



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 19/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 734

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604526

**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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

**2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας ..... η οποία εδρεύει στην .....με αριθμό Φ.Π.Α. .... και Α.Φ.Μ. ...., κατά της από ..... και με αριθμ. πρωτ. .... απορριπτικής απόφασης του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) – Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

**5. Την από ..... και με αριθμ. πρωτ. .... απορριπτικής απόφασης του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) – Αυτοτελές Τμήμα Επιστροφής Φ.Π.Α. της οποίας ζητείται η ακύρωση.**

**6. Τις απόψεις της ανωτέρω Υπηρεσίας,**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....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 ..... και με αριθμ. πρωτ. .... απόφαση του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), απορρίφθηκε η από ..... αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους **2021**, συνολικού ποσού **811.265,15€** διότι κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα παρείχε υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν πληρούσε την προϋπόθεση της παρ. 2 περ. β' του άρθρου 34 του ν.2859/2000, ήτοι, την μη πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων στην Ελλάδα κατά την χρονική περίοδο που αφορούσε η αίτηση επιστροφής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή, να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η ως άνω προσβαλλόμενη απόφαση και να επιστραφεί εντόκως το αιτηθέν ποσό Φ.Π.Α., προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι νόμω και ουσία αβάσιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., με την αιτιολογία ότι έκανε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα και ειδικότερα ότι παρείχε υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς,

Κατά την προσφεύγουσα, οι υπηρεσίες που παρέχει και της τιμολογεί η εταιρεία .....αφορούν στις επισκευές βλαβών ....., οι οποίες γίνονται στο πλαίσιο εγγυήσεων που έχουν δοθεί από την ίδια την εταιρεία στους πελάτες της -αγοραστές- των ανεμογεννητριών, οι οποίοι είναι πελάτες της .....

Συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν συμβάλλεται σε καμία περίπτωση με τους πελάτες της .....και δεν έχει αναλάβει να παρέχει σε αυτούς καμία απολύτως υπηρεσία, ούτε βέβαια έχει αναλάβει έναντι αυτών τις επισκευές των ....., στο πλαίσιο εγγυήσεων.

Κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τις εγγυήσεις στους πελάτες - αγοραστές των ....., της παρέχει η ..... και μόνο, η οποία είναι αποκλειστικά υπεύθυνη έναντι των πελατών της να επισκευάσει τις βλάβες που προκύπτουν χωρίς επιπλέον χρέωση τους, όπως άλλωστε προκύπτει ευθέως και από την σύμβαση που και η ίδια η Φορολογική Αρχή επικαλείται,

Σε κάθε δε περίπτωση, κατά την προσφεύγουσα, σύμφωνα με το άρθρο 2 του κώδικα Φ.Π.Α., για να υπαχθεί μια υπηρεσία στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. θα πρέπει να γίνεται έναντι

ανταλλάγματος. Στην προκειμένη περίπτωση όμως η εταιρεία δεν λαμβάνει κανένα απολύτως αντάλλαγμα σε σχέση με τις επισκευές που διενεργούνται, αφού άλλωστε, δεν τις διενεργεί η ίδια. Επομένως, κατά την προσφεύγουσα, για την δήθεν παροχή υπηρεσίας, δεν υπάρχει καμία απολύτως αντιπαροχή και κατά συνέπεια δεν πληρούται η προϋπόθεση του άρθρου 2 του κώδικα Φ.Π.Α. για να θεωρηθεί ότι υφίσταται συναλλαγή εντός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.

Η Φορολογική Αρχή, κατά την προσφεύγουσα, δεν επικαλείται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της, ότι δηλαδή η εταιρεία έχει αναλάβει την επισκευή των ..... έναντι των πελατών στην Ελλάδα και περαιτέρω, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο ότι η εταιρεία εισπράττει τίμημα για τις επισκευές που υποτίθεται ότι κάνει.

Εξάλλου, κατά την προσφεύγουσα, ο λόγος για τον οποίο η εταιρεία τιμολογείται από την ..... για τα κόστη των επισκευών των ..... που παρουσιάζουν βλάβες ..... είναι ο εξής:

Η προσφεύγουσα, ούσα υπεύθυνη για το σχεδιασμό, τη βελτίωση και την εξέλιξη των προϊόντων του ομίλου ....., έχει την κυριότητα των πνευματικών δικαιωμάτων των προϊόντων ....., όπως προβλέπεται ρητά στο άρθρο 4 της σύμβασης. Σύμφωνα δε με το άρθρο 4.4 της σύμβασης, η προσφεύγουσα παρέχει άδειες στις εταιρείες του ομίλου ....., να χρησιμοποιούν την πνευματική αυτή ιδιοκτησία για την παραγωγή, εμπορία και διενέργεια οποιονδήποτε πράξεων σε σχέση με τα προϊόντα ....., περιλαμβανομένων και των .....

Ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση των ανωτέρω αδειών κατά την προσφεύγουσα, οι εταιρείες του ομίλου ..... καταβάλλουν στην προσφεύγουσα δικαιώματα (royalties), κάθε φορά που πωλούν ένα προϊόν .....

Επομένως, κατά την προσφεύγουσα, η τιμολόγηση από την ..... αλλά και τις άλλες εταιρείες πώλησης του ομίλου ..... του κόστους των βλαβών ....., επιτρέπουν στην εταιρεία να αναπτύσσει σχετική τεχνογνωσία, η οποία είναι απαραίτητη για την δραστηριότητα της στους τομείς του σχεδιασμού και της εξέλιξης των προϊόντων ..... και η οποία της επιτρέπει να διαθέτει τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας επί των προϊόντων ....., έναντι ανταλλάγματος. Σημειωτέον ότι, η παραχώρηση αδειών χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας αποτελεί μια φορολογητέα δραστηριότητα καθ' όλα υπαγόμενη στον Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 (α) του κώδικα Φ.Π.Α., το οποίο ορίζει ότι αποτελεί παροχή υπηρεσίας η παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού.

Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, χρησιμοποίησε της υπηρεσίες που δέχθηκε κατά την εν λόγω χρήση 2021 από την .....για φορολογητέες πράξεις στην Δανία και συγκεκριμένα την παραχώρηση από την εταιρεία έναντι αμοιβής προς τις άλλες εταιρείες του ομίλου, αδειών χρήσης των σχετικών δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Επομένως κατά την προσφεύγουσα, σε καμία περίπτωση δεν πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα και συγκεκριμένα υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα, μόνο και μόνο επειδή

τιμολογείται με τα κόστη της επισκευής ..... στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται βλάβες ..... Αντίθετα, οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων εκτός Ελλάδας και συγκεκριμένα στη χώρα εγκατάστασης της, τη .....

Περαιτέρω, κατά την προσφεύγουσα, δεν γίνεται κατανοητή η επίκληση του άρθρου 8 παρ.3 του ν.2859/2000, σύμφωνα με το οποίο «*Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομα του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει ο ίδιος τις υπηρεσίες αυτές*».

Ερμηνεύοντας το άρθρο αυτό, το Υπ.Οικ. με την εγκύκλιο Π.4336/3162/Εγκ.10/10.07.1987, «για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. και άλλες διατάξεις», όρισε τα εξής,

*«Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου αυτού, στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί σε παροχή μιας υπηρεσίας, ενεργώντας στο όνομα του αλλά για λογαριασμό τρίτων, θεωρείται ότι αποκτά ταυτόχρονα και την ιδιότητα του προσώπου που παρέχει την υπηρεσία και την ιδιότητα του προσώπου που τη δέχεται. Η διάταξη αυτή σημαίνει ότι στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται περισσότερες από μια φορολογητέες πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο φόρο ξεχωριστά».*

Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την προσφεύγουσα, δεν υπάρχει καμία απολύτως μεσολάβηση στην παροχή των υπηρεσιών επισκευής, στο πλαίσιο της ανωτέρω διάταξης. Η διάταξη απαιτεί ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί να παρέχει την υπηρεσία στο όνομα του αλλά για λογαριασμό άλλου προσώπου. Είναι απολύτως σαφές ότι αυτό δεν συντρέχει όσον αφορά την εταιρεία μας, αφού άλλωστε, όπως αναφέρθηκε δεν παρέχει καμία απολύτως υπηρεσία στην Ελλάδα.

Όσον αφορά τη ....., κατά την προσφεύγουσα, αν γίνει δεκτό ότι όντως η .....μεσολαβεί, παρέχοντας υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα για λογαριασμό της προσφεύγουσας, τότε θα πρέπει να θεωρηθεί ότι δέχεται τις υπηρεσίες αυτές και τις παρέχει. Όμως είναι σαφές ότι η .....δεν δέχεται καμία τέτοια υπηρεσία από κανέναν, αλλά παρέχει αυτές από μόνη της, επομένως δεν γίνεται αντιληπτό πως μπορεί να εφαρμοστεί η εν λόγω διάταξη στην προκειμένη περίπτωση.

Εξάλλου, κατά την προσφεύγουσα, το υπό κρίση ζήτημα του εάν η εταιρεία έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα έχει ήδη κριθεί με σχετικές Αποφάσεις των Διοικητικών Δικαστηρίων για παλαιότερα έτη που αφορούσαν στο ίδιο ακριβώς πραγματικό. Με τις υπ' αριθμ. .... Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών για τα έτη 2010,2011,2012,2013,2014 και 2017 αντίστοιχα και τις υπ' αριθμ. .... Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών για τα έτη 2015 και 2016 έγιναν δεκτές οι προσφυγές της, ακυρώνοντας τις αντίστοιχες ρητές ή σιωπηρές απορρίψεις της Δ.Ε.Δ., κρίνοντας ότι αυτή δεν πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα κατά τα ως άνω έτη.

Με άλλα λόγια, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ενώ η Φορολογική Αρχή έχει στα χέρια της τις παραπάνω Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών που κρίνουν επί του ίδιου ακριβώς ζητήματος απορρίπτει εκ νέου αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. χρησιμοποιώντας την ίδια παράνομη αιτιολογία – ότι δήθεν πραγματοποιήθηκαν φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα.

Σημειωτέον ότι, κατά την προσφεύγουσα, τα έτη 2013 – 2017 ήταν σε ισχύ η «Ενδοομιλική Σύμβαση του Ομίλου ..... **2013**» που ίσχυε και το 2021, δηλαδή οι όροι που ίσχυσαν κατά το υπό συζήτηση έτος είχαν ληφθεί υπόψη από τα ως άνω Δικαστήρια για την εκφορά της κρίσης τους.

Πάντως, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ακόμα και στην απίθανη περίπτωση που ήθελε υποτεθεί ότι είχε πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα, αυτό σήμαινε ότι η εταιρεία μας θα έπρεπε να είχε λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα, καθώς, σύμφωνα όμως με το άρθρο 35 παρ.1 (η) του Ν. 2859/2000, σε περίπτωση που μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας δεν έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ, υπόχρεος στο φόρο καθίσταται ο υποκείμενος στο φόρο αντισυμβαλλόμενος του στο εσωτερικό της χώρας, ενώ ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 (β) (ββ) του ν.2859/2000.

Επειδή, στο **άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1003/15-1-2010** Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα: «Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000)» ορίζεται:

**β) Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποβάλλει την αίτηση μέσω της ηλεκτρονικής δικτυακής πύλης την οποία έχει δημιουργήσει το κράτος μέλος εγκατάστασής του και το οποίο την διαβιβάζει στην Ελλάδα (κράτος μέλος επιστροφής).**

## **2. Περίοδος που καλύπτει η αίτηση**

Η περίοδος επιστροφής που καλύπτει η αίτηση δεν πρέπει να υπερβαίνει ένα ημερολογιακό έτος ούτε να είναι μικρότερη των τριών ημερολογιακών μηνών εκτός εάν η αίτηση αφορά περίοδο που αντιστοιχεί στο υπόλοιπο του ημερολογιακού έτους το οποίο στην περίπτωση αυτή λογίζεται ως ένα ημερολογιακό έτος.

## **3. Όριο αιτούμενου ποσού**

Εάν η αίτηση αφορά περίοδο επιστροφής ενός ημερολογιακού έτους το ποσό επιστροφής που αιτείται δε μπορεί να είναι μικρότερο των 50 Ευρώ και εάν η αίτηση αφορά περίοδο μικρότερη ενός ημερολογιακού έτους αλλά όχι μικρότερη των τριών μηνών το ποσό επιστροφής που αιτείται δε μπορεί να είναι μικρότερο των 400 Ευρώ.

## **4. Τύπος και περιεχόμενο**

Ο τύπος της αίτησης επιστροφής έχει την μορφή ηλεκτρονικής "φόρμας" και περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες:

**α) όνομα αιτούντος, διεύθυνση επαγγελματικής του δραστηριότητας και διεύθυνση για επαφή με ηλεκτρονικά μέσα,**

**β) αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) εγγραφής στο κράτος μέλος εγκατάστασης για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας,**

**γ) κωδικό αριθμό δραστηριότητας (ΚΑΔ) του αιτούντος και την περιγραφή αυτής,**

**δ) περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής,**

**ε) κράτος μέλος επιστροφής,**

**στ) στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού με τους κωδικούς IBAN και BIC,**

**ζ) δήλωση του αιτούντος με την οποία θα δηλώνει, ότι εντός του κράτους μέλους επιστροφής δεν πραγματοποίησε καμία παράδοση αγαθών και καμία παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους αυτού, εκτός της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς και των συναφών με αυτές που απαλλάσσονται του φόρου καθώς και παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει την υποχρέωση πληρωμής του φόρου.**

**η) στοιχεία αντιπροσώπου (στην περίπτωση που υπάρχει)**

#### **5. Παραστατικά δαπανών**

Εκτός των πληροφοριών της παραγράφου 4, η αίτηση επιστροφής περιλαμβάνει και τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής, ανά κράτος μέλος επιστροφής:

**α) όνομα και πλήρη διεύθυνση του προμηθευτή,**

**β) αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) εγγραφής του προμηθευτή στο κράτος μέλος επιστροφής για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας,**

**γ) αριθμό και ημερομηνία του παραστατικού,**

**δ) ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας εκφρασμένο στο νόμισμα του κράτους μέλους επιστροφής,**

**ε) ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας που εκπίπτει και το οποίο έχει προσδιοριστεί βάσει της αναλογίας έκπτωσης,**

**στ) ποσοστό επί τοις εκατό της αναλογίας έκπτωσης( ποσοστό pro-rata),**

**ζ) περιγραφή του είδους των αγαθών ή των υπηρεσιών και ταξινόμηση βάσει ειδικών κωδικών που χρησιμοποιεί το κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι είναι αναρτημένοι στη σχετική ιστοσελίδα για την υποβολή της αίτησης.»**

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1003/2010** ορίζεται ότι:

- «1. Το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει με ηλεκτρονικά μέσα από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασής του πρόσθετες πληροφορίες προκειμένου να προβεί στην έκδοση της απόφασης επιστροφής.
2. Εκτός από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες και από άλλα πρόσωπα, με ηλεκτρονικά μέσα, εφόσον διαθέτουν τέτοια μέσα.
3. Εάν κριθεί απαραίτητο, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει και νέες πρόσθετες πληροφορίες.
4. Όλες οι ανωτέρω πληροφορίες πρέπει να ληφθούν εντός ενός μηνός από την άφιξη του αιτήματος παροχής πρόσθετων πληροφοριών στο πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα αυτό.
5. Στις πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνεται και η προσκόμιση του πρωτότυπου τιμολογίου ή αντιγράφου αυτού».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 και 3Α του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

3. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 4727/2020 ή στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή

β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή

δ) επιδοθεί κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του δεύτερου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.

3Α. Πράξεις ή έγγραφα που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών, κοινοποιούνται ηλεκτρονικά, είτε με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α) των παρ. 2, 3 και 3Α, η πράξη ή το έγγραφο θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή της στον λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της ή μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή της στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης. Το πρώτο εδάφιο ως προς την εφαρμογή της παρ. 3Α ισχύει εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77/1). Στην περίπτωση μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης, η κοινοποίηση των εγγράφων βεβαιώνεται με την ψηφιοποιημένη ιδιόχειρη υπογραφή επί αυτών από το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση, ή σε περίπτωση απουσίας του, από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 24. Αν τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου λείπουν ή αρνούνται να υπογράψουν, η κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτηση των εγγράφων στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στον λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης ή άλλου εγγράφου, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι,

**«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8§3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

**«3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε Παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές.»**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14§4 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

**«4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα**

**Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:**

**α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.**

**β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.»**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§§2 έως 9 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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 λ', 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 ε', στ' και η' 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 λ, 24, 25, 27, 28 και 47.»

Επειδή, στο άρθρο 5 της ΠΟΛ. 1003/15-1-2010 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα: «Επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε επιχειρήσεις οι οποίες πραγματοποιούν δαπάνες σε άλλο κράτος μέλος από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένες, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 έως 9 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000)» ορίζεται:

β) Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποβάλλει την αίτηση μέσω της ηλεκτρονικής δικτυακής πύλης την οποία έχει δημιουργήσει το κράτος μέλος εγκατάστασής του και το οποίο την διαβιβάζει στην Ελλάδα (κράτος μέλος επιστροφής).

## 2. Περίοδος που καλύπτει η αίτηση

Η περίοδος επιστροφής που καλύπτει η αίτηση δεν πρέπει να υπερβαίνει ένα ημερολογιακό έτος ούτε να είναι μικρότερη των τριών ημερολογιακών μηνών εκτός εάν η αίτηση αφορά περίοδο που αντιστοιχεί στο υπόλοιπο του ημερολογιακού έτους το οποίο στην περίπτωση αυτή λογίζεται ως ένα ημερολογιακό έτος.

### 3. Όριο αιτούμενου ποσού

Εάν η αίτηση αφορά περίοδο επιστροφής ενός ημερολογιακού έτους το ποσό επιστροφής που αιτείται δε μπορεί να είναι μικρότερο των 50 Ευρώ και εάν η αίτηση αφορά περίοδο μικρότερη ενός ημερολογιακού έτους αλλά όχι μικρότερη των τριών μηνών το ποσό επιστροφής που αιτείται δε μπορεί να είναι μικρότερο των 400 Ευρώ.

### 4. Τύπος και περιεχόμενο

Ο τύπος της αίτησης επιστροφής έχει την μορφή ηλεκτρονικής "φόρμας" και περιέχει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) όνομα αιτούντος, διεύθυνση επαγγελματικής του δραστηριότητας και διεύθυνση για επαφή με ηλεκτρονικά μέσα,
- β) αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) εγγραφής στο κράτος μέλος εγκατάστασης για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας,
- γ) κωδικό αριθμό δραστηριότητας (ΚΑΔ) του αιτούντος και την περιγραφή αυτής,
- δ) περίοδο που καλύπτει η αίτηση επιστροφής,
- ε) κράτος μέλος επιστροφής,
- στ) στοιχεία του τραπεζικού λογαριασμού με τους κωδικούς IBAN και BIC,
- ζ) δήλωση του αιτούντος με την οποία θα δηλώνει, ότι εντός του κράτους μέλους επιστροφής δεν πραγματοποίησε καμία παράδοση αγαθών και καμία παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκαν εντός του κράτους αυτού, εκτός της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς και των συναφών με αυτές που απαλλάσσονται του φόρου καθώς και παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει την υποχρέωση πληρωμής του φόρου.
- η) στοιχεία αντιπροσώπου (στην περίπτωση που υπάρχει)

### 5. Παραστατικά δαπανών

Εκτός των πληροφοριών της παραγράφου 4, η αίτηση επιστροφής περιλαμβάνει και τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε τιμολόγιο ή παραστατικό εισαγωγής, ανά κράτος μέλος επιστροφής:

- α) όνομα και πλήρη διεύθυνση του προμηθευτή,
- β) αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) εγγραφής του προμηθευτή στο κράτος μέλος επιστροφής για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας,
- γ) αριθμό και ημερομηνία του παραστατικού,
- δ) ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας εκφρασμένο στο νόμισμα του κράτους μέλους επιστροφής,
- ε) ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας που εκπίπτει και το οποίο έχει προσδιοριστεί βάσει της αναλογίας έκπτωσης,
- στ) ποσοστό επί τοις εκατό της αναλογίας έκπτωσης( ποσοστό pro-rata),

ζ) περιγραφή του είδους των αγαθών ή των υπηρεσιών και ταξινόμηση βάσει ειδικών κωδικών που χρησιμοποιεί το κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι είναι αναρτημένοι στη σχετική ιστοσελίδα για την υποβολή της αίτησης.»

Επειδή, περαιτέρω, στο **άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1003/2010** ορίζεται ότι:

- «1. Το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει με ηλεκτρονικά μέσα από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασής του πρόσθετες πληροφορίες προκειμένου να προβεί στην έκδοση της απόφασης επιστροφής.
2. Εκτός από τον αιτούντα ή από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εγκατάστασης, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει πρόσθετες πληροφορίες και από άλλα πρόσωπα, με ηλεκτρονικά μέσα, εφόσον διαθέτουν τέτοια μέσα.
3. Εάν κριθεί απαραίτητο, το κράτος μέλος επιστροφής μπορεί να ζητήσει και νέες πρόσθετες πληροφορίες.
4. Όλες οι ανωτέρω πληροφορίες πρέπει να ληφθούν εντός ενός μηνός από την άφιξη του αιτήματος παροχής πρόσθετων πληροφοριών στο πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα αυτό.
5. Στις πρόσθετες πληροφορίες περιλαμβάνεται και η προσκόμιση του πρωτότυπου τιμολογίου ή αντιγράφου αυτού».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με έδρα την ..... έλαβε 17 τιμολόγια, εκδοθέντα από την Ελληνική επιχείρηση «.....» συνολικής καθαρής αξίας **3.380.271.48€** πλέον ΦΠΑ **811.265.15€** το οποίο ποσό ζητά να της επιστραφεί με την κρινόμενη αίτηση.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, η εταιρεία .....  
.....επισκευάζει ή αντικαθιστά τον ελαττωματικό εξοπλισμό και εν συνεχεία τιμολογεί τις δαπάνες αυτές σε μηνιαίες βάσεις, συμπεριλαμβανομένων, όπως προβλέπεται στην πολυμερή σύμβαση, των σχετικών εξόδων αξίας ανταλλακτικών, υπηρεσιών συναρμολόγησης, δαπανών ταξιδίων, δαπανών μεταφοράς των εξαρτημάτων και ανταλλακτικών στον τόπο του .....σχετικά κόστη των επισκευών .....

Βάσει αυτών, η προαναφερόμενη διάταξη εφαρμόζεται και στην συγκεκριμένη περίπτωση των συναλλαγών της ελληνικής με την αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία, όπου φαίνεται ότι κατ' εντολή της αλλοδαπής η ελληνική παρέχει υπηρεσίες σε άλλες ( τρίτες επιχειρήσεις) και μετά την τιμολογεί με όλες τις δαπάνες. Εξ αυτού εμμέσως προκύπτουν δύο διακριτές παροχές υπηρεσιών. Η μεν πρώτη αφορά παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση στην αλλοδαπή, η δε άλλη από την αλλοδαπή προσφεύγουσα επιχείρηση σε τρίτη επιχείρηση τον εκάστοτε πελάτη της. Δηλαδή η προσφεύγουσα, στην ουσία δέχεται (από την ελληνική)

υπηρεσίες οι οποίες έχουν να κάνουν με την εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ..... (ακινήτων) στην Ελλάδα και παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες (εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ..... ) σε πελάτες του ομίλου (τρίτες επιχειρήσεις). Ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών είναι στην Ελλάδα ανεξάρτητα ποιος παρέχει τις υπηρεσίες αυτές και σε ποιόν διότι το στοιχείο που τις χαρακτηρίζει είναι ότι αφορούν ..... δηλαδή ακίνητο, το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα).

Επειδή, υφίσταται μεταξύ της .....και της προσφεύγουσας η πολυμελής σύμβαση με τίτλο ..... σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι υπεύθυνη για το σχεδιασμό και την εξέλιξη των ..... και του συναφούς εξοπλισμού και επίσης για όλες τις γενικές βλάβες αυτών, όταν παρουσιάζονται και η ελληνική είναι υποχρεωμένη να επισκευάζει ή να αντικαθιστά τον ελαττωματικό εξοπλισμό δωρεάν προς τους πελάτες της, βάσει της εγγύησης καλής λειτουργίας που τους παρέχει. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι υπεύθυνη για τα ελαττώματα «.....» καταβάλλει στην ελληνική όλα τα κόστη για την επιδιόρθωση των ..... για τους πελάτες στην Ελλάδα σε μηνιαία βάση.

Επειδή, από το γενικό περιεχόμενο της σύμβασης ..... καθώς και άλλα σημεία αυτής, όπως σημείο 3 (που αναφέρεται στους όρους που διέπουν τους συμβαλλόμενους), σημείο 8 (που αναφέρεται στη διαδικασία παραγγελίας), σημείο 9 (που αναφέρεται στην παράδοση των προϊόντων), σημείο 12 (που αναφέρεται στην τιμολόγηση των εσωτερικών συναλλαγών) κ.λπ. προκύπτει ότι οι Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης εκτελούν προωθητική δραστηριότητα των ..... του ομίλου και αναλαμβάνουν μετά την επιβεβαίωση της παραγγελίας την μεταφορά εγκατάσταση κ.λπ. των ..... Καμία προωθητική δραστηριότητα (εύρεση πελάτη, έγκριση πελάτη κ.λπ.) για εγκατάσταση ..... δεν αρχίζει στην Ελλάδα, χωρίς την έγκριση της αλλοδαπής ..... η οποία ενεργεί και ως «τράπεζα» (σημείο 6.3 της σύμβασης) έναντι των διαφόρων συνδεδεμένων εταιρειών και επίσης έχει όλα τα «δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας» των ..... αυτών και οι Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης αναγνωρίζουν, ότι όλα τα δικαιώματα που αποκτούν οι ίδιες είναι ή θα είναι αποκλειστικής περιουσίας της αλλοδαπής. Ο αγοραστής των ..... είναι ο εκάστοτε πελάτης του ομίλου και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου έχουν έναντι του πελάτη αυτού τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την σύμβαση και δεν ενεργούν ανεξάρτητα και για ίδιον λογαριασμόν.

Επισημαίνεται, ότι από όλα τα σημεία της σύμβασης δεν προκύπτει τιμολόγηση μόνο για τα έξοδα εγγυήσεων από τις Επιχειρηματικές Μονάδες Πώλησης προς την προσφεύγουσα ή προς κάποια άλλη εταιρεία του ομίλου. Η τιμολόγηση (σημείο 12.8 και σημείο 15.5 της σύμβασης) αφορά σε μία συνολική αμοιβή των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως είναι και η .....

.....η οποία καθορίζεται με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων και του πρότυπου κόστους που εφαρμόζεται στον όμιλο .....

Επειδή, οι παρασχεθείσες στην Ελλάδα υπηρεσίες από την .....δεν χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα στη χώρα εγκατάστασής της (.....), για φορολογητέες πράξεις που υπάγονται στο φόρο εκεί. Η μη χρήση αυτή, οφείλεται στο γεγονός ότι οι υπηρεσίες αυτές αποτελούσαν ουσιαστικά μετακύλιση του κόστους εγκατάστασης, συντήρησης, επισκευής ..... που έλαβε χώρα στην Ελλάδα.

Επειδή, επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι όλες οι εταιρείες του ομίλου δεν ενεργούν αυτοτελώς, αλλά υποστηρικτικά η μία προς την άλλη και όλες υποστηρικτικά προς την μητρική (αιτούσα), προκειμένου να εκπληρωθεί ο σκοπός της, που σχετίζεται με την οικονομική της δραστηριότητα στον τομέα της προώθησης ..... σε διάφορες χώρες. Στην συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για προώθηση στην Ελλάδα μέσω της Ελληνικής ..... όπου ο τόπος παροχής εγκατάστασης συναρμολόγησης επισκευής των .....που πωλούνται σε πελάτη του ομίλου στην Ελλάδα είναι από πλευράς Φ.Π.Α. επίσης η Ελλάδα όπου βρίσκεται και το .....ως «ακίνητο».

Επειδή ως προς τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα Δικαστικές Αποφάσεις, έχουν κατατεθεί από το Ν.Σ.Κ. σχετικά αιτήματα αναιρέσεως ενώπιον του ΣτΕ, η εκδίκαση των οποίων κατά την εξέταση της παρούσας, εκκρεμεί.

Επειδή, επιπλέον, με τις υπ' αριθμ. .... Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν ενδικοφανών που κατέθεσε η προσφεύγουσα με τις οποίες στρέφονταν κατά των Αποφάσεων της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας οι οποίες εκδόθηκαν σε εκτέλεση των υπ' αριθμ. .... Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και των υπ' αριθμ. .... Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις περί μόνιμης εγκατάστασης της προσφεύγουσας στην Ελλάδα και αυτή δεν δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ κατά τα οριζόμενα στην Οδηγία 2008/9/ΕΚ με το κάτωθι σκεπτικό:

Από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 14 των Κώδικα Φ.Π.Α., του άρθρου 44 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, αλλά και της πρόσφατης νομολογίας (ΣτΕ 1062/2019, 501/2020) προκύπτει ότι 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 στις Αποφάσεις των Δικαστηρίων 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 ..... ) όλες τις βλάβες που χαρακτηρίζονται ως βλάβες ....., δηλαδή αυτές που οφείλονται σε ελαττώματα στον σχεδιασμό, στην κατασκευή, ή στις οδηγίες/διαδικασίες παραγωγής ..... 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, ..... 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 (.....) 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 ..... Ήτοι διαπιστώνεται ότι για τις ανάγκες λειτουργίας του ..... 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 ....., 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.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών, προκύπτει ότι η αλλοδαπή προσφεύγουσα επιχείρηση δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000 για επιστροφή ΦΠΑ. φορολογικής περιόδου 2019.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας .....με αριθμό **Φ.Π.Α.** ..... και **Α.Φ.Μ.** ....., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
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 (60) ημερών από την κοινοποίησή της.