



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.05.2019

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

Αριθμός απόφασης: 1093

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.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 **16.01.2019** 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. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

5. Την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αρ. πρωτ. EI/2019 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 16.01.2019 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, που υποβλήθηκε στην υπηρεσία μας 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/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ύψους 349.950,70€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 323.144,48€, ήτοι συνολικό ποσό 673.095,18€

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 13.12.2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αναφορικά με το ιστορικό της υπόθεσης η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρία είχε υπογράψει την με αρ./2010 σύμβαση με την για εκτέλεση έργου προμήθειας και εγκατάστασης υπόγειων καλωδιώσεων της γραμμής διπλού κυκλώματος 400KV (ΚΥΤ – ΚΥΤ), 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/2010).

Κατόπιν, η προσφεύγουσα σύναψε την με αρ./...../2010 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 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 ΑΦΜ

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου προέκυψαν οι ακόλουθες διαπιστώσεις, ως προς την κατανομή εξόδων από την μητρική εταιρία στην μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα (κατανομή κόστους – cost allocation), οι οποίες είχαν ως συνέπεια την προσθήκη λογιστικών διαφορών στην χρήση 2012 (επιπλέον των δηλωθέντων) ύψους 1.737.909,89€, τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών στο ποσό των 1.765.936,04€, την απαλοιφή του βάσει δήλωσης ποσού φόρου εισοδήματος προς επιστροφή 303.661,93€ και τον καταλογισμό ποσού φόρου εισοδήματος 349.950,70€, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων ποσού 323.144,48€.

Από τον φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι η εξέδωσε στις 31.12.2012 δύο τιμολόγια προς την μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα (προσφεύγουσα) με σκοπό την κατανομή γενικών και πρόσθετων εξόδων του υπό εκτέλεση έργου.

Αριθμός Τιμολογίου	Ημερομηνία Τιμολογίου	Περιγραφή	Αξία
.....	31/12/2012	Μεταφορά των γενικών εξόδων για το 2012 σε σχέση με την εκτέλεση του έργου	67.676,00€
.....	31/12/2012	Μεταφορά των γενικών εξόδων για το 2012 σε σχέση με την εκτέλεση του έργου	1.670.515,60€
		Σύνολο	1.738.191,60€

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 281,80€ (5.636,05X5%), κατ' εφαρμογή του άρθρου 100§2 του Ν. 2238/94. Το υπόλοιπο ποσό ύψους 1.737.909,80€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φορολογικό έλεγχο και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα κέρδη της χρήσης 2012.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας.
2. Μη υπαγωγή των υπό κρίση εξόδων στην έννοια των εξόδων διοικητικής λειτουργίας, κατ' αρθρ. 100§2 του ν. 2238/94

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 2 του ν. 2238/94, κατά παράβαση των διατάξεων της Διμερούς Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γερμανίας (α.ν. 52/1967). 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).
4. Πραγματοποίηση των υπό κρίση παραγωγικών δαπανών για σκοπούς της Μόνιμης Εγκατάστασης, όπως αποδεικνύεται από το νόμιμο και πρόσφορο μέσο προς απόδειξη αυτού.
5. Εσφαλμένη νομική βάση της καταλογιστικής πράξης. Οι υπό κρίση δαπάνες έπρεπε να ελεγχθούν στη βάση του άρθρου 39 του ν. 2238/94 περί ενδοομιλικών συναλλαγών. 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.

Η προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ. ΕΙ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημά της προσκομίζει το από 27.02.2019 πιστοποιητικό της εταιρίας ορκωτών ελεγκτών με την επωνυμία «.....» με το οποίο βεβαιώνεται: α) Έχουν συσχετισθεί τα άμεσα έξοδα που χρεώθηκαν στην μόνιμη εγκατάσταση στο της από το τιμολόγιο Νο./2012 με την λεπτομερή λίστα εξόδων της μητρικής εταιρίας, από τα οποία δεν προέκυψαν διαφορές β) έχει συσχετισθεί η αναλυτική λίστα των άμεσων εξόδων και το κατά πόσο κάθε στοιχείο αυτής καταχωρήθηκε στα βιβλία της μητρικής εταιρίας. Βρέθηκε ότι η λίστα με τα άμεσα έξοδα αντιστοιχεί στις λογιστικές εγγραφές για το έργο Ν. 241679 (.....) που τηρούνταν από την γ) έχουν γίνει οι υπολογισμοί των γενικών εξόδων που επιμερίστηκαν στην Μόνιμη εγκατάσταση στο με το σχετικό τιμολόγιο, χωρίς να βρεθούν διαφορές.

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 διάρκειας 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 επιχειρήσεώς 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, στο **άρθρο 100§2 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «2. Για να προσδιορισθεί 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 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 autάς 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 μόνιμου 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 1.737.909,80€, 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, υπερσχύει 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, 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.

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.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε συνάψει την με αρ./...../2010 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 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./16.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος εισοδήματος	349.950,70€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	323.144,48€
Σύνολο	673.095,18€

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.