



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.06.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1225

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρίας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στη Γερμανία,, με Α.Φ.Μ. (μόνιμης εγκατάστασης) κατά της υπ' αρ. /.....2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ./.....2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αρ. πρωτ.2018 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρίας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρίας «.....», **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και επί του με αρ. πρωτ.2018 συμπληρωματικού υπομνήματος, 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 με αριθμό/.....**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος προς επιστροφή από 497.813,13€ σε 66.719,56€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 11.12.2017 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αναφορικά με το ιστορικό της υπόθεσης η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρία είχε υπογράψει την με αρ. σύμβαση με την (.....) για εκτέλεση έργου προμήθειας και εγκατάστασης υπόγειων καλωδιώσεων της γραμμής διπλού κυκλώματος (.....), αντί συνολικού τιμήματος 37.755.000,00€. Για τον σκοπό αυτό συνέστησε μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, λαμβάνοντας ελληνικό Α.Φ.Μ., με έδρα αρχικά την, επί της οδού οδό, και στη συνέχεια το, επί της οδού(αρ. δήλωσης μεταβολής έδρας).

Κατόπιν, η προσφεύγουσα σύναψε την με αρ. σύμβαση με την ελληνική εταιρία (..... ΑΦΜ), στην οποία ανέθεσε όλη την κατασκευή και επίβλεψη του έργου, αντί τιμήματος 7.761.760,02€, ενώ η υποχρέωση της περιορίστηκε στην προμήθεια του 50% των καλωδίων και κάποιων περιφερειακού εξοπλισμού. Το υπόλοιπο 50% της προμήθειας των καλωδίων ανέλαβε η ελληνική εταιρία(.....ΑΦΜ) βάσει της σύμβασης που σύναψε με την Κατά την κατασκευή του έργου από την ελληνική γίνονταν μηνιαίες πιστοποιήσεις (όπου χρεώνονταν όλες οι εργασίες) και εκδιδόταν τιμολόγιο προς την μόνιμη εγκατάσταση της στην Ελλάδα, που με τη σειρά της τιμολογούσε τον (ΑΔΜΗΕ ΑΦΜ).

Επισημαίνεται ότι εκτός της μόνιμης εγκατάστασης, που νόμιμα είχε συσταθεί στην Ελλάδα, η αλλοδαπή εταιρία με το από2012 Πληρεξούσιο είχε ορίσει τον(ΑΦΜ 071190469),

ως φορολογικό αντιπρόσωπο της, λαμβάνοντας ΑΦΜ (.....).

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου προέκυψαν οι ακόλουθες διαπιστώσεις, οι οποίες είχαν ως συνέπεια την προσθήκη λογιστικών διαφορών στην χρήση 2013 ύψους 2.187.536,06€, τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών στο ποσό των 1.658.052,19€ και την μείωση του βάσει δήλωσης ποσού φόρου εισοδήματος προς επιστροφή από 497.813,13€ σε 66.719,56€.

Ως προς την προμήθεια των καλωδίων για την κατασκευή του έργου

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της, με Α.Φ.Μ., το υπό κρίση έτος 2013, προμηθεύτηκε καλώδια, που απαιτούνταν για την ολοκλήρωση του έργου, από την εταιρία– Α.Φ.Μ., μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου της εταιρίας στην Ελλάδα,, με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 10.675.447,20€. Συγκεκριμένα, για την πώληση των εν λόγω καλωδίων η εταιρία, ΑΦΜ τιμολόγησε προς τον φορολογικό αντιπρόσωπο αντί καθαρής αξίας 9.857.955,70€ και ακολούθως αυτός τιμολόγησε στην προσφεύγουσα αντί καθαρής αξίας 10.675.447,20€.

Η συνολική διαφορά ύψους 817.491,50€, δεν αναγνωρίστηκε από τον φορολογικό έλεγχο ως έξοδο αγοράς και προστέθηκε στα κέρδη της προσφεύγουσας ως λογιστική διαφορά, με το αιτιολογικό ότι η τιμολόγηση έπρεπε να έχει γίνει από τα απευθείας προς τη μόνιμη εγκατάσταση της γερμανικής εταιρίας στην Ελλάδα και όχι μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου, ο οποίος πρόσθεσε το δικό του περιθώριο κέρδους.

Ως προς την κατανομή εξόδων από την μητρική εταιρία στην μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα (κατανομή κόστους – cost allocation)

Από τον φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι η τον Μάιο του 2014 κατήρτισε συμφωνητικό με την μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα για κατανομή γενικών και πρόσθετων εξόδων έργου, βάσει του οποίου εκδόθηκαν δύο τιμολόγια την 31/12/2013 :

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία Τιμολογίου	Περιγραφή	Αξία
..../KRF	31/12/2013	Μεταφορά των γενικών εξόδων για το 2013 σε σχέση με την εκτέλεση του έργου	57.337,00€
..../KRF	31/12/2013	Μεταφορά των γενικών εξόδων για το 2013 σε σχέση με την εκτέλεση του έργου	1.213.140,27€
		Σύνολο	1.370.477,27€

Από το ανωτέρω συνολικό ποσό η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτό ως ποσό επιβάρυνσης της προσφεύγουσας, από γενικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν από την έδρα της επιχείρησης στην

αλλοδαπή, μόνο ποσό που αναλογεί σε ποσοστό 5%, επί των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα από την μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, ήτοι ποσό 432,71 ευρώ (8.654,13X5%), κατ' εφαρμογή του άρθρου 100§2 του Ν. 2238/94. Το υπόλοιπο ποσό ύψους 1.370.044,56€ δεν αναγνωρίστηκε από τον φορολογικό έλεγχο και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα κέρδη της χρήσης 2013.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ./.....**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη ορθή και νόμιμη η απόρριψη μέρους της δαπάνης αγοράς καλωδίων που αντιστοιχεί στο περιθώριο κέρδους του φορολογικού εκπροσώπου της μητρικής εταιρίας.

α) Η φορολογική αρχή δεν αναφέρει την διάταξη νόμου στην οποία βασίστηκε και απέρριψε την εν λόγω δαπάνη β) Η διαμεσολάβηση του Κεντρικού ήταν αναγκαία δεδομένου ότι η Μόνιμη Εγκατάσταση που υπήρχε στην Ελλάδα δεν είχε τις απαραίτητες υποδομές (εγκαταστάσεις, προσωπικό, εξοπλισμό κ.λπ.) προκειμένου να ελέγξει και να εξασφαλίσει την απαιτούμενη ποιότητα και καταλληλότητα των καλωδίων για την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν προς τη ΔΕΗ. Μόνο το Κεντρικό διέθετε την απαιτούμενη προς τούτο τεχνογνωσία -ενόψει της κύριας δραστηριότητας του- για τη διενέργεια εργασιών ελέγχου ποιότητας, ανθεκτικότητας, καταλληλότητας κ.λπ. και συνακόλουθα αυτό θα έπρεπε να αποκομίσει το έσοδο από την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών και όχι η Μόνιμη Εγκατάσταση. Εάν οι εν λόγω εργασίες δεν πραγματοποιούνταν από το Κεντρικό θα έπρεπε να ληφθούν από άλλο ανεξάρτητο πάροχο και η Μόνιμη Εγκατάσταση θα επιβαρυνόταν σε κάθε περίπτωση με το κόστος που αντιστοιχεί στις απαιτούμενες εργασίες ελέγχου για την εγκατάσταση των καλωδίων.

2. Μη ορθή και νόμιμη η απόρριψη των δαπανών, που σχετίζονται με την κατανομή εξόδων της μητρικής εταιρίας σε σχέση με την Μόνιμη Εγκατάσταση.

α) Εν προκειμένω, η διάταξη του άρθρου 100 § 2 του ν. 2238/1994 δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής καθώς τα έξοδα που τιμολογήθηκαν από το Κεντρικό στη Μόνιμη Εγκατάσταση δεν είναι έξοδα «διοικητικής λειτουργίας» στα οποία κατ' αρχήν μπορεί να τύχει εφαρμογής ο περιορισμός. Περαιτέρω η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής καθώς οδηγεί σε καταφανή παραβίαση της Διμερούς Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γερμανίας (α.ν. 52/1967). Συνεπώς, ο ποσοστιαίος περιορισμός (5%) που τίθεται από την υπό κρίση διάταξη είναι ανεφάρμοστος και η έκπτωση της υπό κρίση δαπάνης θα πρέπει να κριθεί με βάση τις γενικές προϋποθέσεις που προβλέπονται από το άρθρο 31 του ν. 2238/1994. Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών, η προσφεύγουσα εταιρία επικαλείται πλήθος αποφάσεων του ΣτΕ, οι οποίες πραγματεύονται το εν λόγω θέμα (ΣτΕ 4078/1997, ΣτΕ 2178/2010, ΣτΕ 2179/2010, ΣτΕ 2181/2010, ΣτΕ 2182/2010, ΣτΕ 2190/2010, ΣτΕ 2033/2014, ΣτΕ 907/2015 και ΣτΕ 1290/2017).

Η προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ.2018 συμπληρωματικό υπόμνημά της προσκομίζει το από2018 πιστοποιητικό της εταιρίας ορκωτών ελεγκτών με την επωνυμία «.....» με το οποίο βεβαιώνεται ότι τα αμφισβητούμενα έξοδα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του κεντρικού για το συγκεκριμένο έργο που εκτελέστηκε στη Μόνιμη Εγκατάσταση, καθώς και ότι αφορούν την Μόνιμη Εγκατάσταση.

β) Όλως επικουρικώς, από τον έλεγχο θα έπρεπε να ληφθεί ως βάση για τους υπολογισμούς του το ποσό των 3.526.949,44€, που αντιστοιχεί σε δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την Μόνιμη Εγκατάσταση στην Ελλάδα και δεν συνιστούν επαναχρεώσεις.

3. Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή των ίσων αποστάσεων επί της χρέωσης των υπό κρίση εξόδων στη Μόνιμη Εγκατάσταση. Δεν θα ήταν ορθό να αποδοθεί το σύνολο των κερδών στη Μόνιμη Εγκατάσταση αλλά το μέρος εκείνο των κερδών/ζημιών, το οποίο θα αποδίδονταν στη Μόνιμη Εγκατάσταση εάν ήταν μία χωριστή οντότητα με βάση τις λειτουργίες που επιτελεί, τους κινδύνους που αναλαμβάνει και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιεί.

Αναφορικά με τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 99§1 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι:.....

δ) Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100».

Επειδή, στο άρθρο 100§1 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι **υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού** στην Ελλάδα, **εφόσον**:

α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων, ή

β) προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα, οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του, ή

γ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο, εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά, ή

- δ) διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό του, ή
ε) συμμετέχει σε προσωπική εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, που εδρεύει στην Ελλάδα».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος Γερμανίας (Α.Ν. 52/1967)**: «7. (α) Ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» σημαίνει καθωρισμένην επαγγελματικήν εγκατάστασιν όπου αι εργασίαι της επιχειρήσεως διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει. (β) Ειδικώτερον ή μόνιμος εγκατάστασις περιλαμβάνει: έδραν της διοικήσεως υποκατάστημα γραφείον εργοστάσιον εργαστήριον ορυχείον, λατομείον, ή άλλον τόπον εκμεταλλεύσεως φυσικών πόρων, τόπον οικοδομήσεως ή κατασκευήν ή εργασίαν συναρμολογήσεως εγκαταστάσεων διαρκείας πλέον των 12 μηνών. (γ) Ο όρος «μόνιμος εγκατάστασις» δεν θεωρείται ως περιλαμβάνων: την χρησιμοποίησιν εγκαταστάσεων προοριζομένων μόνον δια την αποθήκευσιν, έκθεσιν ή παράδοσιν αγαθών ή εμπορευμάτων ανηκόντων εις την επιχείρησιν, την διατήρησιν αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων ανηκόντων εις την επιχείρησιν αποκλειστικώς προς τον σκοπόν αποθηκεύσεως, εκθέσεως ή παραδόσεως, την διατήρησιν αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων ανηκόντων εις την επιχείρησιν αποκλειστικώς προς τον σκοπόν επεξεργασίας υπό ετέρας επιχειρήσεως, την διατήρησιν καθωρισμένης επαγγελματικής εγκαταστάσεως αποκλειστικώς προς τον σκοπόν αγοράς αγαθών ή εμπορευμάτων ή συγκεντρώσεως πληροφοριών δια την επιχείρησιν, την διατήρησιν καθωρισμένης επαγγελματικής εγκαταστάσεως αποκλειστικώς προς τον σκοπόν διαφημίσεως, παροχής πληροφοριών, επιστημονικής ερεύνης ή παρομοίων ενεργειών αι οποίαι έχουν προπαρασκευαστικόν ή επιβοηθητικόν χαρακτήρα δια την επιχείρησιν. (δ) Πρόσωπον ενεργούν εις εν εκ των Συμβαλλομένων Κρατών, επ' ονόματι επιχειρήσεως τινος του ετέρου συμβαλλομένου Κράτους – πλην πράκτορος ανεξαρτήτου εφ' ου εφαρμόζεται το εδάφιον (ε') – θα θεωρείται ως έχον μόνιμον εγκατάστασιν εις το πρώτον Κράτος, το αναφερόμενον εν τω παρόντι εδαφίω, εάν έχη εξουσιοδότησιν και συνήθως ενασκή ταύτην εν τω εν λόγω Κράτει προς σύναψιν συμβάσεως επ' ονόματι της επιχειρήσεως, εκτός εάν η δράσις του περιορίζεται εις την αγοράν αγαθών ή εμπορευμάτων δια την επιχείρησιν.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1010/23-1-2003** : «.... Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις από την 1.1.2002 καταργήθηκε η υποχρέωση ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, στην περίπτωση κατά την οποία υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιεί πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες οφείλεται Φ.Π.Α. στο ελληνικό δημόσιο. Η υποχρέωση καταβολής του φόρου ανήκει πλέον στον ίδιο τον εγκαταστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος πρέπει να λαμβάνει ΑΦΜ στην Ελλάδα, με βάση τον οποίο θα γίνεται η υποβολή δηλώσεων και η καταβολή του φόρου. Για τη διασφάλιση του ελληνικού δημοσίου προβλέπεται η υποχρέωση ορισμού φορολογικού εκπροσώπου, ο οποίος πρέπει να είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας, να εκπληρώνει τις υποχρεώσεις του υποκειμένου και να επιδεικνύει τα ζητούμενα στοιχεία στα αρμόδια για το φορολογικό έλεγχο πρόσωπα. Ο εκπρόσωπος αυτός ουσιαστικά, ως προς την διαδικασία, εφαρμόζει ότι και ο φορολογικός αντιπρόσωπος με την διαφορά όμως ότι υπόχρεος στην καταβολή του φόρου είναι ο εγκατεστημένος στην Κοινότητα επιτηδευματίας, δηλαδή δεν έχει ο φορολογικός εκπρόσωπος

αλληλέγγυα ευθύνη για την καταβολή του φόρου (όπως ο φορολογικός αντιπρόσωπος). Επίσης, για την εφαρμογή του άρθρου αυτού διευκρινίζεται κατ' αρχήν ότι η υποχρέωση για μόνιμη ή μη εγκατάσταση του αλλοδαπού υποκειμένου, υπόχρεου στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 2238/1994 ή της οικείας σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας που η χώρα μας έχει υπογράψει με άλλα κράτη μέλη. Παρόλα αυτά όμως, επισημαίνεται ότι, ο προαναφερόμενος υπόχρεος έχει την δυνατότητα να λαμβάνει ΑΦΜ και να πραγματοποιεί πράξεις, οι οποίες δεν σχετίζονται σε καμία περίπτωση με τη μόνιμη εγκατάστασή του που τυχόν έχει αποκτήσει στην Ελλάδα».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση σύμφωνα με την από/2017 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος η εταιρία με την επωνυμία «.....» στην χρήση 2013 τιμολόγησε προς τον φορολογικό αντιπρόσωπο της (Α.Φ.Μ.) 40.073 μέτρα καλώδιο έναντι συνολικής καθαρής αξίας 9.857.955,70€. Εντός της ίδιας χρήσης ο φορολογικός αντιπρόσωπος τιμολόγησε την ίδια ποσότητα καλωδίων (40.073 μέτρα) έναντι καθαρής αξίας 10.675.447,20€ προς την Μόνιμη Εγκατάσταση (Α.Φ.Μ.)

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πράξεις (πώληση καλωδίων) που διενεργήθηκαν από το Κεντρικό, μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου, δεν σχετίζονταν με τη Μόνιμη Εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς η τελευταία δεν διέθετε την απαιτούμενη τεχνογνωσία και υποδομή για τη διενέργεια εργασιών ελέγχου ποιότητας, ανθεκτικότητας, καταλληλότητας των καλωδίων. Η προσαύξηση της αξίας πώλησης των καλωδίων αφορούσε τις διάφορες εργασίες που έγιναν επί των καλωδίων από την μητρική εταιρία, οι οποίες ήταν υποκείμενες σε ελληνικό ΦΠΑ, και συνεπώς έπρεπε να τιμολογηθούν από φορολογικό αντιπρόσωπο.

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν επαληθεύεται, καθώς επί των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν αποτυπώνεται με σαφήνεια το είδος, ο τόπος και ο χρόνος των επιπρόσθετων εργασιών που φέρεται να εκτελέστηκαν από το Κεντρικό, ώστε να δικαιολογούν την διενεργηθείσα προσαύξηση της αξίας των καλωδίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε συνάψει την με αρ. σύμβαση με την ελληνική εταιρία (..... ΑΦΜ), στην οποία είχε αναθέσει όλη την κατασκευή και επίβλεψη του έργου. Στις υπηρεσίες που θα παρείχε η ελληνική εταιρία, όπως ρητώς προβλέπεται στη σύμβαση, συμπεριλαμβάνονταν και οι εργασίες ποιοτικού ελέγχου, παροχής προσωπικού, τεχνογνωσίας και ασφάλειας έργου.

Επειδή, ο φορολογικός εκπρόσωπος της αλλοδαπής δεν διέθετε κάποιον ειδικό χώρο, όπου δυνητικά θα μπορούσαν να αποθηκευθούν τα εν λόγω καλώδια και να εκτελεστούν οι εν λόγω εργασίες. Αντιθέτως, όπως προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία τα επίμαχα καλώδια μεταφέρθηκαν απευθείας στον τόπο εκτέλεσης του έργου, όπου είχε στηθεί το εργοτάξιο της ελληνικής εταιρίας

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι η τιμολόγηση του επιπλέον ποσού των 817.491,50€, η οποία πραγματοποιήθηκε έμμεσα μέσω της αύξησης της τιμής μονάδος των καλωδίων και όχι ως διακριτή παροχή υπηρεσίας, διενεργήθηκε αυθαίρετα με μοναδικό σκοπό την μεταφορά των φορολογητέων κερδών στη Γερμανία, καθώς ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία. Περαιτέρω δεν αποδεικνύεται πως η συγκεκριμένη υπηρεσία προσαύξησε την τιμή του τελικού προϊόντος, ήτοι την αξία του τεχνικού έργου.

Επειδή, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω συναλλαγές θα έπρεπε να αξιολογηθούν στο πλαίσιο εξέτασης των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικώς, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φάκελο τεκμηρίωσης και συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, κατ' εφαρμογή των άρθρων 39 & 39Α του Ν. 2238/94.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί μη ορθής απόρριψης του εν λόγω υπερβάλλοντος τιμήματος, καθώς και περί μη εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **100§2 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «2. Για να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης, η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της, που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή αυτού του άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1131/22-04-97**: «1. Τα γενικά έξοδα διαχείρισης και τα διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης, τα οποία πραγματοποιούνται εκτός της Ελλάδας από την έδρα της αλλοδαπής επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου της παραπάνω μόνιμης εγκατάστασης, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 100 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 12 του άρθρου 14 του Ν. 2459/1997, με την προϋπόθεση ότι μέχρι του χρόνου διενέργειας του

φορολογικού ελέγχου της αλλοδαπής επιχείρησης, η τελευταία θα προσκομίσει στην αρμόδια φορολογική αρχή βεβαίωση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλης οικονομικής αρχής της χώρας όπου βρίσκεται η έδρα της, από την οποία θα προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Το συνολικό ποσό των δαπανών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν εκτός της Ελλάδας κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου από την έδρα της αλλοδαπής επιχείρησης, το οποίο έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία αυτής, που τηρούνται στην έδρα της, σε χρέωση της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. β) Το μέρος των παραπάνω δαπανών το οποίο αφορά γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα της αλλοδαπής επιχείρησης, τα οποία η τελευταία πραγματοποίησε αποκλειστικά για τη διεξαγωγή των εργασιών αυτής της μόνιμης εγκατάστασής της».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος Γερμανίας (Α.Ν. 52/1967)**: «(1) Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω Κράτει μέσω μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως. Εάν διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω τούτω Κράτει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως, δύναται να επιβληθή φόρος επί των εν λόγω κερδών εν τω ετέρω Κράτει, αλλά μόνον επί των κερδών των προερχομένων εκ της μονίμου ταύτης εγκαταστάσεως (2) Εάν επιχείρησις ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει δια μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως θα θεωρούνται ότι ανήκουν εις την μόνιμον εγκατάστασιν τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη, άτινα υπολογίζεται ότι θα εππραγματοποιεί εις το έτερον τούτο Κράτος εάν ήτο ανεξάρτητος επιχείρησις ασχολουμένη με την αυτήν ή παρομοίαν δραστηριότητα υπό τας αυτάς ή παρομοίας συνθήκας και ενεργούσα τελείως ανεξαρτήτως από της επιχειρήσεως της οποίας αποτελεί μόνιμον εγκατάστασιν.....(3) Κατά τον καθορισμόν των βιομηχανικών ή εμπορικών κερδών μιας μονίμου εγκαταστάσεως θα εκπίπτουνται πάντα τα ευλόγως ανήκοντα εις την μόνιμον εγκατάστασιν έξοδα, περιλαμβανομένων και των ανηγόντων αυτή διοικητικών και διαχειριστικών εν γένει εξόδων.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία οι διατάξεις των διμερών συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας ως ειδικές δεν καταργήθηκαν, με τις νεότερες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 100 του ν. 2238/1994. Οι αλλοδαπές εταιρίες δικαιούνται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα το σύνολο των δαπανών που πραγματοποίησαν, χωρίς τον τιθέμενο από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 100 περιορισμό ως προς το ανώτατο όριο εκπτώσεως του εκεί αναφερόμενου είδους εξόδου, με την προϋπόθεση ότι τα έξοδα αυτά πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης (ΣτΕ 1290/2017, ΣτΕ 907/2015)

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, ποσό ύψους 1.370.044,56€, το οποίο αφορούσε σε γενικά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην

αλλοδαπή, και υπερέβαινε το ποσοστό 5% των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα από την μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100§2 του Ν. 2238/94.

Επειδή, εν προκειμένω η διάταξη του άρθρου 3 της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος Γερμανίας (Α.Ν. 52/1967), η οποία προβλέπει την έκπτωση του συνόλου των εξόδων που αφορούν την μόνιμη εγκατάσταση, υπερισχύει έναντι του άρθρου 100§2 του Ν. 2238/94 ως ειδικότερη. Συνεπώς, η εφαρμογή από τον έλεγχο του ποσοστού 5% επί των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιήθηκαν στην Ελλάδα από την μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης κρίνεται καταρχήν ως μη ορθή. Ωστόσο, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου αλλά ούτε και στο πλαίσιο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε την προβλεπόμενη από την ΠΟΛ 1131/97 βεβαίωση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλης οικονομικής αρχής της Γερμανίας, για το ύψος των εξόδων που αφορούν αποκλειστικά την μόνιμη εγκατάσταση. Η έκθεση της ιδιωτικής εταιρίας ορκωτών ελεγκτών δεν δύναται να γίνει αποδεκτή.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι στα εν λόγω έξοδα συμπεριλαμβάνονται πλην των διοικητικών εξόδων και άλλα έξοδα που αφορούν αποκλειστικά την μόνιμη εγκατάσταση (έξοδα ταξιδίων, δικηγόρων, χρήσης οχημάτων), χωρίς ωστόσο να προσκομίζει τα στοιχεία αυτά, προς επιβεβαίωση των ισχυρισμών της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014

Είδος φόρου	Ποσό
Μη αναγνώριση φόρου εισοδήματος προς επιστροφή	431.093,57€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.