



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/03/2022
Αριθμός απόφασης: 675

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. 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 03/11/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» η οποία εδρεύει στην πόλη της Δανίας, με ΑΦΜ/VIES κατά της από 23/08/2021 και με αριθμ. πρωτ...../2016DC απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ...../2021 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την από 23/08/2021 και με αριθμ. πρωτ./2018DC απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ...../2020 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας .

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/10-12-2021 έγγραφο συμπλήρωσης νομιμοποίησης της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/11/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με ΑΦΜ/VIES 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 23/08/2021 και με αριθμ. πρωτ./2016DC απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ...../2020 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου απορρίφθηκε η από 07/06/2018 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έτους 2017 ποσού 303.236,71 ευρώ διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 παρ.2 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 και να επιστραφεί εντόκως το αιτηθέν ποσό ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 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 έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για σκοπούς ΦΠΑ μέσω της Από τα πραγματικά περιστατικά, προκύπτει ότι δεν πληρείται καμία από τις προϋποθέσεις, όπως αυτές έχουν υιοθετηθεί από το ΔΕΕ, σχετικά με την στοιχειοθέτηση της μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς ΦΠΑ. Σύμφωνα με το ΔΕΕ, προκειμένου να κριθεί ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση ενός υποκείμενου στον φόρο σε άλλο 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. 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 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. 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 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 έχουν τελείως διαφορετικές δραστηριότητες, επομένως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι μέσω της δραστηριότητας της, που είναι διαφορετική, ασκείται στην Ελλάδα η δραστηριότητα της εταιρείας.

- Πουθενά στη νομοθεσία ΦΠΑ δεν προβλέπεται, ούτε και στη νομολογία του ΔΕΕ έχει ποτέ ερμηνευθεί υπό οποιεσδήποτε περιστάσεις, ότι υπηρεσίες που παρέχονται από έναν υποκείμενο στο φόρο, μπορούν και πρέπει να αντιμετωπίζονται ως τμήμα της οικονομικής δραστηριότητας άλλου υποκείμενου στο φόρο (αποτελώντας παρεπόμενες υπηρεσίες σε κύρια υπηρεσία άλλου υποκείμενου στο φόρο). Αντιθέτως, από το άρθρο 2 παρ.1(γ) της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και το άρθρο 2 παρ.1(α) του ν.2859/2000 προκύπτει σαφώς ότι η κάθε παροχή υπηρεσίας από διαφορετικούς υποκείμενους στο φόρο αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή και ανεξάρτητη που κρίνεται αυτοτελώς όσον αφορά τον χειρισμό της από πλευράς ΦΠΑ.
- Στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή έσφαλλε, καθώς δεν δύναται να θεωρηθεί ότι η εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, από την οποία πραγματοποιείται οικονομική δραστηριότητα, καθώς ελλείπει η απαραίτητη προϋπόθεση που απαιτεί ο νόμος για να απορριφθεί η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, ήτοι η άσκηση δραστηριότητας στην Ελλάδα, η οποία κρίθηκε τελεσιδικώς από το Πρωτοδικείο

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 μόνιμη 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 στο άρθρο 44 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ) ορίζεται:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό 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 στο φόρο 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 μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.».

Επειδή στο άρθρο 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 «για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας» ορίζεται:

«Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, σχετικά με το κοινό σύστημα ΦΠΑ 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.».

Επειδή στην σκέψη 6 της απόφασης 1062/2019 του Συμβουλίου Επικρατείας αναφέρονται τα εξής:

«...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, Welmory 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.) .

Επειδή, επίσης στην σκέψη 3 της απόφασης 501/2020 του Συμβουλίου Επικρατείας ως προς την μόνιμη εγκατάσταση αναφέρεται το εξής:

«...Εγκατάσταση στην Ελλάδα διαφορετική από την έδρα του δεν αποκτά άνευ ετέρου και εκ μόνου του λόγου ότι ενεργεί πάγια και συστηματικά κάποια από τις εν λόγω φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, παρά

απαιτείται επί πλέον (αλλά 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 είτε για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς, είτε για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαιών για την κύρια παροχή.».

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...».

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 34 του ΦΠΑ και ιδίως της παρ.2 αυτού για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος δικαίωμα επιστροφής του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν αγαθά ή υπηρεσίες που του είχαν παρασχεθεί στην Ελλάδα, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: Πρώτον ο εν λόγω υποκείμενος στο φόρο δεν πρέπει να διαθέτει καμία εγκατάσταση στην Ελλάδα. Δεύτερον, δεν πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που να θεωρούνται ότι έχουν πραγματοποιηθεί στην Ελλάδα. Και τρίτον 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. Για την απόρριψη το αιτήματος επιστροφής αρκεί επομένως να μην συντρέχει έστω και μια από τις προϋποθέσεις αυτές, την συνδρομή των οποίων οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει ήδη στην φορολογική αρχή ο υποκείμενος που ζητεί την επιστροφή του φόρου. (ΔΕΑ 3683/2020, 4350/2019, ΣΤΕ 167/2018).

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,

....

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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου με την υπ' αριθμ./2020, απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιεί εργασίες επί ακινήτων ως έκρινε η φορολογική αρχή και ανέπεμψε την υπόθεση προκειμένου η φορολογική αρχή να ερευνήσει εάν πληρούνται οι λοιπές, πλην της ακυρωθείσας από αυτό, προϋποθέσεις του άρθρου 34 παρ. 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως προς την επιστροφή του ΦΠΑ.

Η φορολογική αρχή σε εκτέλεση της ανωτέρω δικαστικής απόφασης, προέβη εκ νέου σε διερεύνηση της υπόθεσης και λαμβάνοντας υπόψη όσα κρίθηκαν με την εν λόγω δικαστική Απόφαση ως προς το πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ της προσφεύγουσας μητρικής και της ελληνικής θυγατρικής, διαπίστωσε τα εξής:

«Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «.....». 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 Δανία, το οποίο ονομάζεται Οργανισμός CIM. Το τμήμα αυτό είναι υπεύθυνο για τη συλλογή τεχνογνωσίας, σχετικά με τις βλάβες στις ανεμογεννήτριες, για την αξιολόγηση του είδους της βλάβης με σκοπό την προετοιμασία των σχεδιαστικών βελτιώσεων στο σχεδιασμό των ανεμογεννητριών, καθώς και των διορθωτικών εργασιών στο τελικό προϊόν, αλλά και την παροχή των απαραίτητων οδηγιών για τις συγκεκριμένες εργασίες (Ενδοομιλική Σύμβαση).

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 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, 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 εξασφαλίσει με αυτό τον τρόπο 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 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, 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 η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα έκρινε η φορολογική αρχή ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί μόνιμης εγκατάστασης καθώς η φορολογική αρχή ουδόλως αναφέρει με ποιον τρόπο η εταιρεία έχει στην διάθεσή της το ανθρώπινο δυναμικό της, ενώ επίσης ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή επίσης δεν αναφέρει πώς η προσφεύγουσα ασκεί την κύρια δραστηριότητά της αυτοτελώς στην Ελλάδα δεδομένου ότι μια από τις

προϋποθέσεις για μόνιμη εγκατάσταση είναι να παρέχονται σε αυτή αυτοτελώς υπηρεσίες οι οποίες αποτελούν την κύρια δραστηριότητα του υποκείμενου στον φόρο.

Επειδή ωστόσο από τις προαναφερθείσες διατάξεις και κοινοτικές οδηγίες αλλά και από την πρόσφατη νομολογία για τον χαρακτηρισμό μιας εγκατάστασης ως μόνιμης αρκεί να υφίσταται επαρκής βαθμός μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους ήτοι αρκεί ως ομοίως ερμήνευσε και το Ανώτατο Δικαστήριο να διαθέτει η αλλοδαπή εταιρεία στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία είτε για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς, είτε για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων βοηθητικών, ή υποστηρικτικών, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή. Εν προκειμένω όπως αναφέρεται στην Απόφαση του Δικαστηρίου (σκέψη 6) και επίσης αναφέρει και η φορολογική αρχή στο πλαίσιο αιτιολόγησης της απάντησής της, βάσει της Σύμβασης που υφίσταται μεταξύ της ελληνικής θυγατρικής και της προσφεύγουσας, η ελληνική εταιρεία οφείλει άμεσα να αναφέρει στη μητρική προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στο ειδικό τμήμα αυτής (Οργανισμός CIM) όλες τις βλάβες που χαρακτηρίζονται ως βλάβες CIM, δηλαδή αυτές που οφείλονται σε ελαττώματα στον σχεδιασμό, στην κατασκευή, ή στις οδηγίες/διαδικασίες παραγωγής ανεμογεννητριών που καταρτίζονται από την προσφεύγουσα μητρική ή και σε ελαττώματα κατασκευής των προϊόντων που παραδίδονται από προμηθευτές στον όμιλο Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η δραστηριότητα της μητρικής που εκτελείται μέσω του ειδικού Τμήματός της, CIM εξαρτάται άμεσα και ζωτικά από τις αναφορές που αποστέλλονται από την θυγατρική καθώς σε κάθε περίπτωση αυτές επηρεάζουν την σχεδίαση, την διόρθωση και την βελτίωση του τελικού προϊόντος της μητρικής εταιρείας (ανεμογεννήτριες και συναφής εξοπλισμός αυτών) και διαμορφώνουν ανάλογα και τις απαραίτητες οδηγίες που πρέπει να παρέχονται από την μητρική ως προς τις εργασίες και τις λίστες υλικών που πρέπει να περιλαμβάνονται στις ανεμογεννήτριες. Ήτοι διαπιστώνεται ότι για τις ανάγκες λειτουργίας του CIM και για την υλοποίηση της ανωτέρω δραστηριότητας από την μητρική εταιρεία που έχει και ως κύριο σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξη από την πλευρά της τεχνογνωσίας ως προς της ανεμογεννήτριες, απαιτείται κατά τρόπο σταθερό, μόνιμο και διαρκή και άμεσο να υφίσταται η συνδρομή της θυγατρικής εταιρείας, στην οποία στο πλαίσιο της σύμβασης, η μητρική έχει εξασφαλίσει και το απαραίτητο εξειδικευμένο ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό. Από την παράθεση των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων διαπιστώνεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί μόνιμης εγκατάστασης και η προσφεύγουσα δεν δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στην Οδηγία 2008/9/EK.

Επειδή οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/08/2021 και με αριθμ. πρωτ...../2018DC απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **03/11/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΕΦ.....ΕΙ2021** ενδικοφανούς προσφυγής της **αλλοδαπής εταιρείας** «..... με ΑΦΜ/VIES και την επικύρωση της από **23/08/2021** και με αριθμ. πρωτ. /2018DC απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

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.