



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3980

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 04/08/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» η οποία εδρεύει στη, κατά της από 16/03/2022 και με αριθμ. πρωτ./25-09-2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 23/09/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 16/03/2022 και με αριθμ. πρωτ./25-09-2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 23/09/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/08/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ ΕΙ 2022 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 16/03/2022 και με αριθμ.πρωτ./25-09-2020 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 23/09/2020 και με αριθμ.πρωτ. αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, για ποσό Φ.Π.Α. έτους 2019 ύψους 1.849.635,58 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας τη χρονική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019.

Ειδικότερα, από τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία, ως επιχείρηση εγκατεστημένη, προέκυψε ότι κατά την περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 είχε λάβει τιμολόγια από τη θυγατρική της στην Ελλάδα «.....», με ΑΦΜ, για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας 7.706.814,92 ευρώ, στα οποία χρεώθηκε Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.849.635,58 ευρώ.

Στην προσβαλλόμενη απόφαση αναφέρεται καταρχάς ότι για τις εν λόγω δαπάνες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α., διότι, από το είδος της περιγραφής των σχετικών παραστατικών, προκύπτει ότι αυτά αφορούν πράξεις διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 34 του ν.2959/2000, δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη (.....). Η αίτηση επιστροφής δηλαδή αφορά Φ.Π.Α. με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα συμπληρωματικά τιμολόγια και δεν επιστρέφεται.

Επικουρικά αναφέρεται στην προσβαλλόμενη απόφαση ότι τα έτη 2018 και 2019 η θυγατρική της προσφεύγουσας εταιρείας προέβη στην έκδοση συμπληρωματικών τιμολογίων για τα έτη 2003-2018 με χρέωση αποκλειστικά και μόνο του Φ.Π.Α. που αναλογούσε στα τιμολόγια παροχής των υπηρεσιών διαφήμισης και προώθησης που είχε εκδώσει προς τη μητρική (προσφεύγουσα) κατά τα έτη αυτά (2003-2018), χωρίς χρέωση Φ.Π.Α., λόγω απαλλαγής βάσει των διατάξεων της παρ. 2α του άρθρου 14 του ν. 2859/2000. Αιτία έκδοσης των συμπληρωματικών τιμολογίων ήταν η διενέργεια ελέγχων από τις ελληνικές φορολογικές αρχές (ΠΕΚ Πειραιά και Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά) στη θυγατρική για τις φορολογικές περιόδους 2003-2013, κατόπιν των οποίων πραγματοποιήθηκε καταλογισμός Φ.Π.Α. για τα αρχικώς εκδοθέντα τιμολόγια. Συγκεκριμένα, οι ελληνικές φορολογικές αρχές (αλλά και μετέπειτα το ελληνικό Διοικητικό Δικαστήριο) έκριναν ότι η μητρική εταιρεία στα εν λόγω έτη απέκτησε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και συνεπώς οι υπηρεσίες που έλαβε από τη θυγατρική της φορολογούνται στην Ελλάδα. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελληνικής φορολογικής διοίκησης (μόνιμη εγκατάσταση της ισπανικής εταιρείας στην Ελλάδα, κατόπιν φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στη θυγατρική της στην Ελλάδα), καθώς και των σχετικών αποφάσεων του αρμόδιου διοικητικού Δικαστηρίου (..... του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά) για τα φορολογικά έτη 2003-

2013, θα έπρεπε η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία να είχε ήδη αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, να είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια και στη συνέχεια να υπέβαλλε τις προβλεπόμενες δηλώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Κώδικα Φ.Π.Α., με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται στην Ελλάδα.

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 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 δεν πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παραδόσεις αγαθών ή 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 προϋποθέσεις, τη συνδρομή των οποίων οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει στην φορολογική αρχή ο υποκείμενος που ζητεί την επιστροφή του φόρου (ΣΤΕ 1062/2019).

Κατόπιν των ανωτέρω το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. ύψους 1.849.635,58 ευρώ απορρίφθηκε εν όλω από την Προϊσταμένη του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. αίτησης επιστροφής και την έντοκη επιστροφή του ως άνω φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η φορολογική αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., ισχυριζόμενη ότι ο αιτούμενος Φ.Π.Α. χρεώθηκε εσφαλμένα και ως εκ τούτου δεν επιστρέφεται.
- Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας Φ.Π.Α. απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της εταιρείας, κρίνοντας ότι η εταιρεία όφειλε, λόγω διαπίστωσης από τις ελληνικές φορολογικές αρχές κατόπιν ελέγχου στην ελληνική θυγατρική της εταιρεία της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της εταιρείας στην Ελλάδα, 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.
- Η φορολογική αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της εταιρείας, με την αιτιολογία ότι η εταιρεία όφειλε να αποδείξει τη συνδρομή των δύο (αρνητικών) προϋποθέσεων που θέτει η νομοθεσία Φ.Π.Α. σχετικά με την επιστροφή του φόρου, ήτοι τη μη ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και τη μη διενέργεια φορολογητέων πράξεων.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφφή 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 ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35.»

Επειδή στο άρθρο 14 παρ.2α 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 στα άρθρα 3 και 4 της Απόφασης ΠΟΛ.1003/2010 ορίζεται:

«Άρθρο 3

.....

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

Άρθρο 4

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

α) Να μην διατηρεί στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιεί οικονομικές δραστηριότητες ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του,
β) Να μην πραγματοποιεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

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

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

γ) Να έχουν χρησιμοποιηθεί τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή οι υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και για τις οποίες θα είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν αυτές ενεργούνταν στο κράτος μέλος επιστροφής ή να χρησιμοποιήθηκαν για τις προαναφερόμενες πράξεις της υποπερίπτωσης ββ) της περίπτωσης β).

2. Δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή:

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

αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας,

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

γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,

δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

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

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

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

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

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

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, 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, Ministerodell' Economia e delleFinanze, AgenziadelleEntrate 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 ΠΟΛ.1113/2013 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 Για την προώθηση του εν λόγω συστήματος η μητρική εταιρεία έχει διάφορες θυγατρικές εταιρείες εγκαταστημένες ανά τον κόσμο». Στα πλαίσια αυτά η έχει ειδικώς για την Ελλάδα συμβληθεί με την ελληνική εταιρεία Η μητρική εξυπηρετεί τους διεθνείς πελάτες της οι οποίοι δημιουργούν και το αντίστοιχο εισόδημά της και για Αντίστοιχα η ελληνική θυγατρική προσφέρει υπηρεσίες προώθησης του διευκολύνοντας τους Συνδρομητές (.....) 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 δε χρέωνε Φ.Π.Α. θεωρώντας ότι αφορούν πράξεις της περίπτωσης α' της παρ.2 του άρθρου 14σ του Φ.Π.Α. (πράξεις λήπτη).

Ωστόσο σε φορολογικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν από το ΠΕΚ Πειραιά για τις χρήσεις 2003-2006 και 2007-2013 από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά κρίθηκε ότι η μητρική εταιρεία διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση και θα έπρεπε η θυγατρική ελληνική να είχε επιβάλλει ελληνικό Φ.Π.Α. στις εν λόγω υπηρεσίες. Στη συνέχεια, οι ελεγκτικές αρχές προέβησαν στο 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 (.....) έκρινε ότι η μητρική εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω της Θυγατρικής της. Στη συνέχεια η ελληνική θυγατρική, και προκειμένου να αποφύγει τους σχετικούς καταλογισμούς, εξέδωσε στις 31/01/2018 συμπληρωματικά τιμολόγια για το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε στα αρχικά εκδοθέντα τιμολόγια

(χωρίς Φ.Π.Α.) για τις χρήσεις 2014-2017 και εν συνεχεία στις 30/09/2019 η μητρική αιτήθηκε με την υπό κρίση αίτησή της την επιστροφή του Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων.

Η εν λόγω αίτηση απορρίφθηκε από την αρμόδια Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με την υπ' αριθμ. πρωτ./03-06-2020 απόφαση, κατά της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία εξέδωσε τη με αριθμ. 1594/19-05-2021 απορριπτική απόφαση. Στη συνέχεια προσέφυγε κατά της τελευταίας στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, το οποίο με την υπ' αριθμ./2022 Απόφαση απέρριψε την προσφυγή κρίνοντας ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις επιστροφής του ένδικου φόρου, βάσει των εφαρμοστέων διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και δη αυτή της μη διατήρησης οποιασδήποτε εγκατάστασης στην Ελλάδα, η οποία απέκλεισε το δικαίωμα της προς επιστροφής του ένδικου φόρου, χωρίς να απαιτείται η έρευνα της ύπαρξης ή μη της έτερης προϋπόθεσης περί πραγματοποίησης ή μη, παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών στη χώρα.

Επιπρόσθετα, η ελληνική εταιρεία, όπως προαναφέρθηκε, ενόψει και της πρότερης κρίσης των αρμόδιων φορολογικών αρχών περί ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της «.....» στην Ελλάδα, προκειμένου να αποφύγει τους σχετικούς καταλογισμούς, εξέδωσε το έτος 2019 συμπληρωματικά τιμολόγια για το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε για τα αρχικώς εκδοθέντα τιμολόγια (χωρίς Φ.Π.Α.) για τις χρήσεις 2003-2013, και η προσφεύγουσα μητρική αιτήθηκε στις 01/04/2020 την επιστροφή του Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων. Η αίτηση απορρίφθηκε από την αρμόδια Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με την υπ' αριθμ. πρωτ./08-07-2021 απόφαση, κατά της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία εξέδωσε τη με αριθμ. 08/09-02-2022 απορριπτική απόφαση.

Τέλος, η προσφεύγουσα εταιρεία με τη με αριθμ. πρωτ./23-09-2020 αίτηση ζήτησε την επιστροφή του ποσού Φ.Π.Α. ύψους 1.849.635,58 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνες που τιμολόγησε η θυγατρική της στην Ελλάδα τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του συνολικής καθαρής αξίας 7.706.814,92 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή παρανόμως απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. με την αιτιολογία ότι ο αιτούμενος Φ.Π.Α. χρεώθηκε εσφαλμένα και ως εκ τούτου δεν επιστρέφεται.

Επειδή στην προσβαλλόμενη απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας αναφέρεται ότι για τις επίμαχες δαπάνες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α., διότι, από το είδος της περιγραφής των σχετικών παραστατικών, προκύπτει ότι αυτά αφορούν πράξεις διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 34 του ν.2959/2000, δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη (.....), η αίτηση επιστροφής δηλαδή αφορά Φ.Π.Α. με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα συμπληρωματικά τιμολόγια και δεν επιστρέφεται.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την επιστροφή Φ.Π.Α. ως αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.2 έως 9 του ν.2859/2000.

Το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ωστόσο, που αναγράφεται στα υπό κρίση για την επιστροφή του φόρου τιμολόγια αφορούν υπηρεσίες προώθησης του, και ο τρόπος φορολόγησης για σκοπούς Φ.Π.Α. (άρθρο 14 παράγραφος 2 περ. α' του κώδικα Φ.Π.Α.) εξαρτάται από τον τρόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών. Εφόσον ο λήπτης των υπηρεσιών έχει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος, τα τιμολόγια που εκδίδονται από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ενώ εάν ο λήπτης των υπηρεσιών είναι στην Ελλάδα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Δηλαδή, ακόμη και εάν η προσφεύγουσα δεν είχε στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση, το οποίο και ισχυρίζεται, το αίτημά της περί επιστροφής του φόρου θα ήταν απορριπτό, διότι για τις εν λόγω δαπάνες δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου, καθώς αφορούν υπηρεσίες που παρέχονταν σε λήπτη με μόνιμη εγκατάσταση και η επιβάρυνσή τους με Φ.Π.Α. συνιστά εσφαλμένη χρέωση Φ.Π.Α., για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα προς επιστροφή, σύμφωνα με προαναφερόμενες διατάξεις που ορίζουν τις προϋποθέσεις, τους όρους και τη διαδικασία επιστροφής.

Ωστόσο, πέραν των ανωτέρω, από τα πραγματικά δεδομένα της 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 οι με αριθμ. ΔΕΔ 1594/19-05-2021 και 08/09-02-2022) και σε κάθε περίπτωση έχει κριθεί και δικαστικώς, σύμφωνα με τις υφιστάμενες σχετικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου (προσφάτως εκδόθηκε και η ΔΕΑ/2022), ότι 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 τρόπος 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, δε 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 ΠΟΛ.1113/2013 και τις διατάξεις των άρθρων 35, 36 και 38 του ν.2859/2000.

Επειδή περαιτέρω 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 ότι, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης ως προς την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και όχι ο υποκείμενος στον φόρο.

Επειδή στις οικείες εκθέσεις ελέγχου των αρμόδιων φορολογικών αρχών (ΠΕΚ Πειραιά και Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά), οι οποίες αφορούν τους ελέγχους που διενεργήθηκαν επί της θυγατρικής «.....» αιτιολογείται η κρίση των φορολογικών αρχών σχετικά με στην ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα της Για την τεκμηρίωση του ανωτέρω, οι φορολογικές αρχές παρέθεσαν και εξέτασαν, μεταξύ άλλων, σχετικά έγγραφα της Διεύθυνσης Οικονομικών Σχέσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, καθώς και τις σχετικές διατάξεις της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και (ν. 3015/2002) για την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης που αφορούν κυρίως τα κέρδη επιχειρήσεων, το φόρο εταιρειών, δικαιώματα κ.λπ. Την ως άνω κρίση των φορολογικών αρχών περί ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα της προσφεύγουσας εταιρείας εξάλλου, επικύρωσε και το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με τις με αριθμ. αποφάσεις του, καθώς και με την προσφάτως εκδοθείσα απόφαση ΔΕΑ/2022. Ως εκ τούτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή τέλος σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το βάρος απόδειξης των αρνητικών προϋποθέσεων που θέτει ο νόμος (μη ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και μη διενέργεια φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα) δεν το φέρει η ίδια, αλλά η φορολογική αρχή, η οποία πρέπει να αποδείξει ότι πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις μετά από έλεγχο, αυτός αβασίμως προβάλλεται, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή (ΠΕΚ Πειραιά και Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά), διαπίστωσε, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα στην προηγούμενη παράγραφο, ότι πράγματι διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση,

Επειδή, ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα παραπάνω, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας εταιρείας 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 04/08/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου 2022 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» και την επικύρωση της από 16/03/2022 και με αριθμ. πρωτ. /25-09-2020 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης

του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 25/09/2020 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους 2019 της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.