



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/02/2025

Αριθμός απόφασης: 360

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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. Την από 25/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με

έδρα στο, οδός, κατά της από 11/06/2024 με αριθμ. Πρωτ...../21-09-2023 απορριπτικής απόφασης του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός ΕΕ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 11/06/2024 με αριθμ. πρωτ. /21-09-2023 απορριπτική απόφαση του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός ΕΕ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός ΕΕ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της από 25/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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 11/06/2024 και με αριθμ. πρωτ. /21-09-2023 απόφαση του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός ΕΕ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απορρίφθηκε η από 21/09/2023 και με αριθμ. αίτηση της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας για την επιστροφή ΦΠΑ έτους 2022 ποσού 635.873,25 ευρώ, διότι κρίθηκε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιστροφή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, καθώς η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος παρείχε στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα) υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν.2859/2000.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, να γίνει δεκτή η με αριθμ. αίτησή της και να της επιστραφεί εντόκως ο αιτηθείς ΦΠΑ ποσού 635.873,25 ευρώ, ισχυριζόμενη ότι νόμω και ουσία αβάσιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με την αιτιολογία ότι η εταιρεία έκανε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα και ειδικότερα παρείχε υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα καθώς:

- Η προσφεύγουσα, αλλοδαπή εταιρεία, είναι επικεφαλής ενός ομίλου εταιρειών, ο οποίος δραστηριοποιείται στην σχεδίαση, κατασκευή, πώληση, εγκατάσταση συντήρηση και επισκευήν, καθώς και του συναφούς αυτών εξοπλισμού. Οι εταιρείες του ομίλου διακρίνονται σε Οι εταιρείες πωλήσεων (όπως η) αγοράζουν τα τμήματα των και τον συναφή εξοπλισμό από τις ως άνω κατασκευάστριες εταιρείες του ομίλου και στη συνέχεια τα πωλούν στους πελάτες του ομίλου συνάπτοντας σύμβαση εγκατάστασης και συντήρησης. Περαιτέρω, η εταιρεία πώλησης παρέχει στους πελάτες της και εγγύηση καλής λειτουργίας των ανεμογεννητριών και του συναφούς αυτών εξοπλισμού. Στα πλαίσια αυτά, αναλαμβάνει την υποχρέωση να εξακριβώσει το είδος του ελαττώματος και να αναφερθεί στο κεντρικό τμήμα «.....» που είναι υπεύθυνο για την συλλογή τεχνογνωσίας σχετικά με τις βλάβες. Ακολούθως προετοιμάζει τις απαραίτητες βελτιώσεις στο σχεδιασμό καθώς και τις απαραίτητες ενέργειες διόρθωσης. Η προσφεύγουσα έχει στην

κυριότητά της τα πνευματικά δικαιώματα επί των προϊόντων και είναι υπεύθυνη για τον σχεδιασμό και περαιτέρω εξέλιξη αυτών. Όταν συντρέχουν βλάβες «.....» οι εταιρείες πώλησης παρέχουν δωρεάν προς τον πελάτη την επισκευή και την αντικατάσταση. Στη συνέχεια οι εταιρείες πώλησης του ομίλου χρεώνουν την προσφεύγουσα με όλο το κόστος επισκευής και αντικατάστασης. Σε όσα τιμολόγια δεν αναγράφεται η ένδειξη «.....» αλλά ο κωδικός «.....» αφορά επίσης χρεώσεις για βλάβες «.....». Κατά το έτος 2022, η ελληνική εταιρεία προέβη σε επισκευές πελατών της στο πλαίσιο των εγγυήσεων που παρέχει σε αυτούς στη βάση των συμβάσεων που έχει συνάψει μαζί τους. Οι επισκευές αυτές αφορούσαν βλάβες (.....), όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 15.1 της Σύμβασης. Η ελληνική εταιρεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Σύμβαση, τιμολόγησε την προσφεύγουσα με τα κόστη και τα έξοδα των εν λόγω επισκευών για τις βλάβες και προς το σκοπό αυτό εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία οκτώ (8) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 2.649.471,89 ευρώ πλέον ΦΠΑ 635.873,25 ευρώ.

- Συνεπώς η προσφεύγουσα δεν συμβάλλεται σε καμία περίπτωση με τους πελάτες της και δεν έχει αναλάβει να παρέχει σε αυτούς καμία απολύτως υπηρεσία, ούτε έχει αναλάβει έναντι αυτών τις επισκευές των ανεμογεννητριών, στο πλαίσιο εγγυήσεων.
- Η φορολογική αρχή δεν επικαλείται κανένα απολύτως στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της, ότι δηλαδή η προσφεύγουσα έχει αναλάβει την επισκευή ανεμογεννητριών έναντι πελατών στην Ελλάδα. Περαιτέρω δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο ότι η εταιρεία εισπράττει τίμημα για τις επισκευές που υποτίθεται ότι κάνει, το οποίο αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για να θεωρηθεί ότι διενεργεί φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα.
- Η εταιρεία χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες που δέχθηκε κατά την εν λόγω χρήση 2022 από τη για φορολογητέες πράξεις στη Δανία και συγκεκριμένα την παραχώρηση από την εταιρεία έναντι αμοιβής προς τις άλλες εταιρείες του Ομίλου, αδειών χρήσης των σχετικών δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Επομένως η εταιρεία 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 ανεμογεννητριών στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται βλάβες Αντίθετα, οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων εκτός Ελλάδας και συγκεκριμένα στη χώρα εγκατάστασης της, τη Δανία.
- Περαιτέρω, δεν γίνεται κατανοητή η επίκληση του άρθρου 8 παρ.3 του ν. 2859/2000, καθώς στην προκειμένη περίπτωση δεν υπάρχει καμία απολύτως μεσολάβηση στην παροχή των υπηρεσιών επισκευής, στο πλαίσιο της ανωτέρω διάταξης, η οποία απαιτεί ο υποκείμενος στο φόρο που μεσολαβεί να παρέχει την υπηρεσία στο όνομα του αλλά για λογαριασμού άλλου προσώπου. Είναι απολύτως σαφές ότι αυτό δεν συντρέχει όσον αφορά την περίπτωσή της, αφού άλλωστε, όπως αναφέρθηκε δεν παρέχει καμία απολύτως υπηρεσία στην Ελλάδα.
- Εξάλλου, το υπό κρίση ζήτημα του εάν έχε...../2019,/2019,/2019,/2019,/2019 και/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου για τα έτη 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2017 και τις υπ' αριθμ./2021 και .../2023 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου για τα έτη 2015 και 2016, με τις οποίες έγιναν δεκτές οι αντίστοιχες προσφυγές κρίνοντας ότι δεν πραγματοποίησε φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα κατά τα ως άνω έτη.
- Ακόμα κι αν ήθελε κριθεί ότι η προσφεύγουσα έχει πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις στην Ελλάδα αυτό θα σήμαινε ότι θα έπρεπε να έχει λάβει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα. Σύμφωνα

όμως με το άρθρο 35 παρ. 1 περ. 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 αντισυμβαλλόμενός του στο εσωτερικό της χώρας ενώ ο μη εγκατεστημένος υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. β' του ν. 2859/2000.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του ν. 2859/2000:

«4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων 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, στις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 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.

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, στις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:

.....

ε) ο λήπτης των αγαθών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο, για τις κατωτέρω πράξεις για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον οι πράξεις αυτές πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο:

αα) παράδοση αγαθών κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15, και στο τιμολόγιο ή άλλο ισοδύναμο με αυτό στοιχείο που εκδίδεται, γίνεται ρητή αναφορά ότι πρόκειται για παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται μετά από ενδοκοινοτική απόκτηση κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 15 και αναγράφεται τόσο ο αριθμός φορολογικού μητρώου, με τον οποίο ο υποκείμενος αυτός πραγματοποίησε την ενδοκοινοτική απόκτηση και τη μετέπειτα παράδοση αγαθών, όσο και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του παραλήπτη,

ββ) παράδοση αγαθών, που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13,

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

.....

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.Π.Α., στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τύπου εγκατάστασής του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 2960/2001 (Α' 265).

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:

«ΑΡΘΡΟ 5

ΑΙΤΗΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ

1. Τρόπος υποβολής

α) Ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποβάλλει την αίτηση μόνο μέσω του ηλεκτρονικού δικτύου TAXISnet κάνοντας χρήση των κωδικών πρόσβασης που έχει λάβει για άλλη εφαρμογή ηλεκτρονικών δηλώσεων. Εάν δεν έχει λάβει τέτοιους κωδικούς, πρέπει πριν από την αίτηση επιστροφής να υποβάλλει αίτηση για χορήγηση κωδικών πρόσβασης στο ηλεκτρονικό δίκτυο TAXISnet.

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 πραγματοποιήσει 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, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1003/2010:

«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 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 στη σκέψη 6 της απόφασης 1062/2019 του Συμβουλίου της 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, Welton EU:C:2014:2298, σκ. 57-60, ομοίως C-323/12 σκ. 46, κ.ά., βλ. ήδη και ΣτΕ 167/2018 7μ., 404/2012 7μ., 2261, 3114/2015), για να υπάρχει εγκατάσταση του υποκειμένου στην Ελλάδα απαιτείται (και αρκεί) να διαθέτει στην Ελλάδα, έστω και μέσω θυγατρικής ή συνδεδεμένης επιχείρησης, ή παγίου εμπορικού εταίρου ή υπεργολάβου, αλλά, πάντως, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, που είναι αναγκαία για την άσκηση της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς του (ή για την παροχή υπηρεσιών παρεπομένων, πλην αναγκαίων για την κύρια παροχή). Δεν ασκεί δε επιρροή αν σύμβαση μεταξύ δύο κρατών μελών περί αποφυγής της διπλής φορολογίας εισοδήματος ορίζει τη μόνιμη εγκατάσταση με τρόπο διαφορετικό (πρβλ. απόφαση ΔΕΚ της 23.3.2006, C-210/04, Ministero dell' Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate κατά FCE Bank plc, σκ. 39, βλ. ΣτΕ 167/2018 7μ.).»

Επειδή, επίσης στη σκέψη 3 της απόφασης 501/2020 του Συμβουλίου Επικρατείας ως προς τη 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 αναγκαίων για την κύρια παροχή.»

Επειδή, στη σκέψη 7 της με αριθμ. 1586/2022 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας αναφέρονται τα εξής:

«.....όπως συνάγεται τόσο από το γράμμα και την αλληλουχία των ως άνω διαδοχικών διατάξεων της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας, όπως αυτές έχουν παγίως ερμηνευθεί από το ΔΕΕ, όσο και από τον (κοινό) σκοπό τους -ο οποίος συνίσταται αφενός μεν στην αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση αφετέρου δε στη μη φορολόγηση εσόδων (βλ. μεταξύ άλλων, απόφαση ΔΕΕ της 16ης Οκτωβρίου 2014,, C-605/12, σκ. 42)- το πλέον πρόσφορο σημείο αναφοράς για τον καθορισμό του τόπου παροχής

υπηρεσιών από φορολογικής απόψεως και, συνεπώς, κατά προτεραιότητα, είναι ο τόπος που ο υποκείμενος στον φόρο έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, τυχόν δε άλλη εγκατάσταση (“μόνιμη εγκατάσταση”) λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή της φορολογίας μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο Κράτος Μέλος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση ΔΕΕ της 4ης Ιουλίου 1985, ..., C-168/84, σκέψεις 17-18, προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-605/12 σκ. 53-55 και την εκεί παραπιθέμενη νομολογία). Από τη συναφή δε νομολογία του ΔΕΕ τόσο επί του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας (που, κατά τα προεκτεθέντα, ταυτίζεται με το γράμμα του άρθρου 43 της οδηγίας ΦΠΑ) όσο και επί του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του σε ορισμένο κράτος μέλος και λαμβάνει υπηρεσίες από έναν δεύτερο υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να θεωρηθεί ότι διαθέτει στο εν λόγω κράτος μέλος “μόνιμη εγκατάσταση”, προκειμένου να καθορισθεί ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών, εάν η εν λόγω εγκατάσταση εμφανίζει μια ελάχιστη συνοχή με τη μόνιμη συνύπαρξη ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την αυτοτελή παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (όταν η έννοια αυτή καθορίζεται σε σχέση με τον παρέχοντα τις υπηρεσίες) ή οι οποίοι της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που της παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης, δηλαδή της δραστηριότητάς της (όταν η έννοια αυτή καθορίζεται σε σχέση με τον λήπτη των υπηρεσιών) [βλ. συναφώς και το άρθρο 11 του μεταγενέστερου εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 (L 77) που υιοθετεί στο ακέραιο τη νομολογία αυτή]. Εφόσον δε συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, η μόνιμη αυτή εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί, κατά την οδηγία, το κατάλληλο σημείο αναφοράς για την επιβολή της φορολογίας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να αποτραπεί η εμφάνιση καταστάσεων (στρεβλώσεις ανταγωνισμού κ.λπ.) ικανών να διακυβεύσουν την εύρυθμη εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο, άλλωστε, πρέπει να εφαρμόζεται προσκείμενο όσο τον δυνατόν καλύτερα στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη και ότι, όπως έχει κριθεί από το ΔΕΕ, η λογική των διατάξεων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο κατανάλωσης των αγαθών ή υπηρεσιών (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Απριλίου 2022, ..., C-333/20, σκέψεις 38 και 43). Εν σχέσει δε με το πρώτο κριτήριο της ανωτέρω νομικής έννοιας (κατά το οποίο η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και να διαθέτει κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους), έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, ότι:

1. η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» απαιτεί μια “ελάχιστη συνοχή”, με την ύπαρξη σε μόνιμη βάση των ανθρώπινων και τεχνικών πόρων που είναι αναγκαίοι για την αυτοτελή παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2007, ..., C-73/06, σκέψη 54, της 3ης Ιουνίου 2021, ..., C-931/19, σκ. 42, της 17ης Ιουλίου 1997, ..., C-190/95, σκ. 15 επ και της 6ης Φεβρουαρίου 2014, ..., C-323/12 σκ. 46 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία)-επομένως, δεν μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, αφενός, χωρίς προφανή υποδομή, η οποία υλοποιείται με την ύπαρξη ανθρώπινων ή τεχνικών πόρων· αφετέρου, η υποδομή αυτή δεν μπορεί να έχει μόνον περιστασιακή ύπαρξη,

2. προκειμένου να γίνει δεκτή η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης σε κάποιο κράτος μέλος, δεν απαιτείται ο υποκείμενος στον φόρο να απασχολεί εκεί προσωπικό που τελεί σε υπαλληλική σχέση με τον ίδιο ούτε να χρησιμοποιεί μέσα επί των οποίων ο ίδιος έχει την κυριότητα, αλλά αρκεί ο υποκείμενος στον φόρο να έχει επί των πιο πάνω πόρων εξουσία διαθέσεως κατά τον

ίδιο τρόπο όπως αν ήταν δικό του (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Απριλίου 2022, ..., C-333/20, σκέψη 41),

3. η ύπαρξη, στο έδαφος ενός κράτους μέλους, μόνιμης εγκατάστασης μιας εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η εταιρία κατέχει θυγατρική στο κράτος αυτό (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-333/20 σκ. 40, πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Μαΐου 2020, ..., C-547/18, σκέψη 33).

Εν σχέσει, εξάλλου, προς το δεύτερο κριτήριο (σχετικά με τη διαπίστωση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, κατά το οποίο μια τέτοια εγκατάσταση χαρακτηρίζεται από υποδομή κατάλληλη, από απόψεως ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, που επιτρέπει στο νομικό πρόσωπο να λαμβάνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες και να τις χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του) έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, ότι:

1. μόνο το γεγονός ότι η οικονομική δραστηριότητα του ενός υποκείμενου στον φόρο μπορεί να έχει άμεση επιρροή στα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας του άλλου υποκείμενου στον φόρο ή ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των δύο υποκειμένων συνιστούν οικονομική ενότητα δεν είναι, καθεαυτά, στοιχεία κρίσιμα για τον καθορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-605/12 σκ. 64),

2. δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση σε κράτος μέλος, η οποία χρησιμοποιείται μόνον προκειμένου η επιχείρηση να ασκεί δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα, όπως είναι η πρόσληψη προσωπικού ή η αγορά τεχνικών μέσων (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-73/06, σκέψη 56) ή στην οποία διενεργούνται απλώς βοηθητικές και συμπληρωματικές εργασίες, ήτοι εγκατάσταση από την οποία δεν καθίσταται δυνατή η κατάρτιση των συμβάσεων που συνιστούν το αντικείμενο της οικονομικής της δραστηριότητας ή η λήψη διοικητικών αποφάσεων περί τη διαχείριση (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-190/95, σκ. 19),

3. οι ίδιοι πόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα τόσο για την παροχή όσο και για τη λήψη των ίδιων υπηρεσιών, ήτοι δεν μπορεί να ταυτίζονται οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι τόσο του παρέχοντος όσο και του λήπτη της ίδιας υπηρεσίας (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-333/20 σκ. 54), δεδομένου, άλλωστε, ότι κατ' αρχήν δεν είναι δυνατόν ένας υποκείμενος στον φόρο να αποτελεί ο ίδιος τη μόνιμη εγκατάσταση άλλου υποκείμενου στον φόρο. Τούτο, ωστόσο, δεν αποκλείει την περίπτωση ένας υποκείμενος στον φόρο να έχει στενή και μόνιμη πρόσβαση στους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους άλλου υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος μπορεί, ως προς την με τον τρόπο αυτή θεμελιούμενη μόνιμη εγκατάσταση, να λογίζεται ταυτόχρονα, από άλλη σκοπιά, και ως παρέχων υπηρεσίες· υπό την έννοια, συνεπώς, αυτή είναι καθοριστικής σημασίας το ζήτημα του (ορθού) εντοπισμού τόσον του τόπου στον οποίο ασκεί δραστηριότητα ο υποκείμενος στον φόρο και αξιοποιεί τις υπηρεσίες του άλλου υποκείμενου στον φόρο για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του όσο και του είδους της τελευταίας αυτής δραστηριότητας, την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί με τους παρεχόμενους από τον άλλο υποκείμενο πόρους (βλ. προτάσεις Γενικής Εισαγγελέα επί της υπόθεσης ..., σκ. 52, 54-56).»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με έδρα τη κατά το φορολογικό έτος 2022 έλαβε από την ελληνική εταιρεία «.....» οκτώ (8) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 2.649.471,89 ευρώ πλέον ΦΠΑ 635.873,25 ευρώ, το οποίο ποσό ζήτησε να της επιστραφεί με την κρινόμενη αίτηση.

Επειδή, ειδικότερα υφίσταται μεταξύ της και της προσφεύγουσας εταιρείας 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 ανεμογεννητριών για τους πελάτες στην Ελλάδα σε μηνιαία βάση.

Επειδή, από το γενικό περιεχόμενο της σύμβασης «ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΟΜΙΛΟΣ 2013» 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 ανεμογεννητριών 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 ανεμογεννητριών 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 ανεμογεννητριών 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 λογαριασμό.

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, 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 αιολικών πάρκων σε διάφορες χώρες. Στη συγκεκριμένη περίπτωση πρόκειται για προώθηση στην Ελλάδα μέσω της ελληνικής, όπου ο τόπος παροχής εγκατάστασης συναρμολόγησης επισκευής των αιολικών πάρκων που πωλούνται σε πελάτη του ομίλου στην Ελλάδα είναι από πλευράς ΦΠΑ επίσης η Ελλάδα όπου βρίσκεται και το αιολικό πάρκο ως «ακίνητο».

Επειδή, η 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 αιολικού πάρκου σχετικά κόστη των επισκευών των ανεμογεννητριών, προς την εταιρεία.

Επειδή, όπως ορίζει η παράγραφος 3 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ, 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, ήτοι θεωρείται ότι λειτουργεί αφενός ως λήπτης της υπηρεσίας και αφετέρου ως παρέχων, όταν με την σειρά του παρέχει την ίδια υπηρεσία στον τρίτο για λογαριασμό του οποίου αρχικά έλαβε την υπηρεσία. Η διάταξη αυτή σύμφωνα με την βασική ερμηνευτική εγκύκλιο 10/1987 του ΦΠΑ σημαίνει ότι στην περίπτωση αυτή πραγματοποιούνται περισσότερες από μία φορολογητέες πράξεις, οι οποίες υπόκεινται στο φόρο ξεχωριστά. Την έννοια της διαμεσολάβησης στην παροχή υπηρεσιών στο πεδίο του ΦΠΑ έχει προσδιορίσει το ΔΕΕ με την απόφαση C-274/15, όπου κατέληξε ότι «... ο επιχειρηματίας ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία, για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγέλλοντα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη» και με την απόφαση C-707/18, όπου κατέληξε ότι: «...ο υποκείμενος στον φόρο αποκτών, ο οποίος, σύμφωνα με συμβατική δέσμευση που ανέλαβε έναντι του πωλητή, πραγματοποιεί τα αναγκαία διαβήματα για την πρώτη εγγραφή των οικείων ακινήτων στο εν λόγω μητρώο κάνοντας χρήση υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τρίτους υποκείμενους στον φόρο. Θεωρείται ότι παρείχε αυτοπροσώπως στον πωλητή τις υπηρεσίες αυτές, κατά την έννοια του άρθρου 28 της Οδηγίας του ΦΠΑ, μολονότι τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συμφωνήσει ότι το τίμημα της πώλησης των εν λόγω ακινήτων δεν περιλαμβάνει την αντιπαροχή για τις πράξεις κτηματογράφησης».

Επειδή, από τα ανώτερα συνάγεται ότι από την διάταξη του άρθρου 8 παρ. 3 του ν. 2859/2000, προκύπτει ότι σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, πραγματοποιούνται περισσότερες από μία φορολογητέες πράξεις οι οποίες υπόκεινται στο φόρο ξεχωριστά.

Επειδή, η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 3 του ΦΠΑ εφαρμόζεται και στην συγκεκριμένη περίπτωση των συναλλαγών της ελληνικής με την αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία, όπου κατ' ουσίαν η αλλοδαπή προσφεύγουσα είναι αυτή που παρέχει τις υπηρεσίες στους πελάτες του ομίλου καθώς κατ' εντολή της αλλοδαπής προσφεύγουσας η ελληνική παρέχει υπηρεσίες σε άλλες (τρίτες επιχειρήσεις) και μετά η ελληνική τιμολογεί την αλλοδαπή προσφεύγουσα με όλες τις δαπάνες. Εξ αυτού εμμέσως προκύπτουν δύο διακριτές παροχές υπηρεσιών. Η μεν πρώτη αφορά παροχή υπηρεσιών από την ελληνική επιχείρηση στην αλλοδαπή, και στο πλαίσιο αυτό άλλωστε η αλλοδαπή αναλαμβάνει το κόστος των υπηρεσιών αυτών κατόπιν μετακύλισής του από την ελληνική, η δε άλλη από την αλλοδαπή προσφεύγουσα επιχείρηση στην τρίτη επιχείρηση, τον εκάστοτε πελάτη εκμεταλλευτή του αιολικού πάρκου. Δηλαδή η προσφεύγουσα, στην ουσία δέχεται (από την ελληνική) υπηρεσίες οι οποίες έχουν να κάνουν με την εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών (ακινήτων) στην Ελλάδα και στην ουσία ως επωμιζόμενη το κόστος αυτών παρέχει αυτή (προσφεύγουσα) τις ίδιες υπηρεσίες (εγκατάσταση, συντήρηση και επισκευή ανεμογεννητριών) σε πελάτες του ομίλου (τρίτες επιχειρήσεις). Ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών είναι στην Ελλάδα ανεξάρτητα

ποιος παρέχει τις υπηρεσίες αυτές και σε ποιον, διότι το στοιχείο που τις χαρακτηρίζει είναι ότι αφορούν αιολικό πάρκο, δηλαδή ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα).

Επειδή ως προς τις επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία με αριθμ./2019,/2019,/2019,/2019 και/2020 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου καθώς και την υπ' αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου έχουν κατατεθεί από το ΝΣΚ αιτήματα αναιρέσεως έναντι του ΣΤΕ, ενώ ως προς την επικαλούμενη με αριθμ./2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου το ΝΣΚ έχει ασκήσει έφεση.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω σημειώνεται ότι με τις υπ' αριθμ./01-02-2022,/02-02-2022,/02-02-2022,/02-02-2022,/02-02-2022,/02-03-2022 και/02-03-2022 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./2019,/2019,/2019,/2019,/2019 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου και των υπ' αριθμ./2021 και/2020 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, 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 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, κατά τρόπο αρκούντως μόνιμο και όχι απλώς ευκαιριακό, την αναγκαία οργανωτική και υλική υποδομή, ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό, (ή έχοντας στενή και μόνιμη πρόσβαση στους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους άλλου υποκείμενου στον φόρο) 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. 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 λειτουργεί αφενός στο πλαίσιο της προώθησης αφετέρου με εξειδικευμένο προσωπικό της οφείλει να αναφέρει στη μητρική προσφεύγουσα και συγκεκριμένα στο ειδικό τμήμα αυτής (Οργανισμός) όλες τις βλάβες που χαρακτηρίζονται ως βλάβες κατηγορίας, 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, εξαρτάται άμεσα και ζωτικά από τις αναφορές που αποστέλλονται από το αντίστοιχο εξειδικευμένο προσωπικό της θυγατρικής καθώς σε κάθε περίπτωση αυτές επηρεάζουν την σχεδίαση, την διόρθωση και την βελτίωση του τελικού προϊόντος της μητρικής εταιρείας (..... 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 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 εκτέλεσης της σύμβασης και προς εκπλήρωση του ανωτέρω σκοπού, η μητρική ορίζει και εξασφαλίζει 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 φορολογικού έτους 2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 25/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της από 11/06/2024 με αριθμ. πρωτ. /21-09-2023 απορριπτικής απόφασης του Αυτοτελούς Τμήματος Επιστροφής ΦΠΑ σε Επιχειρήσεις Εγκατεστημένες εντός και εκτός ΕΕ του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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**

α.α. ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.