



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2023

Αριθμός απόφασης: 655

**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 17/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ ΕΙ 2022 ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «..... S.A.» η οποία εδρεύει στη της επί της οδού,, κατά της από 15/06/2022 και με αριθμ. πρωτ. /25-09-2021 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 25/09/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 15/06/2022 και με αριθμ. πρωτ. /25-09-2021 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 25/09/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους 2020, 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 17/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦ ΕΙ 2022 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «..... S.A.», 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 15/06/2022 και με αριθμ. πρωτ. /25-09-2021 απορριπτική απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας απορρίφθηκε η από 25/09/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας, για ποσό Φ.Π.Α. έτους 2020 ύψους 1.009.903,58 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνες εντός του εσωτερικού της χώρας τη χρονική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020.

Ειδικότερα, από τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία, ως επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία, προέκυψε ότι κατά την περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 είχε λάβει τιμολόγια από τη θυγατρική της στην Ελλάδα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με ΑΦΜ, για υπηρεσίες μάρκετινγκ και προώθησης συνολικής καθαρής αξίας 4.207.931,60 ευρώ, στα οποία χρεώθηκε Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.009.903,58 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. 2859/2000, 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.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το με αριθμ. πρωτ. /07-02-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, η ελληνική θυγατρική εταιρεία της προσφεύγουσας, εκδότρια των υποβληθέντων προς επιστροφή Φ.Π.Α. τιμολογίων, υπέβαλε για την περίοδο 01/07/2020-31/07/2020 αρχική δήλωση Φ.Π.Α. με επιφύλαξη, συνυποβάλλοντας σχετικό έγγραφο με το οποίο αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. των ανωτέρω τιμολογίων ως αχρεωστήτως καταβληθέντος. Η εν λόγω επιφύλαξη απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και στη συνέχεια η ελληνική εταιρεία άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ. /22-12-2020 ενδικοφανή προσφυγή, την οποία η Υπηρεσία μας απέρριψε σιωπηρά. Κατόπιν η θυγατρική της προσφεύγουσας ελληνική εταιρεία άσκησε τη με αριθμ. /29-11-2021 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, με την οποία αιτείται να λάβει επιστροφή του Φ.Π.Α. από το ελληνικό Δημόσιο, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, τον οποίο ζητάει για επιστροφή και η προσφεύγουσα με τη με αριθμ. πρωτ. αίτησή της.

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 (Α...../2020, Α...../2020, Α...../2020, Α...../2020, Α...../2020, Α...../2019, Α...../2019, Α...../2019, Α...../2020, Α...../2020, Α...../2020 του Διοικητικού Εφετείου) 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 1.009.903,58 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 κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας Φ.Π.Α. απέρριψε την αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της εταιρείας, επαναλαμβάνοντας την κρίση της φορολογικής διοίκησης και του Διοικητικού Εφετείου ότι η εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα για τα έτη 2003-2013, και επομένως έπρεπε να είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα,

προκειμένου να υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα.

• Η φορολογική αρχή παρανόμως και με εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000 ως προς τις προϋποθέσεις επιστροφής Φ.Π.Α. απέρριψε την αίτηση επιστροφής της εταιρείας.

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

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή 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 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.

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 η 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 συνδεδεμένες 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, Ministero dell' Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate 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, ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής :

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία SA είναι μητρική εταιρεία του πολυεθνικού ομίλου εταιρειών που έχει αναπτύξει πλήρως αυτοματοποιημένο ηλεκτρονικό σύστημα κρατήσεων και διανομής τουριστικών υπηρεσιών. Για την προώθηση του εν λόγω συστήματος η μητρική εταιρεία έχει διάφορες θυγατρικές εταιρείες εγκαταστημένες ανά τον κόσμο οι οποίες αναλαμβάνουν την υποχρέωση να προωθήσουν, διαθέσουν και διευκολύνουν την πρόσβαση στο σύστημα αυτό σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο αριθμό ταξιδιωτικών πρακτορείων των λεγόμενων «Συνδρομητών». Στα πλαίσια αυτά η μητρική ισπανική έχει ειδικώς για την Ελλάδα συμβληθεί με την ελληνική εταιρεία ΑΕ. Η μητρική εξυπηρετεί τους διεθνείς πελάτες της οι οποίοι δημιουργούν και το αντίστοιχο εισόδημά της και οι οποίοι είναι συνήθως αεροπορικές εταιρείες οι οποίες συνδέονται με το Σύστημα για την πώληση μεταφορικών υπηρεσιών τους στους ταξιδιώτες ανά τον κόσμο. Αντίστοιχα η ελληνική θυγατρική προσφέρει υπηρεσίες προώθησης του Συστήματος

..... διευκολύνοντας τους Συνδρομητές (τουριστικά πρακτορεία) 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 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, το οποίο με τις αποφάσεις του (...../2019,/2019,/2019,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020,/2020 και/2020) έκρινε ότι η ισπανική μητρική εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα μέσω της Θυγατρικής της.

Η ελληνική θυγατρική, κατόπιν των ανωτέρω φορολογικών ελέγχων και της δικαστικής εξέλιξης της υπόθεσης εξέδωσε στις 31/01/2018 συμπληρωματικά τιμολόγια μόνο 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 και προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε με 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./01-10-2019/03-06-2020 απόφαση, κατά της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία εξέδωσε τη με αριθμ./19-05-2021 απορριπτική απόφαση. Στη συνέχεια προσέφυγε κατά της απόφασης της Υπηρεσίας μας στο Διοικητικό Εφετείο, το οποίο με την υπ' αριθμ./2022 Απόφαση του έκρινε ότι:

«5.... σύμφωνα με τους όρους αφενός της σύμβασης που συνήψε η εταιρεία με την προσφεύγουσα εταιρεία και αφετέρου των συμβάσεων που συνήψε η τελευταία με τα ταξιδιωτικά πρακτορεία (Συνδρομητές), η προσφεύγουσα ανέλαβε την παροχή υπηρεσιών στηνεταιρεία, η οποία συνίσταται στην προώθηση και την διευκόλυνση της πρόσβασης των Συνδρομητών στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και της στην ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών (server) του Ομίλου, προκειμένου να κάνουν κρατήσεις αεροπορικών και λοιπών εισιτηρίων, δωματίων ξενοδοχείων, ενοικιάσεις αυτοκινήτων κλπ. Στο πλαίσιο δε εκπλήρωσης της ως άνω υποχρέωσής της, η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων: α) έχει θέσει στη διάθεση της εταιρείας και με τις προδιαγραφές της τελευταίας, σε μόνιμη βάση, ένα χώρο επίδειξης πωλήσεων και εκπαίδευσης πελατών, καθώς και το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των ως άνω προωθητικών υπηρεσιών, β) προβαίνει στη σύναψη στο όνομά της, με όρους, όμως, που υπαγορεύονται από την Ισπανική εταιρεία, «Συμφωνητικών Συνδρομητών» με εγκατεστημένους στην Ελλάδα και την Κύπρο ταξιδιωτικούς πράκτορες, γ) παρέχει σε αυτούς το δικαίωμα πρόσβασης στο Σύστημα και την άδεια χρήσης του λογισμικού (software) που τους επιτρέπει απλά και μόνο να διασυνδέονται (on-line) με το εν λόγω Σύστημα, δ) εγκαθιστά το λογισμικό στον εξοπλισμό (hardware) που η ίδια έχει παραχωρήσει στους Συνδρομητές προς χρήση ή στον εξοπλισμό των τελευταίων και παρέχει εκπαίδευση σε αυτούς και

το προσωπικό τους ε)αναλαμβάνει την επισκευή και συντήρηση του παραχωρηθέντος εξοπλισμού και λογισμικού στ)συνάπτει συμφωνίες παροχής κινήτρων πρόσβασης στο Σύστημα έναντι της πραγματοποιήσεως από τους Συνδρομητές ενός συγκεκριμένου ετήσιου ορίου κρατήσεων και ζ)δεν εισπράττει καμία αμοιβή από τους Συνδρομητές ούτε προμήθεια από τις αεροπορικές εταιρείες για τις κρατήσεις που διενεργούνται μέσω του Συστήματος αλλά λαμβάνει από την εταιρεία μια αμοιβή διανομής υπολογιζόμενη με την μνημονευθείσα μέθοδο (cost plus)....

....η παρουσία και η ανάπτυξη της οικονομικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας στην Ελλάδα στηρίζεται στην οργανωτική δομή και τα μέσα της ως άνω ελληνικής θυγατρικής της εταιρείας, που έχουν τεθεί κατά τρόπο διαρκή στη διάθεσή της (ΣΤΕ 701/2021), απορριπτόμενων ως αβασίμων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της. Ενόψει αυτών, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία είχε αποκτήσει στην Ελλάδα κατά τα ως άνω μόνιμη εγκατάσταση μέσω της ελληνικής θυγατρικής της εταιρείας, από την οποία ασκούσε την οικονομική της δραστηριότητα, δεν πληρούται η μία από τις δύο σωρευτικά απαιτούμενες προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 34 του ν. 2859/20001 ώστε να δικαιούται επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας για τις παρεχόμενες προς αυτήν υπηρεσίες κατά τα έτη 2014 έως 2018 και για τον λόγο αυτόν, καθίσταται αλυσιτελής η έρευνα της συνδρομής της δεύτερης προϋπόθεσης που αφορά στον τόπο παροχής των ως άνω παρασχεθεισών υπηρεσιών που επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α.».

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./02-04-2020/08-07-2021 απόφαση, κατά της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία εξέδωσε τη με αριθμ./09-02-2022 απορριπτική απόφαση.

Στη συνέχεια, 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 σε δαπάνες που τιμολόγησε η θυγατρική της στην Ελλάδα τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019 για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας 7.706.814,92 ευρώ. Η αίτηση απορρίφθηκε από την αρμόδια Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας με την υπ' αριθμ. πρωτ./25-09-2020/16-03-2022 απόφαση, κατά της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ ΕΙ 2022/04-08-2022 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία εξέδωσε τη με αριθμ./15-12-2022 απορριπτική απόφαση.

Τέλος, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση και με αριθμ. πρωτ./25-09-2021 αίτησή της ζήτησε την επιστροφή του ποσού Φ.Π.Α. ύψους 1.009.903,58 ευρώ, το οποίο αφορά δαπάνες που τιμολόγησε η θυγατρική της στην Ελλάδα τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας 4.207.931,60 ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία αναφερόμενη στο ιστορικό της υπόθεσης, επικαλείται ότι η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία της νομοθεσίας Φ.Π.Α. απέρριψε την αίτηση επιστροφής της, επαναλαμβάνοντας την κρίση της φορολογικής διοίκησης και του Διοικητικού Εφετείου ότι η εταιρεία έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και επομένως έπρεπε να είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα, προκειμένου να υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκε στην Ελλάδα. Ειδικότερα, μετά από αναφορά στις εφαρμοστέες διατάξεις του Φ.Π.Α., την ορθή ερμηνεία τους και τη σχετική νομολογία, τις διατάξεις της ευρωπαϊκής νομοθεσίας Φ.Π.Α. για τον τόπο παροχής υπηρεσιών, την αντίστοιχη εσωτερική νομοθεσία και την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δε διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, όπως προκύπτει και από τις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 1586/2022) επί ταυτόσημων υποθέσεων της θυγατρικής της εταιρείας Α.Ε.

Ειδικότερα με την **απόφαση του ΣΤΕ 1582/2022** ως προς τις προαναφερθείσες αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά και ειδικότερα επί της μίας εξ' αυτών που αφορούσε τη **χρήση 2007** κρίθηκαν τα εξής:

8. ...*Η αναιρεσείουσα, στο πλαίσιο της ως άνω συμβατικής υποχρέωσής της για προώθηση του Συστήματος ..., συνήψε με τουριστικά πρακτορεία (Συνδρομητές) «Συμφωνητικά Συνδρομητών», προκειμένου αυτοί να κάνουν χρήση του εν λόγω Συστήματος και να αποκτήσουν πρόσβαση στην ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών του Ομίλου, με απώτερο σκοπό την εξυπηρέτηση των δικών τους πελατών. Σύμφωνα δε με το περιεχόμενο των ως άνω συμφωνητικών -που τέθηκαν υπόψη και του ελέγχου- η αναιρεσείουσα: α) παρείχε στους Συνδρομητές στην Ελλάδα και Κύπρο i) το δικαίωμα πρόσβασης στο Σύστημα ... ii) την άδεια χρήσης του λογισμικού (software) που τους επέτρεπε απλά και μόνο να διασυνδέονται (on-line) με το εν λόγω Σύστημα, β) εγκαθιστούσε το λογισμικό είτε στον εξοπλισμό (hardware, ήτοι τερματικά CRS, επεξεργαστές εκτυπωτές, συνδετικά καλώδια και κάθε συσκευή που αποτελεί εξοπλισμό υπολογιστών) που η ίδια είχε παραχωρήσει χωρίς οικονομικό αντάλλαγμα στους Συνδρομητές προς χρήση (βλ. σχετικό όρο των Συμφωνητικών Συνδρομητών και σελ. 24 της έκθεσης ελέγχου), είτε στον εξοπλισμό των τελευταίων, γ) ανελάμβανε την επισκευή και συντήρηση του παραχωρηθέντος εξοπλισμού και λογισμικού, καθώς και την εκπαίδευση προσωπικού των Συνδρομητών και δ) είχε θέσει στη διάθεση της ισπανικής εταιρείας σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που ήταν αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών". Ταυτόχρονα με την σύναψη των βασικών συμβάσεων, η αναιρεσείουσα υπέγραφε με τους Συνδρομητές και συμφωνικά παροχής κινήτρων πρόσβασης στο εν λόγω Σύστημα, σύμφωνα με τα οποία, εφόσον οι τελευταίοι υπερέβαιναν, κατ' έτος, ένα συγκεκριμένο αριθμό κρατήσεων, θα αμείβονταν από αυτήν με ένα προκαθορισμένο ποσό ανά κράτηση, ενώ, αντιθέτως, αν δεν εκάλυπταν τον ετήσιο στόχο κρατήσεων θα κατέβαλαν στην αναιρεσείουσα ένα ποσό για κάθε μη πραγματοποιηθείσα κράτηση. Η αναιρεσείουσα δεν εισέπραττε καμία αμοιβή από τους Συνδρομητές - ταξιδιωτικούς πράκτορες ούτε προμήθεια από τις αεροπορικές εταιρείες για τις κρατήσεις των θέσεων και τις πωλήσεις των αεροπορικών εισιτηρίων που διενεργούνταν μέσω του Συστήματος ... , αλλά, κατά τα συμφωνηθέντα στην από 1.1.2004 τροποποιητική του παραρτήματος της αρχικής σύμβασης, ελάμβανε από την εταιρεία μία αμοιβή διανομής, η*

οποία υπολογιζόταν με τη μέθοδο *cost plus* (τιμολόγηση με περιθώριο κέρδους επί του κόστους), δηλαδή η ως άνω εταιρία ανέλαμβανε τα έξοδα λειτουργίας της αναιρεσεύουσας (από τα οποία αποκλείονταν οι χρηματοοικονομικές δαπάνες και εν μέρει τα κίνητρα παραγωγικότητας), προσαυξημένα με ένα ποσοστό 5%, κατέβαλε δε στην ισπανική εταιρεία δικαιώματα (*royalties*) για το δικαίωμα χρήσης εφαρμογών λογισμικού που ήταν απαραίτητες προκειμένου να είναι δυνατή η διασύνδεση των Συνδρομητών στην Ελλάδα και την Κύπρο στο Σύστημα...

«...9.Επειδή με την κρινόμενη αίτηση, όπως αυτή αναπτύσσεται με το κατατεθέν στις 9.2.2022 υπόμνημα, προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία (και συνακόλουθα εφαρμογή) των διατάξεων των άρθρων 43 και 56 της οδηγίας 2006/112/EK και 14 παρ. 1, 3 και 5 του ΚΦΠΑ και εσφαλμένο νομικό χαρακτηρισμό της σχέσης που καθιερώνει η σύμβαση μεταξύ της αναιρεσεύουσας και της εταιρείας (έτσι όπως οι σχετικές συμβατικές ρήτρες παρατίθενται στην προσβαλλόμενη απόφαση) και των έννομων συνεπειών που έχει η σχέση αυτή από την άποψη της δημιουργίας μόνιμης εγκατάστασης της εταιρείας στην Ελλάδα. Τούτο δε διότι, όπως, μεταξύ άλλων, διατείνεται η αναιρεσεύουσα, το δικάσαν εφετείο, προκειμένου να θεμελιώσει την κρίση του για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της εταιρείας στην Ελλάδα, στηρίχθηκε σε μη νόμιμα και απρόσφορα κριτήρια και ειδικότερα στο ότι η αναιρεσεύουσα ασκούσε στη χώρα εργασίες βοηθητικές και υποστηρικτικές των δραστηριοτήτων της εταιρείας, οι οποίες τελούσαν με αυτές σε ενιαία οικονομική ενότητα-η ερμηνεία, όμως, αυτή είναι, όπως προβάλλεται, εσφαλμένη διότι, εν όψει και της συναφούς επί του ζητήματος νομολογίας του ΔΕΕ (γίνεται επίκληση, μεταξύ άλλων, των αποφάσεων αυτού στις υποθέσεις C-190/95, C73/06, C-605/12 και C-931/19), μόνη η πραγματοποίηση από εδρεύουσα σε ορισμένο κράτος μέλος εταιρεία ενεργειών, οι οποίες είναι απλώς βοηθητικές ή υποστηρικτικές των υπηρεσιών που παρέχονται από άλλη εταιρεία, εδρεύουσα σε διαφορετικό κράτος μέλος, δεν αποτελεί στοιχείο κρίσιμο και αποφασιστικό για να καθορισθεί αν η τελευταία αυτή εταιρεία έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στο πρώτο κράτος, εφόσον το εν λόγω νομικό πρόσωπο δεν διαθέτει σε αυτό τους αναγκαίους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που να του επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις παρεχόμενες σε αυτό υπηρεσίες για την άσκηση των δραστηριοτήτων της εν λόγω εγκατάστασής του, ενώ άλλωστε είναι, επίσης, άνευ σημασίας και η κρίση ότι οι δραστηριότητες των δύο εταιρειών συνιστούν ενιαία οικονομική ενότητα. Όπως υποστηρίζει, περαιτέρω, η αναιρεσεύουσα, η κρίση στην οποία καταλήγει το δικάσαν εφετείο, σύμφωνα με την οποία η εταιρεία χρησιμοποιούσε τις παρεχόμενες από την αναιρεσεύουσα υπηρεσίες (στις οποίες, κατά τα γενόμενα δεκτά από το δικάσαν εφετείο, περιλαμβανόταν και η συμβατική υποχρέωσή της για την παροχή στους ταξιδιωτικούς πράκτορες της δυνατότητας πρόσβασης και χρήσης των Παγκόσμιων Συστημάτων Διανομής της ...) προκειμένου στη συνέχεια η ισπανική εταιρεία να παράσχει στους ίδιους πράκτορες την “κύρια προς αυτούς υπηρεσία”, που είναι “η πρόσβαση στην ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών του Ομίλου, για τη διενέργεια κρατήσεων (αεροπορικών και λοιπών εισιτηρίων, δωματίων ξενοδοχείων κ.λπ.) για λογαριασμό των πελατών τους και [...] παρέχεται από την Ισπανική εταιρεία”, πέραν του ότι είναι αντιφατική με όσα δέχεται το εφετείο κατά την εξιστόρηση του πραγματικού της υπόθεσης -σύμφωνα με τα οποία, οι συμφωνίες με τους ταξιδιωτικούς πράκτορες στην Ελλάδα συνάπτονταν με την ίδια την αναιρεσεύουσα και όχι με την ισπανική εταιρεία, η οποία, όπως γίνεται και από την προσβαλλόμενη δεκτό, είχε ως πελάτες

τις “συμμετέχουσες εταιρείες”, από τις οποίες και εκόμιζε το εισόδημά της- καταλήγει στο άτοπο αποτέλεσμα να ταυτίζονται οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι της αναιρεσείουσας με την εγκατάσταση της ισπανικής εταιρείας, πράγμα το οποίο θα εσήμαινε ότι η αναιρεσείουσα όφειλε να “τιμολογεί τον ίδιο της τον εαυτό με ΦΠΑ”. Για τη θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού αναίρεσης, εν όψει των οριζομένων στο άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989, προβάλλεται ότι δεν υπάρχει νομολογία. Ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος γιατί, πράγματι, επί των εν λόγω ακριβώς ζητημάτων δεν υπήρχε κατά τον κρίσιμο χρόνο που ασκήθηκε η κρινόμενη αίτηση νομολογία του Δικαστηρίου. [Οι μόνες συναφείς κατά τον χρόνο εκείνο αποφάσεις του Δικαστηρίου (ΣτΕ 404/2012 εππαμ., 2261/2015, 3114/2015, 167/2018 εππαμ., 2340/2018, 1062-5/2019) δεν αφορούν τα αυτά ζητήματα, αλλά απλώς παρεμφερή]. Επομένως, ο σχετικός λόγος αναιρέσεως είναι, από πλευράς ν. 3900/2010, παραδεκτός, δεδομένου δε ότι η αίτηση ασκείται και κατά τα λοιπά παραδεκτός, πρέπει να εξετασθεί περαιτέρω. Είναι δε και βάσιμος, διότι η ως ανωτέρω κρίση του διοικητικού εφετείου στηρίζεται, πράγματι, σε εσφαλμένη ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας. Τούτο δε διότι, πρώτον, το δικάσαν διοικητικό εφετείο, δεχθέν προκειμένου για την κατάφαση της ύπαρξης των ουσιαστικών προϋποθέσεων της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης- ότι η αναιρεσείουσα είχε θέσει στη διάθεση της ισπανικής εταιρείας σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που ήταν αναγκαίο για την παροχή των “συγκεκριμένων υπηρεσιών” (όπως οι υπηρεσίες αυτές περιγράφονται στην προσβαλλόμενη), ήτοι των παρεχομένων από την ίδια την αναιρεσείουσα υπηρεσιών, ερμηνεύει εν πάση περιπτώσει εσφαλμένα την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ως προς τη συνδρομή του δεύτερου, κατά τα προεκτεθέντα στη σκέψη 8, κριτηρίου που συγκροτεί την έννοια αυτή, σύμφωνα με το οποίο, απαιτείται οι παρεχόμενοι τεχνικοί και ανθρώπινοι πόροι να επιτρέπουν στο νομικό πρόσωπο να ασκεί το ίδιο αυτοτελώς τη δική του δραστηριότητα. Δεύτερον, διότι όπως συνάγεται από την υπαγωγική πρόταση της προσβαλλόμενης αποφάσεως, το δικάσαν εφετείο θεμελίωσε εν τέλει την κρίση του για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της ισπανικής εταιρείας στην Ελλάδα στο ότι η αναιρεσείουσα παρείχε σε αυτήν, με τρόπο διαρκή, βοηθητικές και υποστηρικτικές εργασίες, μη έχουσες οικονομική αυτοτέλεια. Η κρίση όμως αυτή εμπεριέχει ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων, η οποία είναι αντίθετη με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 8, καθώς στηρίζεται σε κριτήρια απρόσφορα, κατά τα ανωτέρω, για τη θεμελίωση της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης. Τέλος, διότι το δικάσαν διοικητικό εφετείο, δεχθέν, κατά τα ανωτέρω, ότι η δραστηριότητα της ισπανικής εταιρείας συνίστατο στην παροχή στους συνδρομητές – ταξιδιωτικούς πράκτορες της δυνατότητας “πρόσβασης στην ηλεκτρονική Τράπεζα Πληροφοριών του Ομίλου, προκειμένης αγοράς αεροπορικών εισιτηρίων” [και όχι στη διενέργεια φορολογητέων πράξεων με αντισυμβαλλόμενους της έλληνες προμηθευτές τουριστικών υπηρεσιών (ξενοδοχεία, εταιρείες ενοικίασης αυτοκινήτων, αεροπορικές εταιρείες, διοργανωτές θαλάσσιων ταξιδίων αναψυχής κ.λπ.)], υιοθετεί κατ’ ουσίαν την ερμηνευτική κρίση ότι οι ίδιοι πόροι μπορούν να χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα τόσο για την παροχή όσο και για τη λήψη των ίδιων υπηρεσιών, κρίση η οποία, όμως, είναι αντίθετη με όσα έγιναν ανωτέρω ερμηνευτικώς δεκτά ως προς την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης.

10.Επειδή, κατόπιν αυτών, πρέπει να γίνει δεκτή η κρινόμενη αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη 473/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, παρέλκει δε η εξέταση του παραδεκτού και

βασίμου των λοιπών προβαλλομένων λόγων αναιρέσεως, η υπόθεση δε η οποία χρειάζεται διευκρίνιση ως προς το πραγματικό, πρέπει να παραπεμφθεί στο ίδιο δικαστήριο για νέα κρίση.».

Επομένως η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η απόρριψη της αίτησής της από την φορολογική αρχή με την αιτιολογία ότι σε κάθε περίπτωση θα έπρεπε να είχε δηλώσει την έναρξη εργασιών μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις Φ.Π.Α. βασίζεται σε εσφαλμένη προϋπόθεση.

Επειδή ωστόσο στην υπό κρίση προσβαλλόμενη απόφαση της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας ως βάση απόρριψης της υπό κρίση αίτησης για τα συγκεκριμένα τιμολόγια που αφορούν τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 αναφέρεται: «Από τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η αιτούσα...ως επιχείρηση εγκατεστημένη στην Ισπανία, προκύπτει ότι κατά την περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 είχε λάβει τιμολόγια από την θυγατρική της στην Ελλάδα ΕΤΑΙΡΕΙΑ με ΑΦΜ για υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης του αυτοματοποιημένου συστήματος συνολικής καθαρής αξίας 4.000.0000,00 πλέον ΦΠΑ 960.000,00.

Εν προκειμένω για τα παραστατικά που περιλαμβάνονται στην συνημμένη κατάσταση της αιτούσας επιχείρησης εγκατεστημένη στην, δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής του φόρου, διότι από το είδος της περιγραφής τους προκύπτει ότι αυτά αφορούν πράξεις διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα, οι οποίες σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (αρ.14 παρ.2^α ν.2859/2000) δεν έπρεπε να φορολογηθούν στην Ελλάδα αλλά στην χώρα του λήπτη (.....). **Πρόκειται για ΦΠΑ με τον οποίο εσφαλμένα έχουν επιβαρυνθεί τα τιμολόγια αυτά και δεν επιστρέφεται».**

Περαιτέρω η φορολογική αρχή στην απόφασή της επισημαίνει ότι για τα εν λόγω τιμολόγια η θυγατρική εταιρεία αιτήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά την επιστροφή του Φ.Π.Α. αυτών ως αχρεωστήτως καταβληθέντος. Ήτοι η ημεδαπή θυγατρική εταιρεία αιτείται να λάβει επιστροφή του Φ.Π.Α. των ως άνω τιμολογίων από το Ελληνικό Δημόσιο ως αχρεωστήτος καταβληθέντος και το ίδιο Φ.Π.Α. αιτείται και η προσφεύγουσα με το υπό κρίση αίτημά της ως νομίμως τιμολογηθέν και καταβληθέν Φ.Π.Α.

Η φορολογική αρχή στην απόφασή της αναφέρεται και για λόγους πληρότητας αυτής στο ιστορικό της υπόθεσης ως προς την κρίση των Διοικητικών Δικαστηρίων (κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης απόφασης) περί ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης από την πλευρά της μέσω της δραστηριοποίησης της θυγατρικής εταιρείας στην Ελλάδα για τα προγενέστερα του υπό κρίση φορολογικού έτους, έτη. Στη βάση αυτή και στην περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης και στο υπό κρίση φορολογικό έτος, η θυγατρική εταιρεία θα τιμολογούσε ορθά με ελληνικό Φ.Π.Α., όχι όμως στο αλλοδαπό ΑΦΜ αλλά σε ελληνικό ΑΦΜ που όφειλε η προσφεύγουσα να είχε πάρει μέσω σχετικής υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της μόνιμης εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια και να υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις του άρθρου 38 του ν.2859/2000 με τις οποίες θα μπορούσε να συμψηφίσει τον φόρο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται περίπτωση μόνιμη εγκατάστασης στην Ελλάδα και προς τεκμηρίωση αυτού επικαλείται ως αναφέρθηκε ανωτέρω πρόσφατη νομολογία. Επισημαίνεται ότι για να έχει ο υποκείμενος στο 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: α) Κατά την περίοδο επιστροφής, ο υποκείμενος να μην διατηρούσε στην Ελλάδα την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση και β) Κατά την περίοδο επιστροφής ο υποκείμενος να μην πραγματοποιήσει παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Για την απόρριψη του αιτήματος επιστροφής αρκεί να μην συντρέχει έστω και μια από τις δύο προϋποθέσεις, την συνδρομή των οποίων οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει στην φορολογική αρχή ο υποκείμενος που ζητεί την επιστροφή του φόρου (ΣΤΕ 1062/2019).

Στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι δεν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, θα πρέπει να αποκλεισθεί και η περίπτωση ο υποκείμενος στον φόρο να πραγματοποιεί παραδόσεις/φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας (ΣΤΕ 1586/2022). Στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται και στις σκέψεις των πρόσφατων αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου και του Συμβουλίου Επικρατείας (σκέψη 5 της 1740/2022 του ΔΕΑ και σκέψη 8 της 1586/2022 ΣΤΕ), ως προς το πλαίσιο δραστηριοποίησης των δύο εταιρειών (της μητρικής προσφεύγουσας και της ημεδαπής θυγατρικής), η θυγατρική εταιρεία δεν τιμολογεί και δεν εισπράττει καμία αμοιβή από τους Συνδρομητές-ταξιδιωτικούς πράκτορες στην Ελλάδα ως προς τις παροχές που δίνονται από την χρήση της πλατφόρμας στην Ελλάδα αλλά τιμολογεί για τις υπηρεσίες της μόνο την μητρική προσφεύγουσα εταιρεία, ήτοι από το ανωτέρω πλαίσιο δεδομένου ότι η θυγατρική τιμολογεί μόνο στην μητρική δεν αποκλείεται η περίπτωση η αλλοδαπή προσφεύγουσα εταιρεία να πραγματοποιεί παραδόσεις/φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας στους Συνδρομητές-ταξιδιωτικούς πράκτορες.

Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα υφιστάμενα δεδομένα της υπόθεσης για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020, η ημεδαπή θυγατρική εταιρεία τιμολόγησε με Φ.Π.Α. εσφαλμένα στο αλλοδαπό ΑΦΜ της προσφεύγουσας, καθώς για την περίπτωση τιμολόγησης σε αλλοδαπό ΑΦΜ, υπηρεσιών διαφήμισης και προώθησης που έλαβαν χώρα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 34 του ν.2859/2000, δεν προβλέπεται η επιβολή ελληνικού ΦΠΑ, καθώς φορολογούνται στην χώρα του λήπτη (.....) και συνεπώς ορθώς και σύμφωνα με την διάταξη 34 παρ.4 περ. γ του ν.2859/2000 η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν παρέχεται δικαίωμα για επιστροφή για ποσά φόρου προστιθέμενης αξίας τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 17/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΕΦΕΙ 2022 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «..... S.A.» και την επικύρωση της από 15/06/2022 και με αριθμ. πρωτ./25-09-2021 απορριπτικής απόφασης της Προϊσταμένης του Τμήματος Γ' της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στην από 25/09/2021 και με αριθμ. πρωτ. αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. έτους 2020 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.