήσεως.

Το έτος 2019 η προσφεύγουσα διοργάνωσε στη την ετήσια συνάντηση γραφείου για έναν από τους σημαντικότερους πελάτες της, την εταιρεία με την επωνυμία

«.....», η οποία εδρεύει στο, όπως προκύπτει και από την από 12.03.2019, υπογραφείσα μεταξύ των δύο εταιρειών, σύμβαση, επίσημη μετάφραση του ακριβούς αντιγράφου της οποίας προσκομίζεται ενώπιον μας. Ως εμφανίζεται και από την ανωτέρω σύμβαση ο ρόλος της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν αρχικά να διαμορφώσει και να σχεδιάσει την εκδήλωση ως μία άυλη υπηρεσία και εν συνεχεία να εφαρμόσει στην πράξη το περιεχόμενο της συμφωνίας αναλαμβάνοντας πλήρως τη διοργάνωση της εκδήλωσης. Στα πλαίσια της ως άνω εκδήλωσης η προσφεύγουσα σύναψε συμβάσεις, στο όνομα και για λογαριασμό της εταιρείας «.....», με ελληνικές εταιρείες παροχής υπηρεσιών εστίασης, διαμονής, διοργάνωσης δραστηριοτήτων κλπ.

Για τις εν λόγω υπηρεσίες η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τα κάτωθι αναλυτικώς αναφερόμενα παραστατικά παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τού πελάτη:

1. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 7.287,69 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% εκ ποσού 947,31 ευρώ και συνολικής αξίας 8.235,00 ευρώ.
2. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 1.086,06 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 241,94 ευρώ και συνολικής αξίας 1.250,00 ευρώ .
3. Την υπ' αριθμ. /2019 ΑΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας: α) 46,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0%, β) 717,74 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 172,26 ευρώ και γ) 1.486,25 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% εκ ποσού 193,21 ευρώ και συνολικής αξίας 2.615,46 ευρώ.
4. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας: α) 3.266,13 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 783,87 ευρώ και β) 41.340,98 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% εκ ποσού 5.374,02 ευρώ και συνολικής αξίας 50.765,00 ευρώ.
5. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας: α) 62,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0%, β) 827,82 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 198,68 ευρώ και γ) 22.587,79 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% εκ ποσού 2.936,21 ευρώ και συνολικής αξίας 26.612,50 ευρώ.
6. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας: α) 200,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0% και β) 25.203,75 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% εκ ποσού 3.276,25 ευρώ και συνολικής αξίας 28.680,00 ευρώ.
7. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας: α) 2.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 0%, β) 37.045,17 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 8.890,83 ευρώ και γ) 112.203,86 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% εκ ποσού 14.586,14 ευρώ και συνολικής αξίας 174.726,00 ευρώ.
8. Το υπ' αριθμ. /2019 ΤΠΥ της ατομικής επιχείρησης «.....-.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 2.460,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 590,40 ευρώ και συνολικής αξίας 3.050,40 ευρώ.
9. Το υπ' αριθμ. /2019 Τιμολόγιο της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 60896,71 ευρώ πλέον ΦΠΑ εκ ποσού 9.903,29 ευρώ και συνολικής αξίας 70.800,00.

10. Το υπ' αριθμ./2019 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ συνολικής αξίας 75.950,00 ευρώ, ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 Κώδικα ΦΠΑ.

11. Το υπ' αριθμ./2019 ΤΠΥ της ατομικής επιχείρησης «..... -», με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 1.354,84 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% εκ ποσού 325,16 ευρώ και συνολικής αξίας 1.680,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) και την Οδηγία 1006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, στις 27.09.2020 υπέβαλε αίτηση επιστροφής στη Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με την οποία ζητούσε την επιστροφή του εν Ελλάδι καταβληθέντος ΦΠΑ εκ συνολικού ποσού 63.109,00 ευρώ (αριθμός αίτησης) και αφορούσε τα ως άνω παραστατικά παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, η προαναφερθείσα αίτηση απορρίφθηκε από την Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την υπ' αριθμ. πρωτ./2021 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.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 2859/2000, το οποίο ενσωματώνει τις διατάξεις των άρθρων 306 - 310 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, για τον υπολογισμό του φόρου, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στον φόρο. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτο) προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή (πακέτο) φορολογείται στο Κράτος μέλος, στο οποίο το πρακτορείο ταξιδιών έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

Σύμφωνα με σχετική νομολογία του ΔΕΚ (C-200/04), στο εν λόγω ειδικό καθεστώς υπάγονται και οι επιχειρήσεις που δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτές περιηγήσεων αλλά διενεργούν πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας και λαμβάνουν υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, καθώς επίσης και οι επιχειρηματίες που οργανώνουν ιδίω ονόματι ταξίδια και οι οποίοι, για να προσφέρουν την παροχή υπηρεσιών που συνδέεται εν γένει με αυτό το είδος δραστηριότητας, προσφεύγουν σε τρίτους φορολογούμενους, έστω και αν δεν έχουν τυπικώς την ιδιότητα του πρακτορείου ταξιδιών (συνεκδικασθείσες υποθέσεις ΔΕΚ C-308/96 και O-94/97).

Στην προκειμένη περίπτωση, η αιτούσα με κωδικό δραστηριότητας στο V.I.E.S. (NACE Code 8230 "Οργάνωση συνεδρίων και εμπορικών εκθέσεων", αιτείται επιστροφής ΦΠΑ,

βάσει 11 παραστατικών που αφορούν δαπάνες που πραγματοποίησε στην Ελλάδα το έτος 2019.

Από τα υποβληθέντα παραστατικά καθώς και τις επιπλέον πληροφορίες (επεξηγηματικό σημείωμα, συμφωνητικά, αντίγραφα παραστατικών) που μας απέστειλε με το από 8/4/2021 ηλεκτρονικό μήνυμα της η αιτούσα (κατόπιν υποβολής αιτήματος της υπηρεσίας μας στις 9/3/2021), προκύπτει ότι:

- στο πλαίσιο της δραστηριότητας της, η αιτούσα οργάνωσε το 2019, ετήσια εταιρική εκδήλωση για λογαριασμό του πελάτη της ".....".

- στο πλαίσιο της συμβατικής της υποχρέωσης για τη διοργάνωση της εν λόγω εκδήλωσης, παρείχε στον πελάτη της ένα σύνολο υπηρεσιών που έλαβε από άλλες ελληνικές εταιρείες, όπως: διαμονή σε ξενοδοχεία, υπηρεσίες εστίασης/γεύματα, μίσθωση λεωφορείου για την μεταφορά προσώπων εντός Ελλάδος, περιηγήσεις με ποδήλατα, περιήγηση με λεωφορείο, επίσκεψη σε οικολογικό αγρόκτημα, διοργάνωση κρουαζιέρας και άλλων αθλητικών δραστηριοτήτων.

- οι προαναφερθείσες δραστηριότητες οργανώθηκαν για τους υπάλληλους της εταιρείας, η οποία όπως προαναφέρθηκε είναι πελάτης της αιτούσας.

- Σύμφωνα με το συμφωνητικό, αντίγραφο του οποίου υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας, η αιτούσα για τις υπηρεσίες αυτές τιμολόγησε τον πελάτη της με ενιαία τιμή.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εφόσον η αιτούσα δεν παρείχε τις υπηρεσίες διοργάνωσης της ανωτέρω εκδήλωσης με ίδια μέσα αλλά χρησιμοποίησε υπηρεσίες τρίτων (άλλων υποκείμενων στον φόρο) που ακολούθως τις προσέφερε στον πελάτη της ως μία ενιαία παροχή υπηρεσιών (πακέτο), τότε πρέπει να εφαρμοστούν στην περίπτωση της οι διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των πρακτορείων ταξιδιών για τις υπηρεσίες αυτές.

Επισημαίνεται δε, ότι αναγραφόμενο με α/α 11 παραστατικό της αίτησης, δεν έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. καθότι έχει εκδοθεί σύμφωνα με το αρ. 43 του Κώδικα Φ.Π.Α. που αφορά στο ειδικό καθεστώς πρακτορείο ταξιδιών, και ο Φ.Π.Α. συμπεριλαμβάνεται στην αναγραφόμενη αξία.»

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

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. και την Α.Υ.Ο. 1003/15.1.2010, που ορίζουν τη διαδικασία επιστροφής σύμφωνα με την Οδηγία 2008/9/ΕΚ, η Ελλάδα επιστρέφει σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας που αυτές επιβαρύνθηκαν για επαγγελματικές δαπάνες στο εσωτερικό της, εφόσον πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω διατάξεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, η αλλοδαπή επιχείρηση που υποβάλλει αίτηση επιστροφής στην Ελλάδα, πρέπει να πληροί, κατά την περίοδο επιστροφής που καλύπτει η αίτηση, τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Να μην διατηρεί στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε

περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάσταση, την κατοικία ή τον τόπο συνήθους διαμονής της.

β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στην Ελλάδα, 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.

γγ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που της παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασης της 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).

Επειδή η εταιρεία στην προσφυγή της (σελ. 7-8) επικαλείται μεταξύ άλλων ότι: «Ουδόλως, όμως, αιτιολογεί η προσβαλλομένη για ποιο λόγο εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έχει ως κωδικό δραστηριότητας «Οργάνωση συνεδρίων και εμπορικών εκθέσεων» και η οποία στο πλαίσιο της δραστηριότητας της οργάνωσε το έτος 2019 ετήσια εταιρική εκδήλωση στο όνομα και για λογαριασμό του πελάτη της «.....» υπάγεται στο ως άνω ειδικό καθεστώς και συνεπώς εφαρμοστέες τυγχάνουν οι διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000.»

«Επιπροσθέτως, δεν αιτιολογείται στην προσβαλλομένη απόφαση με ποιο σκεπτικό και στηριζόμενη σε ποια στοιχεία έκρινε ότι η προσφεύγουσα προσέφερε υπηρεσίες ανάλογες με αυτές ενός πρακτορείου ταξιδιών που ενεργεί ιδίω ονόματι ενώ αντίθετα και βάσει της σύμβασης της προσφεύγουσας με την εταιρεία «.....», ανέλαβε τόσο τη διαμόρφωση και σχεδίαση της εκδήλωσης ως concept και εν συνεχεία την διοργάνωση της εκδήλωσης, ήτοι την εφαρμογή στην πράξη του θεωρητικού και άυλου σχεδιασμού της.»

Περαιτέρω, η εταιρεία στην προσφυγή της (σελ. 11) επικαλείται μεταξύ άλλων ότι:

«Ως ρητώς επισημάνθηκε ανωτέρω η προσφεύγουσα τυγχάνει επιχείρηση μόνιμα εγκατεστημένη στο Κράτος Μέλος της Γαλλίας. Σύμφωνα, με την εγγραφή της στο οικείο Επιμελητήριο αλλά και στο V.I.E.S ο σκοπός της δραστηριότητας της περιλαμβάνει αποκλειστικά τον σχεδιασμό, προετοιμασία, υλοποίηση, διαχείριση και διοργάνωση εκθέσεων και συνεδρίων. Συνεπώς, καθίσταται σαφές ότι η προσφεύγουσα δεν είναι ούτε ταξιδιωτικός πράκτορας ούτε διοργανώτρια περιηγήσεων και δεν διαθέτει άλλωστε την αντίστοιχη άδεια που απαιτείται υπό το νομικό καθεστώς της Γαλλίας.»

Ακόμη, η εταιρεία στην προσφυγή της (σελ. 12-13) επικαλείται μεταξύ άλλων ότι:

«Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα βάσει και της υπογραφείσας σύμβασης με την εταιρεία «.....», ανέλαβε τον σχεδιασμό και τη διοργάνωση της ετήσιας εταιρικής εκδήλωσης της τελευταίας στη

Βάσει των άρθρων 2 και 3 της ως άνω σύμβασης, συμφωνήθηκε ρητώς ότι η προσφεύγουσα ανέλαβε την υποχρέωση να εξεύρει τους κατάλληλους παρόχους και εταιρείες για την υλοποίηση του σχεδιασμού της εκδήλωσης και να συνάψει τις αντίστοιχες συμφωνίες με τους οικονομικούς όρους που είχε θέσει ο πελάτης.

Συνεπώς, καθίσταται σαφές ότι η προσφεύγουσα εν προκειμένω ενήργησε βάσει και της παρεχόμενης εντολής προς αυτήν ως μεσάζων αναλαμβάνοντας την υποχρέωση να εξεύρει ξενοδοχεία, εστιατόρια, διοργανωτές περιηγήσεων κλπ, τα οποία θα παρείχαν τις υπηρεσίες τους αποκλειστικά στο όνομα και για λογαριασμό της «.....» και όχι στο όνομα της προσφεύγουσας.»

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 - 4 του άρθρου 43 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) «Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών», το οποίο ενσωματώνει τις διατάξεις των άρθρων 306 - 310 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ορίζεται ότι:

«1. Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

2. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη.

Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας.

Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Για τις υπηρεσίες αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24.

3. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

4. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι, στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται οι πράξεις που ενεργούν τα πρακτορεία αυτά στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών (π.χ. υπηρεσίες ξενοδοχείου, μεταφοράς, εστιατορίων, ξενάγησης κ.λπ.) που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο, δηλαδή από τρίτες, προς τα πρακτορεία, επιχειρήσεις.

Ακόμη, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι, οι πράξεις αυτές, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη, η οποία φορολογείται στο κράτος - μέλος, στο οποίο το πρακτορείο έχει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάσταση του, εφαρμόζοντας τη μέθοδο του περιθωρίου κέρδους ενώ τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

Επειδή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) με την C-200/2004 απόφαση του αποφάνθηκε ότι:

«Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους Φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι έχει εφαρμογή σε επιχειρηματία που προτείνει υπηρεσίες όπως τα προγράμματα «High School» και «College», τα οποία συνίστανται στην οργάνωση ταξιδιών για την εκμάθηση γλώσσας στην αλλοδαπή, και ο οποίος, ιδίω ονόματι, παρέχει στους πελάτες του διαμονή στην αλλοδαπή διάρκειας τριών έως δέκα μηνών και προσφεύγει για τον σκοπό αυτό στις υπηρεσίες άλλων φορολογούμενων.»

Από την ανωτέρω απόφαση του ΔΕΕ σαφώς προκύπτει ότι, στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται και οι επιχειρήσεις που δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτές περιηγήσεων, αλλά διενεργούν πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας και λαμβάνουν υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

Επειδή περαιτέρω, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) με τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-308/96 και C-94/97 αποφάνθηκε ότι:

«1) Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει εφαρμογή στην περίπτωση ξενοδόχου ο οποίος, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, προσφέρει συνήθως στους πελάτες του, πλέον της διαμονής, την μετ' επιστροφής μεταφορά μεταξύ του ξενοδοχείου και ορισμένων

απομακρυσμένων σημείων επιβίβασης και μια περιήγηση με λεωφορείο κατά τη διάρκεια της διαμονής, αγοράζει δε αυτές τις υπηρεσίες μεταφοράς από τρίτους.

2) Το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας 77/388 έχει την έννοια ότι, όταν ένας επιχειρηματίας υπαγόμενος στις διατάξεις του άρθρου αυτού διενεργεί, έναντι καταβολής κατ' αποκοπήν τιμής, πράξεις αποτελούμενες από υπηρεσίες παρεχόμενες εν μέρει από τον ίδιο και εν μέρει από άλλους φορολογούμενους, το καθεστώς ΦΠΑ που προβλέπεται στη διάταξη αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικά στις υπηρεσίες που παρέχονται από τρίτους. Δεν μπορεί να απαιτείται από έναν επιχειρηματία να υπολογίζει το τμήμα της κατ' αποκοπήν τιμής που αντιστοιχεί στην παρεχόμενη από τον ίδιο υπηρεσία βάσει της αρχής του πραγματικού κόστους, όταν είναι δυνατόν να απομονωθεί το τμήμα αυτό της κατ' αποκοπήν τιμής με βάση την αγοραία αξία των υπηρεσιών που είναι ανάλογες με εκείνες που παρέχονται στο πλαίσιο του πακέτου.»

Επειδή το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) κατέληξε στην ανωτέρω απόφαση του επιχειρηματολογώντας στο σώμα της υπόψη απόφασης, μεταξύ άλλων και με τις ακόλουθες σκέψεις (20 και 21):

«20. Εν συνεχεία, διαπιστώνεται ότι οι λόγοι που στηρίζουν το ειδικό καθεστώς που ισχύει για τα πρακτορεία ταξιδιών και τους οργανωτές περιηγήσεων ισχύουν και στην περίπτωση κατά την οποία ο επιχειρηματίας δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτής περιηγήσεων, υπό την έννοια που έχουν γενικώς οι όροι αυτοί, αλλά διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας, όπως είναι η δραστηριότητα του ξενοδόχου.

21. Συγκεκριμένα, μια ερμηνεία που θα περιόριζε την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας μόνο στους επιχειρηματίες που είναι πρακτορεία ταξιδιών ή οργανωτές περιηγήσεων, υπό την έννοια που γενικώς έχουν οι όροι αυτοί, θα είχε ως αποτέλεσμα να υπάγονται πανομοιότυπες παροχές υπηρεσιών σε διαφορετικές διατάξεις, ανάλογα με την τυπική ιδιότητα του επιχειρηματία.»

Από την ανωτέρω απόφαση του ΔΕΕ σαφώς προκύπτει ότι, στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών υπάγονται και οι επιχειρήσεις που δεν είναι πρακτορείο ταξιδιών ή οργανωτές περιηγήσεων, αλλά διενεργούν πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με κωδικό NACE 8230 «Οργάνωση συνεδρίων και εμπορικών εκθέσεων», όπως ενημέρωσε την Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, κατόπιν σχετικού αιτήματος, πραγματοποίησε στην Ελλάδα το 2019 ετήσια εταιρική εκδήλωση για λογαριασμό του πελάτη της «.....».

Για την πραγματοποίηση της εκδήλωσης αυτής η προσφεύγουσα συμβλήθηκε με ελληνικές επιχειρήσεις, στο όνομα της, από τις οποίες έλαβε πλήθος υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων, διαμονή σε ξενοδοχεία, υπηρεσίες εστίασης/γεύματα, μίσθωση λεωφορείου για την μεταφορά προσώπων εντός Ελλάδος, περιηγήσεις με ποδήλατα, περιήγηση με λεωφορείο, επίσκεψη σε οικολογικό αγρόκτημα, διοργάνωση κρουαζιέρας και άλλων αθλητικών δραστηριοτήτων.

Για τις υπηρεσίες αυτές οι ελληνικές επιχειρήσεις εξέδωσαν τα αντίστοιχα τιμολόγια προς την εταιρεία «.....», με επιβάρυνση Φ.Π.Α., τα οποία η εταιρεία υπέβαλε στην Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, με την ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α..

Στη συνέχεια η εταιρεία τιμολόγησε την αντισυμβαλλόμενη με αυτή επιχείρηση «.....».

Από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα έναντι μιας ενιαίας τιμής που εισέπραξε από τον πελάτη της («.....») παρείχε προς αυτόν ένα σύνολο υπηρεσιών (διαμονή σε ξενοδοχεία, υπηρεσίες εστίασης/γεύματα, μίσθωση λεωφορείου για την μεταφορά προσώπων εντός Ελλάδος, περιηγήσεις με ποδήλατα, περιήγηση με λεωφορείο, επίσκεψη σε οικολογικό αγρόκτημα, διοργάνωση κρουαζιέρας και άλλων αθλητικών δραστηριοτήτων) που έλαβε στο όνομα της, με επιβάρυνση (ελληνικού) Φ.Π.Α., από άλλους υποκείμενους στο φόρο (ελληνικές επιχειρήσεις).

Επειδή είναι προφανές από τα ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 43 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και τις αποφάσεις του Δ.Ε.Ε. (C-200/2004 και C-308/96, C-94/97) που προαναφέρθηκαν (παράγραφοι 11.1, II.2, II.3 του παρόντος) ότι, η προσφεύγουσα, ανεξάρτητα αν δεν είναι, τυπικά, επιχείρηση πρακτορείου ταξιδιών ή οργανωτή περιηγήσεων, δεδομένου ότι, διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας (διοργάνωση συνεδρίων) και λαμβάνει υπηρεσίες από άλλους υποκείμενους στο φόρο, υπάγεται στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών και δεν δικαιούται έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε από άλλους υποκείμενους στο φόρο (παρ. 4, άρθρο 43, ν.2859/2000).

Κατά συνέπεια, αντίθετα με όσα ισχυρίζεται η εταιρία στην προσφυγή της, η προσβαλλόμενη απορριπτική απόφαση της Δ/νσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας είναι πλήρως αιτιολογημένη, αφού βασίζεται στις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 και την σχετική νομολογία του Δ.Ε.Ε..

Επειδή επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στη χώρα της (Γαλλία), όπως προκύπτει από την εγγραφή της στο οικείο Επιμελητήριο αλλά και στο V.I.E.S, ο σκοπός της δραστηριότητας της δεν είναι ούτε ταξιδιωτικός πράκτορας ούτε διοργανώτρια περιηγήσεων και ακόμη δεν διαθέτει αντίστοιχη άδεια που απαιτείται από το νομικό καθεστώς της Γαλλίας. Η προσφεύγουσα, δηλαδή, στηριζόμενη σε τυπικά στοιχεία προσπαθεί να αιτιολογήσει ότι, για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα που αφορά η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ προς την Δ/νση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, δεν λειτούργησε ως πρακτορείο ταξιδιών. Ωστόσο, κρίσιμο στοιχείο για τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης ως πρακτορείο ταξιδιών, που διενεργεί πανομοιότυπες πράξεις στο πλαίσιο μιας άλλης δραστηριότητας είναι λόγοι ουσίας, δηλαδή η λήψη υπηρεσιών στο όνομα της, όπως π.χ. στέγασης, τροφής κ.λπ., από άλλους αντισυμβαλλόμενους (προμηθευτές) και η είσπραξη ενιαίας τιμής από τον αντισυμβαλλόμενο πελάτη της, όπως έπραξε στην συγκεκριμένη περίπτωση η προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **25/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α., και την επικύρωση της με αρ. πρωτ./2021 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, Τμήμα Γ' .

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.