



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20/2/2020

Αριθμός απόφασης: 402

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604559

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018) .

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής ».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την με την επωνυμία «.....», με έδρα την, επί της οδού αρ., και Α.Φ.Μ.:, κατά της υπ' αριθ. /..... /..... /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά, για την φορολογική περίοδο 01/1/2018 - 30/6/2018.

6. - Την αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στη προσφεύγουσα, με αφορμή την αριθ. πρωτ./2018 αίτηση της για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά μερικός έλεγχος προσδιορισμού ΦΠΑ και συντάχθηκε η από 16/9/2019 σχετική έκθεση ελέγχου.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, για την φορολογική περίοδο 01/1/2018 - 30/06/2018, με την οποία α) περιορίστηκε το αιτούμενο, δια της υπ' αρ./2018 αίτησης της εταιρείας, ποσό επιστροφής Φ.Π.Α. από 144.385,66 € στο ποσό των 32.120,61 1 Ευρώ και β) καταλογίστηκε σε βάρος της εταιρείας ποσό 31.158.95€ ΦΠΑ πλέον ποσό 15.579,47€ προστίμου, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 46.738.42 Ευρώ.

Η διαφορά προήλθε από τις παρακάτω διαπιστώσεις του ελέγχου:

<<1. ότι επειδή έχει διαμορφωθεί μια άμεση σχέση ροής και αλληλεπίδρασης πλήρους δε αλληλεξάρτησης ανάμεσά τους, η οποία αποδεδειγμένα πλέον βάσει της από 01/08/2017 σύμβασης έχει προκαθοριστεί ως το πλαίσιο της μεταξύ των λειτουργίας,

2. ότι επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2α παρ.13α & παρ.15α του ν.2859/2000 {Κώδικας ΦΠΑ} που ορίζουν ότι « ο τόπος παροχής ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ιδίως εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, (ήτοι: η παροχή λογισμικού και η ενημέρωση του) προς μη υποκείμενο στο φόρο είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης λαμβάνει υπηρεσίες που η χρήση και η εκμετάλλευσή τους θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, και εφόσον κατά το χρόνο παροχής ο λήπτης της υπηρεσίας βρίσκεται στην Ελλάδα,» σε συνδυασμό και,

3. με τις διατάξεις περί «Μόνιμης εγκατάστασης» του άρθρου 6 παρ.4, παρ.5 και παρ.6 του ν.4172/2013 {Κώδικας ΦΕ} που ορίζουν ότι.... « όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής,

4. πως προκύπτει ότι η εν προκειμένω άρρηκτα συνδεδεμένη με την ελεγχόμενη, Ασφαλιστική εταιρεία: «.....», καταστατικά μεν, είναι εγκατεστημένη στο αλλά οιονεί δε πραγματικά ή οντολογικώς ψηφιακά είναι τελικά, εγκατεστημένη στην χώρα μας.

5. ότι στην αμοιβή στην οποία περιλαμβάνεται και η συμφωνημένη κάθε φορά προμήθεια, όπως επακριβώς αυτή προσδιορίζεται στο παράρτημα Α της εν λόγω σύμβασης ύψους 200% επί της αξίας της πώλησης κάθε Ασφαλιστηρίου συμβολαίου, {Whole life} η ελεγχόμενη λανθασμένα και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2α παρ.13α & παρ.15α του ν.2859/2000

δεν επέρριψε ΦΠΑ, για την παροχή των εν λόγω ως άνω περιγραφόμενων υπηρεσιών προς την εταιρεία.

6. στα Τ.Π.Υ. προς την εταιρεία του υπολογίστηκε συνολική αμοιβή με καθαρή αξία το ποσό των 597.599,97ευρώ χωρίς να επιρριφθεί ο ΦΠΑ 24%, ποσού 143.424,00 ευρώ αν και όπως παραπάνω αναλυτικά περιγράφεται το γεγονός ότι κατά τον χρόνο της παροχής των συγκεκριμένων ως άνω περιγραφόμενων υπηρεσιών της ελεγχόμενης προς την παραλήπτρια αυτών και πελάτη της ελεγχόμενης την επονομαζόμενη επιχείρηση: «.....», αποδεδειγμένα τελικά προέκυψε από τον προβλεπόμενο έλεγχο, και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.4, παρ.5 και παρ.6 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2α παρ.13α & παρ.15α του ν.2859/2000 ότι παρά το ότι ονομαστικά η έδρα αυτής είναι η δ/ση : ουσιαστικά έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα, επειδή η χρήση και η εκμετάλλευση των συγκεκριμένων αυτών υπηρεσιών εξαιτίας και χάριν του συστήματος {system } συντελέστηκε και εξ' ολοκλήρου πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας>>.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1ος Λόγος: Η προσβαλλόμενη πράξη που εκδόθηκε από την αρμόδια Φορολογική Αρχή θα πρέπει να ακυρωθεί καθότι στερείται νομίμου, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ενόψει του γεγονότος ότι η έκθεση ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε είναι γενικόλογη, αβάσιμη και ελλιπής.

.....

Επομένως, είναι όλως αυθαίρετη και ελλειπτική η υπαγωγή της περίπτωσης μας στις νομικές διατάξεις των παρ. 13 περ. α και 15 περ. α του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, λόγος ο οποίος καθιστά ακυρωτέα την προσβαλλόμενη πράξη.

2ος Λόγος: Ο έλεγχος εσφαλμένα εφαρμόζει τις διατάξεις των άρθρων 14 παρ. 13 περ. α και παρ. 15 περ. α του άρθρου 14 του Κώδικα ΦΠΑ, καθώς οι παρεχόμενες από την Εταιρεία υπηρεσίες ουδεμία σχέση έχουν με ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, παρά αποτελούν υπηρεσίες ασφαλιστικού συμβούλου, όπως προκύπτει και από την σχετική σύμβαση παροχής υπηρεσιών συναφείσα μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας

.....

Τέλος, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζουν ότι:

«Απαλλάσσονται από το φόρο: [...] ιθ) οι ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας». Σχετικά με την απαλλαγή των ασφαλιστικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθ. ΠΟΛ. 333/1987 και ΠΟΛ. 1087/1998 εγκύκλιοι σύμφωνα με τις οποίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι προμήθειες που λαμβάνουν από την ασφαλιστική επιχείρηση ή την επιχείρηση ασφαλιστικής πρακτορέυσης τα πρόσωπα που διαμεσολαβούν στη σύναψη συμβάσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ήτοι οι ασφαλιστικοί πράκτορες, οι μεσίτες ασφαλειών, οι ασφαλιστικοί σύμβουλοι και οι συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων. Η ανωτέρω φορολογική μεταχείριση έχει μάλιστα επιβεβαιωθεί και βάσει δημοσιευθέντων ατομικών λύσεων όπως η με αρ.

πρωτ. Δ14Β1103009 ΕΞ 26.6.2013 Απόφαση της κ. Προϊστάμενης της Διεύθυνσης ΦΠΑ, αλλά και σε επίπεδο Ευρωπαϊκής νομολογίας από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με την απόφασή του στην υπόθεση C-349/1996.

3ος Λόγος: Επικουρικά, ακόμη κι αν ήθελε υποτεθεί ότι οι παρεχόμενες από την Εταιρεία υπηρεσίες αποτελούν ηλεκτρονικά παρεχόμενες υπηρεσίες, το άρθρο 14 παρ. 13 δε δύναται να εφαρμοσθεί, καθώς αναφέρεται σε παροχή υπηρεσιών προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, δηλ τελικούς καταναλωτές, ενώ εν προκειμένω η αντισυμβαλλόμενη μας εταιρεία είναι υποκείμενο, καθώς αποτελεί επιχείρηση.

4ος Λόγος: Ο έλεγχος εσφαλμένα εφαρμόζει στην υπό κρίση υπόθεση τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 4, παρ. 5 και παρ. 6 του Ν. 4172/2013 αναφορικά με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, καθώς αυτές αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και όχι τον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τον οποίο η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης προϋποθέτει διαφορετικά κριτήρια.

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

.....

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.

.....

13. Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο.

α) Ο τόπος παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών, ιδίως εκείνων που προβλέπονται στο Παράρτημα VII, προς μη υποκείμενο στο φόρο:

αα) είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας,

ββ) δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στον φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Το γεγονός ότι ο παρέχων την υπηρεσία και ο λήπτης επικοινωνούν μέσω του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δεν σημαίνει υποχρεωτικά ότι πρόκειται για υπηρεσία παρεχόμενη ηλεκτρονικά.

β) Κατά παρέκκλιση της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α', ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) ο παρέχων την υπηρεσία έχει την εγκατάσταση του ή, ελλείπει εγκατάστασης, την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και όχι και εντός άλλου κράτους μέλους,

ββ) οι υπηρεσίες παρέχονται σε μη υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι ή έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος,

γγ) το συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των παροχών που αναφέρονται στην υποπερίπτωση ββ' της παρούσας περίπτωσης δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια του εκάστοτε τρέχοντος ημερολογιακού έτους το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ούτε υπερέβη το ποσό αυτό κατά τη διάρκεια του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Αν η παροχή των υπηρεσιών έχει πραγματοποιηθεί σε άλλα νομίσματα, για τον υπολογισμό του ποσού σε ευρώ λαμβάνεται υπόψη η συναλλαγματική ισοτιμία που έχει δημοσιευθεί από την Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις 5 Δεκεμβρίου 2017.

Αν κατά τη διάρκεια ενός (1) ημερολογιακού έτους, το συνολικό ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των ανωτέρω παροχών υπερβαίνει το όριο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, από το εν λόγω χρονικό σημείο εφαρμόζεται η υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α'.

γ) Οι υποκείμενοι στο φόρο της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης β' που παρέχουν υπηρεσίες μέχρι του ορίου των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, προς μη υποκείμενους στον φόρο, που είναι εγκατεστημένοι, έχουν τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος, έχουν το δικαίωμα να επιλέγουν τον τόπο παροχής των υπηρεσιών τους σύμφωνα με την υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης α'. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο (2) ημερολογιακά έτη, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση ισχύει από το επόμενο ημερολογιακό έτος.

δ) Κατά παρέκκλιση της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α, ο τόπος παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο λήπτη που είναι εγκατεστημένος ή έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας, δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο παρέχων που είναι εγκατεστημένος ή, ελλείπει εγκατάστασης, έχει την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του σε άλλο κράτος μέλος πληροί στο κράτος μέλος αυτό προϋποθέσεις ανάλογες αυτών που ορίζονται στην περίπτωση β', εκτός αν ο εν λόγω παρέχων επιλέξει τον τόπο παροχής των υπηρεσιών του σύμφωνα με την υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης α'.

.....

15. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού

Με σκοπό την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή την αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού:

α) Για τις υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι εκτός Ένωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 12, 13 και 14, περίπτωση ζ', ο τόπος παροχής είναι το εσωτερικό της χώρας, στην περίπτωση που η χρήση και εκμετάλλευση των υπηρεσιών αυτών πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικότερα για τις υπηρεσίες μίσθωσης μεταφορικών μέσων και ενσώματων κινητών αγαθών, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας κατά το μέρος που τα μισθωμένα αγαθά χρησιμοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας. Για τις υπηρεσίες της παραγράφου 13, η χρήση και εκμετάλλευση θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο

εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο παροχής ο λήπτης της υπηρεσίας βρίσκεται στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 ν.2859/2000, ορίζεται ότι :

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

ιβ. οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας,

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 ν.4172/2013 «Μόνιμη εγκατάσταση» ,ορίζεται ότι :

1. «Μόνιμη εγκατάσταση» ορίζεται ο καθορισμένος τόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) τόπο της διοίκησης, β) υποκατάστημα, γ) γραφείο, δ) εργοστάσιο, ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιονδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,

στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α΄ έως ε΄ της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη

εγκατάστασή της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τύπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

6. Μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητά της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

7. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή που διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλον τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής πραγματικά δεδομένα:

- ✓ Σύμφωνα με το άρθρο 4 του καταστατικού σύστασης της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» που έχει λάβει αριθμό Γ.Ε.ΜΗ., σκοπός της εταιρείας είναι:
 1. Η μελέτη της αγοράς, η παρουσίαση και πρόταση λύσεων ασφαλιστικής κάλυψης των αναγκών των πελατών με ασφαλιστικές συμβάσεις για λογαριασμό ασφαλιστικών επιχειρήσεων ή ασφαλιστικών πρακτόρων ή συντονιστών ασφαλιστικών συμβούλων για την πρόσκτηση εργασιών.
 2. Η εκτέλεση κάθε άλλης δραστηριότητας την οποία η εταιρεία θεωρεί ως κατάλληλη ή συναφή με τα αντικείμενα της εταιρείας και γενικά η εκτέλεση κάθε δραστηριότητας που θεωρείται, άμεσα ή έμμεσα, ως κατάλληλη ή πρόσφορη για την εκπλήρωση των παραπάνω σκοπών.Για την επίτευξη του σκοπού της η εταιρεία μπορεί:
 - να ιδρύει ή να συμμετέχει σε άλλες εταιρείες ή επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής, που δραστηριοποιούνται στον τομέα της ασφαλιστικής διαμεσολάβησης και να συνάπτει σχετικές συμβάσεις, να συγχωνεύεται μετ' άλλης εταιρείας ή να απορροφά άλλη συναφή επιχείρηση, ατομική ή εταιρική, οιασδήποτε εταιρικού τύπου ή να εισφέρει κλάδο σε υφιστάμενη ή συνιστώμενη νέα εταιρεία,
 - να ενεργεί αυτοτελώς ή να συνεργάζεται με οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινοπραξία στην Ελλάδα και το εξωτερικό με όμοιο ή παρεμφερή σκοπό,-να ιδρύει καταστήματα, υποκαταστήματα ή συνδεδεμένες με την παρούσα επιχειρήσεις στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή,
 - να δίδει τριτεγγυήσεις ή εγγυήσεις υπέρ τρίτων φυσικών ή νομικών προσώπων με τα οποία συνεργάζεται ή στα οποία συμμετέχει, προς ευόδωση του εταιρικού σκοπού, παρέχουσα πάσης φύσεως ασφάλειες, ενοχικές και εμπράγματα,
 - να ζητεί την έκδοση εγγυητικών επιστολών ή ενέγγυων πιστώσεων, σε ευρώ ή ξένο νόμισμα, υπέρ τρίτων φυσικών ή νομικών προσώπων με τα οποία συνεργάζεται ή στα οποία συμμετέχει, προς ευόδωση του εταιρικού σκοπού, παρέχουσα πάσης φύσεως ασφάλειες, ενοχικές και εμπράγματα,
 - να αντιπροσωπεύει οποιαδήποτε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία ή επιχείρηση που έχει τον ίδιο ή παρεμφερή σκοπό.
- ✓ Από το σύστημα Taxis της ΑΑΔΕ, μητρώο ΦΑΕ κλπ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει ως αντικείμενο εργασιών <<Ασφαλιστικοί Σύμβουλοι>>.
- ✓ Από το μητρώο των ασφαλιστικών διαμεσολαβητών που διατηρεί το Επαγγελματικό Επιμελητήριο, προκύπτει ότι είναι εγγεγραμμένος σ' αυτό με αριθμό Εγγραφής/.....
- ✓ Από τον ιστότοπο της εταιρείας που διατηρεί στο διαδίκτυο για την προώθηση των εργασιών της, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα μέλος του ομίλου, ενεργεί στην Ελλάδα ως ασφαλιστικός διαμεσολαβητής (ασφάλειες ζωής, ιατρικής κάλυψης

κλπ),για λογαριασμό του ομίλου «.....», ο οποίος όμιλος έχει περισσότερους από 1 εκατομμύριο ασφαλισμένους σε ολόκληρη την Ευρώπη και έχει δώσει 88εκατομμύρια αποζημιώσεις για το 2017, αποτελεί δε έναν από τους ταχύτερα αναπτυσσόμενους ασφαλιστικούς φορείς στην Ανατολική Ευρώπη.

- ✓ Από τις οικονομικές καταστάσεις φαίνεται σαφέστατα, ότι το μεγαλύτερο μέρος του κόστους παροχής υπηρεσιών της προσφεύγουσας αποτελεί η διαφήμιση και ότι απασχολεί περί τα τριάντα πέντε(35) άτομα προσωπικό.
- ✓ Την 01/8/2017 μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία (Eurone) Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης Επιπέδου 3 (Αριθμός Εγγραφής), (Ασφαλιστής) και της (.....) (Αριθμός εγγραφής στο ΓΕΜΗ):, οδός, Τ.Κ., (Ασφαλιστικός Σύμβουλος), υπεγράφη σύμβαση για την μεταξύ τους συνεργασία στην Ελλάδα.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι η Ασφαλιστική εταιρεία: «.....», είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την ελεγχόμενη, λόγω της χρησιμοποίησης του ηλεκτρονικού συστήματος (από την ελεγχόμενη) για την έκδοση των ασφαλιστηρίων συμβολαίων και ότι καταστατικά μεν, είναι εγκατεστημένη στο αλλά οιονεί δε πραγματικά ή οντολογικώς ψηφιακά είναι τελικά, εγκατεστημένη στην χώρα μας, επικαλούμενος τις διατάξεις τόσο του άρθρου 14 του ν.2859/00, όσο και του άρθρου 6 του ν.4172/13.

Δεδομένου ότι αφορμή για την διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά ήταν η με αριθ. πρωτ./2018 αίτηση της προσφεύγουσας για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, φορολογικής περιόδου 01/1/2018 - 30/06/2018, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος εσφαλμένα εφαρμόζει στην υπό κρίση υπόθεση τις διατάξεις των άρθρων 6 παρ. 4, παρ. 5 και παρ. 6 του Ν. 4172/2013 αναφορικά με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, καθώς αυτές αφορούν τη φορολογία εισοδήματος και όχι τον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τον οποίο η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης προϋποθέτει διαφορετικά κριτήρια, βάσιμα προβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1087/1998 τροποποιήθηκε η αρχική ΠΟΛ. 333/1987 και διευκρινίστηκε ότι στην απαλλαγή περιλαμβάνονται και οι εργασίες των ασφαλιστικών συμβούλων, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. [2170/93](#) (ΦΕΚ 150Α/10.9.93), αντικαταστάθηκε το άρθρο 1 του ν.[1569/85](#) και καθορίστηκαν τα πρόσωπα που διαμεσολαβούν για τη σύναψη ασφαλιστικών συμβάσεων τα οποία είναι οι ασφαλιστικοί πράκτορες, οι μεσίτες ασφαλίσεων, οι ασφαλιστικοί σύμβουλοι (τέως παραγωγοί ασφαλίσεων) καθώς και οι συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων.

Ως ασφαλιστικός σύμβουλος σύμφωνα με το άρθρο 13 του νόμου αυτού που αντικατέστησε το άρθρο 16 του ν. [1569/85](#) ορίζεται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο μελετά την αγορά, παρουσιάζει και προτείνει λύσεις ασφαλιστικής κάλυψης των αναγκών των πελατών με ασφαλιστικές συμβάσεις για λογαριασμό ασφαλιστικών επιχειρήσεων ή ασφαλιστικών πρακτόρων ή μεσιτών, με βάση σύμβαση έναντι προμήθειας για την πρόσκτηση εργασιών. Ο ασφαλιστικός σύμβουλος δεν έχει δικαίωμα υπογραφής ασφαλιστηρίων.

Η σχέση που συνδέει τον ασφαλιστικό σύμβουλο με την ασφαλιστική επιχείρηση ή τον ασφαλιστικό πράκτορα ή το μεσίτη ασφαλίσεων είναι σύμβασης έργου. Έτσι και επειδή οι ασφαλιστικοί σύμβουλοι όπως αναφέρονται στα άρθρα 11 και 13 του ν. [2170/93](#), είναι εκείνοι που αντικατέστησαν στην ασφαλιστική αγορά τους παραγωγούς ασφαλίσεων έγινε δεκτό οι εργασίες τους να απαλλάσσονται από το ΦΠΑ σύμφωνα με την ίδια διάταξη του ΦΠΑ.

Επειδή για τη δραστηριότητα του συνδεδεμένου ασφαλιστικού διαμεσολαβητή κατά την έννοια του π.δ. 190/2006 (ΦΕΚ 196 τ. Α) ο οποίος για τη διαμεσολάβησή του στη σύναψη των ασφαλιστικών συμβάσεων λαμβάνει από τη συνεργαζόμενη ασφαλιστική επιχείρηση προμήθεια επί των συναφθέντων συμβολαίων έχουν διευκρινιστεί τα ακόλουθα: Με τις ΠΟΛ. 333/1987 και ΠΟΛ. 1087/1998 εγκυκλίου απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι προμήθειες που λαμβάνουν από την ασφαλιστική επιχείρηση ή την επιχείρηση ασφαλιστικής πρακτόρευσης τα πρόσωπα του άρθρου 1 του ν. [1569/85](#) που διαμεσολαβούν στη σύναψη συμβάσεων ιδιωτικής ασφάλισης, ήτοι οι ασφαλιστικοί πράκτορες, οι μεσίτες ασφαλίσεων, οι ασφαλιστικοί σύμβουλοι και οι συντονιστές ασφαλιστικών συμβούλων. Περαιτέρω σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ/τος 190/2006, στα πρόσωπα που ακούν δραστηριότητα ασφαλιστικής διαμεσολάβησης περιλαμβάνονται τα πρόσωπα του προαναφερθέντος άρθρου 1 του ν. [1569/85](#) καθώς και ο συνδεδεμένος ασφαλιστικός διαμεσολαβητής. Με βάση τα παραπάνω και σύμφωνα με τη πάγια νομολογία του ΔΕΕ (υπόθεση C- 349/1996), η προμήθεια επί των συναφθέντων ασφαλιστικών συμβολαίων που εισπράττει ο συνδεδεμένος ασφαλιστικός διαμεσολαβητής από την ασφαλιστική εταιρεία, με την οποία συνεργάζεται απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με την περ. ιθ' της παρ. 1 του άρθρου 22 ΦΠΑ και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 333/1987, καθόσον ασκεί πράξεις (υπηρεσίες ασφαλιστικής διαμεσολάβησης) που εντάσσονται στη παραγωγική διαδικασία των ασφαλιστικών και λοιπών εργασιών ασφαλιστικών επιχειρήσεων (Σχετ. εγγ. Δ.Ο.Υ. Δ 14Β 1103009 ΕΞ 26.6.2013).

Επειδή περαιτέρω, ο ίδιος ο έλεγχος έκρινε ότι στην αμοιβή της προσφεύγουσας εταιρείας όπως αυτή προκύπτει από το σύνολο της καθαρής αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) που ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 597.599,97 ευρώ, περιλαμβάνεται η συμφωνημένη προμήθεια επί της αξίας πώλησης Ασφαλιστήριων συμβολαίων, όπως αυτή ορίζεται στην μεταξύ των εταιρειών σύμβαση, ωστόσο δεν απέδειξε ότι αυτή δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 22 §1 περ. ιθ, του ν.2859/2000.

Επειδή ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι επίμαχες αμοιβές που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία είναι κατ' αρχήν αμοιβές υπαγόμενες σε ΦΠΑ, προκειμένου να εξεταστεί ο τόπος φορολογίας αυτών. Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι πρόκειται για συμφωνημένη προμήθεια επί της αξίας πώλησης Ασφαλιστήριων συμβολαίων, οι εν λόγω αμοιβές απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 22§1 περ. ιθ ν.2859/2000, απαλλαγή που θα είχε και αν ακόμα η εταιρεία «.....» είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4174/2013,η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές στην αξία των φορολογητέων εισροών καθώς και στον αναλογούντα επί αυτών ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 ν.4174/13,η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου-καταλογιζομενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ :144.385,66 ευρώ

Ποσό για επιστροφή : 144.385,66 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.