



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15.9.2023

Αριθμός απόφασης: 1269

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 **27.4.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας (ΑΦΜ) η οποία εδρεύει στο Αττικής, κατά της με αρ. /1.2.2023 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020 του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την /1.2.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27.4.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (ΑΦΜ)**, η οποία κατατέθηκε

εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /1.2.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020 του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 692.384,73 € πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ύψους 346.192,37 €, και διαφορά υπολοίπου φόρου για επιστροφή ύψους 69.195,63 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 1.2.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα βάσει της αρ. /07-09-2022 εντολής ελέγχου κατόπιν της αρ. /22-05-2021 ηλεκτρονικής αίτησης επιστροφής ΦΠΑ ύψους 69.195,63 €. Η προσφεύγουσα έχει αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών τεχνικής υποστήριξης για τεχνολογίες της πληροφορίας.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, κατά την ελεγχόμενη χρήση, η προσφεύγουσα εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αποκλειστικά προς την αλλοδαπή εταιρεία και μοναδική εταίρο της (....., με έδρα στις ΗΠΑ και αντικείμενο εργασιών την παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, υπηρεσιών τηλεπικοινωνιακών εφαρμογών, η συμβουλευτική υποστήριξη και υλοποίηση προσαρμοσμένων λύσεων ανάπτυξης/ εφαρμογής λογισμικού), ως κατωτέρω:

				Κίνηση	
	Ημερομηνία	Παρασ/κό	Απολογία κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
A/A	Από μεταφορά				
1	19/05/20				783.517,01
2	20/07/20				760.114,59
3	11/11/20				818.291,46
4	31/12/20				811.328,42
	Σύνολα			0,00	3.173.251,48

Στα ανωτέρω εκδιδόμενα τιμολόγια αναγράφεται ως περιγραφή «.....».

Η ελεγχόμενη επιχείρηση τηρεί κατά την ελεγχόμενη χρήση δύο λογαριασμούς όψεως, έναν στην τράπεζα με αριθμό λογαριασμού (λογαριασμός Γ.Λ. 38.03.00.0000) και έναν στην τράπεζα του εξωτερικού και συγκεκριμένα στο παράρτημα του Λονδίνου με λογαριασμό IBAN (λογαριασμός Γ.Λ. 38.03.00.0001). Επί της προσκομισθείσας κίνησης του εν λόγω λογαριασμού αναγράφεται επακριβώς σε αγγλική γλώσσα η διεύθυνση

Η είσπραξη των συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα με την αμερικάνικη εταιρεία, γίνεται κυρίως μέσω του λογαριασμού της επιχείρησης που τηρεί στο παράρτημα του της τράπεζας και δευτερευόντως μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της

Όσον αφορά στο είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας, ο έλεγχος ζήτησε διευκρινήσεις. Η ελεγχόμενη επιχείρηση παρέπεμπε πάντα στις καταρτισθείσες συμβάσεις και δεν έδωσε επαρκείς διευκρινήσεις σχετικά με τι είδους εργασίες και υπηρεσίες παρέχει στην αλλοδαπή. Στα τιμολόγια δεν καθορίζονται επακριβώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες προς την αλλοδαπή εταιρεία και η αιτιολογία αυτών είναι αόριστη. Η ελεγχόμενη εταιρεία δεν απάντησε αναλυτικά για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες και τις παραμέτρους τιμολόγησης αυτών και ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να διαπιστώσει εάν η ελληνική εταιρεία παρέχει υπηρεσίες σε πελάτες της αλλοδαπής εγκατεστημένους στην Ελλάδα.

Από το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην ανωτέρω επιχείρηση και από τα προσκομιζόμενα λογιστικά αρχεία ήτοι:

α) το συστατικό της έγγραφο από το οποίο προκύπτει ότι σκοπός της επιχείρησης είναι: «(i) Η παροχή υποστήριξης του λογισμικού και των προϊόντων και υπηρεσιών της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία «.....», περιλαμβανόμενης της υποστήριξης πελατών της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία «.....» τόσο για την υπάρχουσα όσο και για τις μελλοντικές πλατφόρμες, (ii) Η διάθεση και εμπορία, χονδρική και λιανική λογισμικού και σχετικών προϊόντων και υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία «.....», (iii) Η διενέργεια κάθε είδους υπηρεσιών στον τομέα των ηλεκτρονικών υπολογιστών, λογισμικού και παροχής δεδομένων και πληροφοριών μέσω δικτύου, (iv) Η κάθε είδους παροχή συμβουλευτικών και εκπαιδευτικών υπηρεσιών στους τομείς αυτούς, όπως επίσης και μελετών, σχεδιασμού, εκτέλεσης και εφαρμογών στους ως άνω τομείς, (v) Η διενέργεια κάθε είδους αναλύσεων με ηλεκτρονικούς υπολογιστές, (vi) Η πώληση και παροχή άδειας χρήσης προγραμμάτων Η/Υ και (vii) η λειτουργία ηλεκτρονικών υπολογιστών για εμπορικούς σκοπούς και επιχειρήσεις.

β) τα εκδοθέντα τιμολόγια με βάση τα οποία η ελληνική θυγατρική παρέχει υπηρεσίες προς την αμερικάνικη μητρική με βάση την από 01/01/2019 μεταξύ τους σύμβαση, και

γ) την από 01/01/2019 μεταξύ τους καταρτισθείσα σύμβαση

ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο πλαίσιο της μεταξύ τους Σύμβασης, η προσφεύγουσα ελληνική θυγατρική εταιρεία διαθέτει σε μόνιμη βάση την κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους προς τη μητρική αμερικάνικη που της επιτρέπουν να εκτελεί τις υπηρεσίες προς τους πελάτες της καθώς και ότι με βάση τα οριζόμενα στη σύμβαση η αμερικάνικη κατέχει παρόμοια εξουσία διάθεσης επί του προσωπικού, όπως στην περίπτωση που θα ανήκαν στην ίδια.

Με αυτόν τον τρόπο, η αμερικάνικη μητρική έχει εξασφαλίσει το απαραίτητο εξειδικευμένο και τεχνικό δυναμικό της ελληνικής θυγατρικής και συνεπακόλουθα την υλική και οργανωτική υποδομή αυτής προς ίδιο σκοπό και όφελος.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αλλοδαπή μητρική εταιρεία μέσω της ελληνικής θυγατρικής έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 14§2 περ.α' του Κώδικα Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις οποίες καθοριστικό ρόλο για τον τόπο φορολογίας της υπηρεσίας έχει η έδρα του λήπτη της υπηρεσίας ή η μόνιμη εγκατάστασή του, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, σύμφωνα με τις οποίες ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης, διαπίστωσε ότι παρέχεται στην αλλοδαπή μητρική εταιρεία μέσω της ημεδαπής θυγατρικής, εγκατάσταση η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της, συνεπώς ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών που παρέχονται από την πλευρά της ημεδαπής είναι το εσωτερικό της χώρας.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, μέσω του λογιστή της, με το υπ' αριθμ. πρωτ./30-03-2022 ηλεκτρονικό μήνυμά της παραθέτοντας τις απόψεις της θεώρησε ότι οι εκροές της είναι εκροές

φορολογητέες εκτός Ελλάδος του άρθρου 14§2 περ.α' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) διότι «.....στην εξεταζόμενη περίπτωση η αλλοδαπή εταιρεία δεν ασκεί καμία δραστηριότητα ούτε πραγματοποιεί πωλήσεις ή άλλου είδους φορολογητέες πράξεις εντός της Ελληνικής επικράτειας με Έλληνες καταναλωτές φυσικά ή νομικά πρόσωπα».

Δηλαδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, προβλήθηκε ο ισχυρισμός από την προσφεύγουσα ότι δεν υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής καθώς η αλλοδαπή δεν ασκεί καμία δραστηριότητα ούτε πραγματοποιεί πωλήσεις ή άλλου είδους φορολογητέες πράξεις εντός της Ελληνικής επικράτειας με Έλληνες καταναλωτές φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, ο έλεγχος σημειώνει αφενός ότι τα ως άνω προβαλλόμενα για την δραστηριοποίηση της αλλοδαπής αναφέρονται από την ελεγχόμενη ημεδαπή χωρίς να υφίσταται δυνατότητα διασταύρωσης, ενώ ως προς την ημεδαπή έχει διαπιστωθεί ότι μέχρι σήμερα έχει πραγματοποιήσει στο εσωτερικό της χώρας φορολογητέες εισροές ενώ επίσης δεν έχει άλλους πελάτες πέραν της αλλοδαπής.

Περαιτέρω, ο έλεγχος υπέβαλε στη Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας το αρ./1.4.2022 ερώτημα σχετικά με το ως άνω ζήτημα, ήτοι εάν στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω δεδομένα, απαιτείται η δραστηριοποίηση της αλλοδαπής εταιρείας (με πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) στο εσωτερικό της χώρας σε Έλληνες καταναλωτές για την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης. Σύμφωνα με το αρ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2022/14.9.2022 απαντητικό έγγραφο της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ./2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, κρίθηκε ότι δεν απαιτείται, κατά γενικό κανόνα, η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση να μεσολαβεί στην τέλεση φορολογητέων πράξεων για σκοπούς ΦΠΑ στην Ελλάδα, αλλά η υποδομή και οι πόροι αυτής στην χώρα μας να είναι ικανοί ώστε να λαμβάνουν τις υπηρεσίες που εξετάζονται κάθε φορά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσαύξησε τη δηλωθείσα από την ελεγχόμενη αξία των φορολογητέων εκροών ύψους 52.287,42 ευρώ (που προκύπτει κατόπιν χρεοπίστωσης της αξίας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, λήψεων υπηρεσιών αρ. 14.2.α και λοιπών πράξεων λήπτη) κατά το ποσό των 3.173.251,48 ευρώ, ποσό που αντιστοιχεί στη συνολική αξία των αναλυτικά ανωτέρω αναφερομένων εκδοθέντων από αυτήν τιμολογίων, κατά τη χρήση 2020, προς την αλλοδαπή αμερικάνικη εταιρεία και προσδιόρισε την αξία των φορολογητέων εκροών ελέγχου στο ποσό των 3.225.538,90 ευρώ (ήτοι 52.287,42€ πλέον 3.173.251,48€), με συνέπεια να προκύψει για καταβολή χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ποσού 692.384,73€ πλέον πρόσθετων φόρων ύψους 346.192,37€, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό καταβολής 1.038.577,10€, το οποίο καταλογίστηκε με την υπό κρίση πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενη:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω παντελούς έλλειψης σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων της περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 14 και της παρ. 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, των διατάξεων των άρθρων 24, 44 και 196 της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ, καθώς και του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011, καθώς ο έλεγχος εσφαλμένα διαλαμβάνει ότι οφείλεται ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών προς αντισυμβαλλόμενο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα

από την προσφεύγουσα. Η παροχή υπηρεσιών σε πρόσωπο εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, εκτός Ε.Ε., βρίσκεται εκτός πεδίου του ελληνικού Φ.Π.Α. καθώς τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι η τρίτη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένος ο λήπτης. Η προσφεύγουσα επικαλείται την αρ. 1586/2022 απόφαση του ΣτΕ, ως προς τα κριτήρια που τίθενται για την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης και φορολογίας ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα διατηρεί αυτοτελώς τα απαραίτητα υλικοτεχνικά μέσα καθώς και το απαραίτητο προσωπικό το οποίο συνδέεται αποκλειστικά με αυτή με σκοπό την παραγωγή του έργου της κατά σκοπό της χωρίς ουδεμία κεφαλαιακή ή άλλη εξάρτηση από την μητρική της εταιρεία ή οποιαδήποτε άλλη εταιρεία του ομίλου. Η μοναδική δικαιοδοσία της αντισυμβαλλόμενης μας επί του προσωπικού της, περιορίζεται αποκλειστικά και μόνο στη διατύπωση ορισμένων παρατηρήσεων και ενστάσεων. Κανένας όρος της σύμβασης δεν παρέχει στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία τη δυνατότητα εποπτείας επί του παραγόμενου από την προσφεύγουσα έργου. Το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η μητρική έχει εξασφαλίσει το απαραίτητο εξειδικευμένο προσωπικό και τεχνικό δυναμικό επί του οποίου έχει εξουσία διαθέσεως όπως στην περίπτωση που θα ανήκε στην ίδια είναι αυθαίρετο.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του ελέγχου, περί μη αναλυτικής περιγραφής των υπηρεσιών που παρέχει στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία στην αλλοδαπή με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην είναι σε θέση να διαπιστώσει αν η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες σε πελάτες της αλλοδαπής εγκατεστημένους στην Ελλάδα, επισημαίνει ότι στην καταρτισθείσα σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας περιγράφονται αναλυτικώς οι υπηρεσίες που παρέχει η προσφεύγουσα, με σαφήνεια και ακρίβεια. Αντίστοιχα στις συμβάσεις της προσφεύγουσας με τους εργαζομένους αυτής περιγράφονται αναλυτικά τα καθήκοντά τους (προσκομίζει προς τούτου συμβάσεις εργασίας με εργαζομένους της).

Με δεδομένο ότι στη σύμβαση με τη μητρική εξειδικεύονται πλήρως οι παρεχόμενες υπηρεσίες και ότι η αλλοδαπή μητρική αποτελεί τον αποκλειστικό πελάτη της προσφεύγουσας, ο έλεγχος μπορεί να διαπιστώσει τον λήπτη των υπηρεσιών και το είδος αυτών, αντίθετα με τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου.

Δεν πληρούνται τα κριτήρια που υιοθετήθηκαν από το ΔΕΕ και ασπάστηκε πλήρως το ΣτΕ με την αρ. 1586/2022 απόφασή του σχετικά με τη στοιχειοθέτηση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς ΦΠΑ, και αναλυτικότερα:

- Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν ασκεί εποπτεία αυστηρότερη από εκείνη που συνηθίζεται σε σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, όπως εν προκειμένω μητρικής και θυγατρικής εταιρείας.
- Ως έχει κριθεί από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο, δεν στοιχειοθετείται η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης ακόμα και αν ο υποκείμενος στο φόρο έχει εντός του κράτους μέλους θυγατρική η οποία του ανήκει κατά 100% και η οποία έχει ως αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στον υποκείμενο στο φόρο.
- Η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν διαθέτει προσωπικό στην Ελλάδα ούτε έχει καμία απολύτως εξουσία επί του προσωπικού που απασχολεί η προσφεύγουσα, που απασχολεί και κατευθύνει αυτό αποκλειστικώς για τις ανάγκες της.
- Η σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της αλλοδαπής αντισυμβαλλόμενης είναι ορισμένου χρόνου ενώ παρέχεται η δυνατότητα καταγγελίας αυτή οποιαδήποτε χρονική στιγμή από αμφοτέρωτα τα μέρη.
- Όπως γίνεται παγίως δεκτό από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο, είναι αντιφατικός ο ισχυρισμός ότι δύνανται οι ίδιοι πόροι να χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα και για την παροχή και για τη λήψη της υπηρεσίας.

- Βρίσκεται σε πλήρη αντίθεση με την ασφάλεια του δικαίου η παραδοχή ενός ισχυρισμού κατά τον οποίο ένα αυτοτελές νομικό πρόσωπο δύναται να αποτελεί ταυτοχρόνως και μόνιμη εγκατάσταση ενός άλλου νομικού προσώπου.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

- α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,
- β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,
- γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. ...
- δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,
- β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2859/2000:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

- α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,
- β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος,
- γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2859/2000:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.α της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000, που αποτελεί την ενσωμάτωση του άρθρου 44 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ:

«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 εγκατάσταση 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν. 2859/2000:

«1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι:

α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, ...

β) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό άλλου κράτους - μέλους υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις ε`, στ` και η` και εφόσον δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση ε` της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

γ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου εκτός Ελλάδος υποκείμενου στον φόρο, για τις πραγματοποιούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός των πράξεων που αναφέρονται στις κατωτέρω περιπτώσεις ε`, στ` και η`,

δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,

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

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

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

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

ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,

η) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών σε κάθε άλλη περίπτωση, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο και οι πράξεις πραγματοποιούνται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος δεν διαθέτει ΑΦΜ / ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας,

Κατ' εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου, υπόχρεος στο φόρο είναι ο λήπτης των αγαθών υποκείμενος στο φόρο, που διαθέτει ΑΦΜ/Φ.ΠΑ, στο εσωτερικό της χώρας ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του, στην περίπτωση που ο προμηθευτής των αγαθών δεν είναι εγκατεστημένος στη χώρα και έχει λάβει άδεια ο ίδιος ή επιχείρηση που ανήκει στον ίδιο όμιλο για αναστολή καταβολής του φόρου κατά την εισαγωγή αγαθών στην Ελλάδα, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 2960/2001 (Α' 265).

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, καθώς και της παρ. 4α του άρθρου 29 του ν. 2960/2001, δεν ισχύει η υποχρέωση που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών χορηγείται έγκριση στα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων και καθορίζεται ο τρόπος, οι διαδικασίες και οι λεπτομέρειες καταβολής του φόρου, καθώς και τα απαραίτητα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά."

θ) το πρόσωπο που πραγματοποιεί Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών,

ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία".

.....

1α. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ένας υποκείμενος στον φόρο που έχει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας όταν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) πραγματοποιεί φορολογητέα Παράδοση αγαθών ή Παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της χώρας,

β) η ενδεχόμενη εγκατάσταση που ο προμηθευτής ή ο παρέχων διατηρεί στο εσωτερικό της χώρας δεν παρεμβαίνει στην εν λόγω Παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011:

«1. Για την εφαρμογή του άρθρου 44 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.

2. Για την εφαρμογή των κατωτέρω άρθρων, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να εκτελεί τις

υπηρεσίες τις οποίες παρέχει: α) άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ· β) από 1ης Ιανουαρίου 2013, άρθρο 56 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας 2006/112/ΕΚ· γ) μέχρι 1ης Δεκεμβρίου 2014, άρθρο 58 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ· δ) άρθρο 192α της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

3. Το γεγονός και μόνο ότι ένας υπόχρεος διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν επαρκεί για να θεωρηθεί ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση.»

Επειδή με την σκέψη 7 της αρ. 1586/2022 απόφασης του ΣτΕ κρίθηκαν τα εξής:

«...7. Επειδή, όπως συνάγεται τόσο από το γράμμα και την αλληλουχία των ως άνω διαδοχικών διατάξεων της ενωσιακής και εθνικής νομοθεσίας, όπως αυτές έχουν παγίως ερμηνευθεί από το ΔΕΕ, όσο και από τον (κοινό) σκοπό τους -ο οποίος συνίσταται αφενός μεν στην αποφυγή συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση αφετέρου δε στη μη φορολόγηση εσόδων (βλ. μεταξύ άλλων, απόφαση ΔΕΕ της 16ης Οκτωβρίου 2014, ..., C-605/12, σκ. 42)- το πλέον πρόσφορο σημείο αναφοράς για τον καθορισμό του τόπου παροχής υπηρεσιών από φορολογικής απόψεως και, συνεπώς, κατά προτεραιότητα, είναι ο τόπος που ο υποκείμενος στον φόρο έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, τυχόν δε άλλη εγκατάσταση (“μόνιμη εγκατάσταση”) λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή της φορολογίας μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο Κράτος Μέλος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση ΔΕΕ της 4ης Ιουλίου 1985, ..., C-168/84, σκέψεις 17-18, προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-605/12 σκ. 53-55 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Από τη συναφή δε νομολογία του ΔΕΕ τόσο επί του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας (που, κατά τα προεκτεθέντα, ταυτίζεται με το γράμμα του άρθρου 43 της οδηγίας ΦΠΑ) όσο και επί του άρθρου 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ συνάγεται ότι υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του σε ορισμένο κράτος μέλος και λαμβάνει υπηρεσίες από έναν δεύτερο υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, πρέπει να θεωρηθεί ότι διαθέτει στο εν λόγω κράτος μέλος “μόνιμη εγκατάσταση”, προκειμένου να καθορισθεί ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών, εάν η εν λόγω εγκατάσταση εμφανίζει μια ελάχιστη συνοχή με τη μόνιμη συνύπαρξη ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την αυτοτελή παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (όταν η έννοια αυτή καθορίζεται σε σχέση με τον παρέχοντα τις υπηρεσίες) ή οι οποίοι της επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που της παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης, δηλαδή της δραστηριότητάς της (όταν η έννοια αυτή καθορίζεται σε σχέση με τον λήπτη των υπηρεσιών) [βλ. συναφώς και το άρθρο 11 του μεταγενέστερου εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 (L 77) που υιοθετεί στο ακέραιο τη νομολογία αυτή]. Εφόσον δε συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, η μόνιμη αυτή εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο αποτελεί, κατά την οδηγία, το κατάλληλο σημείο αναφοράς για την επιβολή της φορολογίας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να αποτραπεί η εμφάνιση καταστάσεων (στρεβλώσεις ανταγωνισμού κ.λπ.) ικανών να διακυβεύσουν την εύρυθμη εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ, το οποίο, άλλωστε, πρέπει να εφαρμόζεται προσκείμενο όσο τον δυνατόν καλύτερα στην οικονομική και εμπορική πραγματικότητα, λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη και ότι, όπως έχει κριθεί από το ΔΕΕ, η λογική των διατάξεων που αφορούν τον τόπο παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο κατανάλωσης των αγαθών ή υπηρεσιών (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Απριλίου 2022, ..., C-333/20, σκέψεις 38 και 43). Εν σχέσει δε με το πρώτο κριτήριο της ανωτέρω νομικής έννοιας (κατά το οποίο η μόνιμη εγκατάσταση πρέπει να χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και να διαθέτει

κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους), έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, ότι: 1. η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» απαιτεί μια «ελάχιστη συνοχή», με την ύπαρξη σε μόνιμη βάση των ανθρώπινων και τεχνικών πόρων που είναι αναγκαίοι για την αυτοτελή παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών (αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2007, ..., C-73/06, σκέψη 54, της 3ης Ιουνίου 2021, ..., C-931/19, σκ. 42, της 17ης Ιουλίου 1997, ..., C-190/95, σκ. 15 επ και της 6ης Φεβρουαρίου 2014, ..., C-323/12 σκ. 46 και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία)-επομένως, δεν μπορεί να υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση, αφενός, χωρίς προφανή υποδομή, η οποία υλοποιείται με την ύπαρξη ανθρώπινων ή τεχνικών πόρων· αφετέρου, η υποδομή αυτή δεν μπορεί να έχει μόνον περιστασιακή ύπαρξη, 2. προκειμένου να γίνει δεκτή η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης σε κάποιο κράτος μέλος, δεν απαιτείται ο υποκείμενος στον φόρο να απασχολεί εκεί προσωπικό που τελεί σε υπαλληλική σχέση με τον ίδιο ούτε να χρησιμοποιεί μέσα επί των οποίων ο ίδιος έχει την κυριότητα, αλλά αρκεί ο υποκείμενος στον φόρο να έχει επί των πιο πάνω πόρων εξουσία διαθέσεως κατά τον ίδιο τρόπο όπως αν ήταν δικό του (βλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Απριλίου 2022, ..., C-333/20, σκέψη 41), 3. η ύπαρξη, στο έδαφος ενός κράτους μέλους, μόνιμης εγκατάστασης μιας εταιρίας που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να συναχθεί απλώς και μόνον από το γεγονός ότι η εταιρία κατέχει θυγατρική στο κράτος αυτό (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-333/20 σκ. 40, πρβλ. απόφαση ΔΕΕ της 7ης Μαΐου 2020, ..., C-547/18, σκέψη 33). Εν σχέσει, εξάλλου, προς το δεύτερο κριτήριο (σχετικά με τη διαπίστωση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης, κατά το οποίο μια τέτοια εγκατάσταση χαρακτηρίζεται από υποδομή κατάλληλη, από απόψεως ανθρώπινων και τεχνικών πόρων, που επιτρέπει στο νομικό πρόσωπο να λαμβάνει τις παρεχόμενες υπηρεσίες και να τις χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του) έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, ότι: 1. μόνο το γεγονός ότι η οικονομική δραστηριότητα του ενός υποκείμενου στον φόρο μπορεί να έχει άμεση επιρροή στα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας του άλλου υποκείμενου στον φόρο ή ότι οι οικονομικές δραστηριότητες των δύο υποκειμένων συνιστούν οικονομική ενότητα δεν είναι, καθεαυτά, στοιχεία κρίσιμα για τον καθορισμό της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-605/12 σκ. 64), 2. δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση σε κράτος μέλος, η οποία χρησιμοποιείται μόνον προκειμένου η επιχείρηση να ασκεί δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα, όπως είναι η πρόσληψη προσωπικού ή η αγορά τεχνικών μέσων (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-73/06, σκέψη 56) ή στην οποία διενεργούνται απλώς βοηθητικές και συμπληρωματικές εργασίες, ήτοι εγκατάσταση από την οποία δεν καθίσταται δυνατή η κατάρτιση των συμβάσεων που συνιστούν το αντικείμενο της οικονομικής της δραστηριότητας ή η λήψη διοικητικών αποφάσεων περί τη διαχείριση (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-190/95, σκ. 19), 3. οι ίδιοι πόροι δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται ταυτόχρονα τόσο για την παροχή όσο και για τη λήψη των ίδιων υπηρεσιών, ήτοι δεν μπορεί να ταυτίζονται οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι τόσο του παρέχοντος όσο και του λήπτη της ίδιας υπηρεσίας (προπαρατεθείσα απόφαση ..., C-333/20 σκ. 54), δεδομένου, άλλωστε, ότι κατ' αρχήν δεν είναι δυνατόν ένας υποκείμενος στον φόρο να αποτελεί ο ίδιος τη μόνιμη εγκατάσταση άλλου υποκείμενου στον φόρο. Τούτο, ωστόσο, δεν αποκλείει την περίπτωση ένας υποκείμενος στον φόρο να έχει στενή και μόνιμη πρόσβαση στους ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους άλλου υποκείμενου στον φόρο, ο οποίος μπορεί, ως προς την με τον τρόπο αυτή θεμελιούμενη μόνιμη εγκατάσταση, να λογίζεται ταυτόχρονα, από άλλη σκοπιά, και ως παρέχων υπηρεσίες υπό την έννοια, συνεπώς, αυτή είναι καθοριστικής σημασίας το ζήτημα του (ορθού) εντοπισμού τόσον του τόπου στον οποίο ασκεί δραστηριότητα ο υποκείμενος στον φόρο και αξιοποιεί τις υπηρεσίες του άλλου υποκείμενου στον φόρο για τις ανάγκες της δραστηριότητάς του όσο και του είδους της τελευταίας αυτής δραστηριότητας, την

οποία ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί με τους παρεχόμενους από τον άλλο υποκείμενο πόρους (βλ. προτάσεις Γενικής Εισαγγελέα επί της υπόθεσης ..., σκ. 52, 54-56).

Επειδή σύμφωνα με την σκέψη 9 της αρ. 1586/2022 απόφασης του ΣτΕ, αναφορικά με τους λόγους αποδοχής της αίτησης αναίρεσης που κρίθηκε στην εν λόγω περίπτωση:

«.....9. 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 προσβαλλομένη), 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 προσβαλλομένης 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. ...»

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της σύμβασης της προσφεύγουσας με την αλλοδαπή (η οποία αποτελεί τον μοναδικό εταίρο της προσφεύγουσας και κατά το κρινόμενο έτος το μοναδικό πελάτη της προσφεύγουσας), και τις διατάξεις του άρθρου 14§2 περ.α’ του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011, διαπίστωσε ότι εν προκειμένω στοιχειοθετείται η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της αλλοδαπής μητρικής στην Ελλάδα. Συνεπώς ο τόπος φορολόγησης των υπηρεσιών που παρέχονται από την πλευρά της ημεδαπής βάσει της ως άνω σύμβασης είναι το εσωτερικό της χώρας, και οι παρασχεθείσες θεωρούνται, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, φορολογητέες πράξεις και στην αξία των εκδοθέντων τιμολογίων παροχής υπηρεσιών θα έπρεπε να είχε υπολογισθεί ΦΠΑ (εκρών).

Επειδή στην προσκομισθείσα στον έλεγχο και με την παρούσα προσφυγή σύμβαση που καταρτίστηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της αλλοδαπής μητρικής και τέθηκε σε ισχύ την 1^η Ιανουαρίου 2019 (και σύμφωνα με την παρ. 14 αυτής έχει ισχύ για ένα έτος και θα ανανεώνεται αυτομάτως για διαδοχικές χρονικές περιόδους ενός έτους εκτός αν λήξει νωρίτερα βάσει των όρων της παρ. αυτής) αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

«...Η παρέχει παγκόσμιες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες και αμοιβαίες υπηρεσίες στον κλάδο των τηλεπικοινωνιών, οι κύριες δραστηριότητες της οποίας είναι οι υπηρεσίες τηλεπικοινωνιακών εφαρμογών/συμβουλευτική υποστήριξη και υλοποίηση προσαρμοσμένων λύσεων ανάπτυξης/ εφαρμογής λογισμικού,

η διαθέτει (είτε από μόνη της, είτε έχει πρόσβαση σε αυτό μέσω έμπειρων υπεργολάβων) το απαιτούμενο ανθρώπινο δυναμικό με την απαραίτητη πείρα και εμπειρογνωμοσύνη για την παροχή υπηρεσιών λογισμικού,

2. Σκοπός της Σύμβασης

Η παρούσα προβλέπει τους όρους και προϋποθέσεις υπό τους οποίους η θα εκτελεί και θα παρέχει τις υπηρεσίες της στην, ή για λογαριασμό της στους πελάτες, όπως επίσης και να παρέχει τις υπηρεσίες και να ασκεί τα καθήκοντα που αναφέρονται στην παρούσα.

3. Αντικείμενο των παρεχόμενων υπηρεσιών

3.1. Η δια της παρούσης δεσμεύει την, ως ανεξάρτητο συμβαλλόμενο μέρος, να παρέχει (α) υπηρεσίες τεχνολογικής υποστήριξης και συντήρησης και β) άλλες σχετιζόμενες υπηρεσίες, σε κάθε περίπτωση, όπως απαριθμούνται στο Προσάρτημα Α ...

[ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ Α ΣΤΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ο όρος "Υπηρεσίες" δύναται να περιέχει μεταξύ άλλων, τις εξής υπηρεσίες λογισμικού:

A. Υπηρεσίες ανάπτυξης λογισμικού - Σχεδιασμός και ανάπτυξη λογισμικού βάσει συγκεκριμένων προδιαγραφών,

B. Υπηρεσίες προϊόντων έρευνας και ανάπτυξης λογισμικού - Σχεδιασμός αρχιτεκτονικής προϊόντων λογισμικού και συναφών μερών, βάσει συγκεκριμένων προδιαγραφών,

C. Υπηρεσίες υποστήριξης προϊόντων λογισμικού - υπηρεσίες υποστήριξης προϊόντων τεχνολογίας, συλλογής δεδομένων, και αρχικής εκπαιδεύσεως του τελικού χρήστη,

D. Υπηρεσίες Μηχανολογικού χαρακτήρα - Υπηρεσίες στήριξης μηχανολογικού χαρακτήρα προσβάσεως δικτύων μέσω τηλεμετάδοσης για την παράδοση στους πελάτες, υποστήριξη μηχανολογικών εργαλείων και την εκτέλεση υπηρεσιών και

E. Υπηρεσίες Μηχανολογικών διαδικασιών Έρευνας και Ανάπτυξης - Αυτοματοποίηση διαδικασιών και ανάλυση ροής εργασίας για μηχανολογικές διαδικασίες που εκτελούνται παγκοσμίως για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της μηχανολογικής και τεχνολογικής παράδοσης υπηρεσιών.]

3.2. Τα μέρη δύναται να συμφωνούν μελλοντικώς να προσθέτουν νέες υπηρεσίες, επιπροσθέτως προς τις ήδη υφιστάμενες υπηρεσίες, και αυτές οι νέες υπηρεσίες θα διέπονται από την παρούσα σύμβαση κατά τον ίδιο τρόπο. Η δύναται να ζητήσει και η να παρέχει οδηγίες, κατευθύνσεις και αναθέσεις, σε σχέση με τις παρεχόμενες υπηρεσίες δυνάμει της παρούσας Σύμβασης. Η συμφωνεί να χρησιμοποιήσει εύλογα από εμπορικής απόψεως μέσα κατά την παροχή των υπηρεσιών και να επιτύχει τους σκοπούς που αναφέρονται κατωτέρω.

3.3. Η θα παρέχει τις Υπηρεσίες (α) με την απαιτούμενη δεξιότητα, επιμέλεια, σύνεση και διορατικότητα τα οποία θα αναμένονταν εύλογα από έναν έμπειρο και ικανό πάροχο υπηρεσιών

ως προς τη φύση των υπηρεσιών και (β) σε συμμόρφωση από κάθε σημαντική άποψη με όλους τους εφαρμοστέους νόμους.

3.4. Η κατά την παροχή των υπηρεσιών της θα συμμορφώνεται με όλα τα πρότυπα ποιότητας και τις διαδικασίες ελέγχου της παραγωγής τις οποίες η μπορεί εύλογα να απαιτήσει. Η θα δικαιούται είτε από μόνη της ή μέσω γενικού αντιπροσώπου να διεξάγει ελέγχους της ιδίας και η θα διορθώσει τις οποιεσδήποτε ελλείψεις που προκύπτουν κατά τη διάρκεια του εν λόγω ελέγχου.

3.5. Η δεν δύναται χωρίς την προηγούμενη έγκριση της είτε προφορικώς είτε εγγράφως να δεσμεύσει οποιονδήποτε υπεργολάβο στην εκπλήρωση μέρους των υποχρεώσεων σύμφωνα με την παρούσα Σύμβαση. Επομένως, με την επιφύλαξη της εν λόγω έγκρισης, η θα παραμείνει αποκλειστικά υπεύθυνη για την άσκηση του έργου οποιουδήποτε υπεργολάβου.

4. Αμοιβή και Πληρωμές

4.1. Ως αμοιβή για την παροχή των υπηρεσιών, η θα καταβάλλει στην ένα ποσό για τα κόστη και έξοδα που έχουν γίνει πλέον ενός περιθωρίου κέρδους επτάμισι τοις εκατό (7,5%) (η "Αμοιβή Υπηρεσιών"). Η θα τιμολογεί την μηνιαίως για το ποσό της Αμοιβής υπηρεσιών που οφείλεται για τον προηγούμενο μήνα. Η θα καταβάλλει στην όλα τα τιμολογημένα ποσά εντός ενενήντα (90) ημερών από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, εκτός εάν συμφωνήθηκε άλλως από την σύμφωνα με την παράγραφο 4.5.

4.2. Ο όρος "Κόστη και Έξοδα", όπως χρησιμοποιείται στην παρούσα, θα περιλαμβάνει όλα τα λειτουργικά κόστη ευθέως συνδεόμενα με τις κάτωθι υπηρεσίες σύμφωνα με Γενικώς Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές, όπως είναι οι μισθοί και τα προσωπικά έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των συνεισφορών σε συνταξιοδοτικά σχήματα και άλλα έξοδα κοινωνικοασφαλιστικών φορέων, όπως επίσης και ενοίκια, λογαριασμοί υπηρεσιών κοινής ωφελείας, απόσβεση εξοπλισμού, υλικών και αναλωσίμων, εξόδων ταξιδίων και επικοινωνίας καθώς επίσης και άμεσων ή έμμεσων εξόδων τα οποία - σύμφωνα με τις γενικές αποδεκτές λογιστικές αρχές - εύλογα επιμερίζονται στις Υπηρεσίες της

4.3. Για την άρση κάθε αμφισβήτησης, όποιες και όλες οι πληρωμές που γίνονται από την ή για λογαριασμό της για υπηρεσίες, τις οποίες η έχει ζητήσει από τα συνδεδεμένα μέρη της ή οποιοδήποτε τρίτο μέρος ως μέρος της παροχής των υπηρεσιών που αναφέρονται κάτωθι με το παρόν (συμπεριλαμβανομένων ενδεικτικώς και όχι περιοριστικώς των υπηρεσιών εξωτερικών συμβούλων) όπως επίσης και λογισμικό τρίτων μερών οποιουδήποτε τύπου, δεν αποτελούν μέρος των εξόδων. Ωστόσο, αυτά τα έξοδα θα χρεώνονται στην ως αποζημίωση εξόδων.

4.4. Επιπρόσθετα με τις χρεώσεις και τα έξοδα που θα καταβάλλονται από την στην θα καταβάλλει στην τυχόν φόρο προστιθέμενης αξίας, ad valorem, φόρο μεταβίβασης και φόρο πωλήσεων, φόρο για τη χρήση ή άλλο ισοδύναμο φόρο που προκύπτει για την και σε σχέση με τις υπηρεσίες που παρέχονται δυνάμει της παρούσας Σύμβασης, πλην του εταιρικού φόρου εισοδήματος.

5. Προσωπικό και Σχέσεις δύο μερών

5.1 Η έχει το δικαίωμα εκάστοτε να διαφωνεί στηριζόμενη σε εύλογους λόγους με το προσωπικό της που παρέχει τις υπηρεσίες που αναφέρονται κατωτέρω, και άμεσα κατόπιν παραλαβής της γραπτής ή προφορικής ειδοποίησης από την περί της εν λόγω διαφωνίας, η θα αντικαθιστά το προσωπικό με υποκατάστατο ικανό προσωπικό αποδεκτό από την ή θα λαμβάνει οποιοδήποτε μέτρο αμοιβαίως συμφωνηθέν από τα Μέρη. Στην περίπτωση που η αντικατάσταση προσωπικού δεν είναι εφικτή, η παρούσα Σύμβαση

θα λήγει αυτοδικαίως με την επιφύλαξη στις απαιτήσεις του προσωπικού. Η δε δικαιούται σε επιστροφές ή πιστώσεις χρηματικών ποσών καταβεβλημένων στην για την εργασία του προσωπικού που παρασχέθηκε πριν τη λήξη της εν λόγω σύμβασης.

9. Τίτλος στα Δικαιώματα Πνευματικής Ιδιοκτησίας.

Τα Μέρη δια του παρόντος γνωρίζουν και συμφωνούν ότι η είναι η μοναδική και αποκλειστική κάτοχος, των δικαιωμάτων, των τίτλων και των τόκων στα παραδοτέα, συμπεριλαμβανομένων, χωρίς περιορισμό, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας που σχετίζονται με την Σύμβαση. Τα Μέρη συμφωνούν ότι όλα τα παραδοτέα (συμπεριλαμβανομένων των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας που σχετίζονται με αυτήν) θα θεωρούνται ως "έργα προς ενοικίαση" υπό την έννοια της Νομοθετικής Πράξης περί Πνευματικών Δικαιωμάτων των Η.Π.Α. και όλους τους συναφείς εφαρμοστέους νόμους και για όλα τα παραδοτέα για τα οποία η θεωρείται ότι αποτελεί τον "πνευματικό δημιουργό" και θα έχει την αποκλειστική κυριότητα, δικαίωμα, τίτλο και συμφέρον σε όλα τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας που περιλαμβάνονται στην παρούσα. Εάν τα παραδοτέα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως "έργα προς ενοικίαση" σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία, η, για λογαριασμό της και για λογαριασμό των υπαλλήλων της, των εργολάβων και των αντιπροσώπων, αμετάκλητα αναθέτει, μεταβιβάζει, εκχωρεί και παραδίδει στην όλα τα δικαιώματα, τον τίτλο, το συμφέρον σε όλα τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, στα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, βιομηχανικής ιδιοκτησίας, εμπορικού απορρήτου και άλλων δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας συμπεριλαμβανομένων ή συνημμένων στο παραδοτέο. Η θα λάβει όλες τις επιπρόσθετες ενέργειες όπως ευλόγως ζητείται από την για να επιβεβαιώσει, να διασκέπτεται, να τελειοποιήσει και να θέσει σε ισχύ τα δικαιώματα της στα εν λόγω παραδοτέα.

10. Προ-Υφιστάμενα Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Η δια της παρούσης χορηγεί στην, για λογαριασμό της, κατά το χρονικό διάστημα ισχύος της, ένα μη-αποκλειστικό, απαλλαγμένο από δικαιώματα, μη-εκχωρητέο, μη-μεταβιβάσιμο δικαίωμα και άδεια πρόσβασης, χρήσης, τροποποίησης, δημιουργίας παράγωγης εργασίας και εκμεταλλεύσεως όλων των εμπορικών απορρήτων, της τεχνογνωσίας, των τεχνικών πληροφοριών και άλλων δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας ανηκόντων στην αλλά αποκλειστικά στο απαιτούμενο μέτρο για την παροχή των υπηρεσιών που αναφέρονται στο παράρτημα των υπηρεσιών κατωτέρω.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2022/14.9.2022 έγγραφο της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας, και ως προς το με αρ. /1.4.2022 ερώτημα που υποβλήθηκε από τον έλεγχο, εάν στην υπό κρίση περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω δεδομένα, απαιτείται η δραστηριοποίηση της αλλοδαπής εταιρείας (με πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) στο εσωτερικό της χώρας σε Έλληνες καταναλωτές για την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης:

«..... 4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (Κανονισμός) ορίζεται ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 44 της Οδηγίας ΦΠΑ, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της

επιτρέπουν να λαμβάνει και να χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες που παρέχονται για την κάλυψη των αναγκών της εν λόγω εγκατάστασης.

Αντίθετα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 11 του Κανονισμού, για την εφαρμογή των άρθρων 45, 56 παράγραφος 2 δεύτερο εδάφιο, 58 και 192α της Οδηγίας ΦΠΑ, ως «μόνιμη εγκατάσταση» νοείται κάθε εγκατάσταση, εκτός της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 10 του παρόντος κανονισμού, η οποία χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας και κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους που της επιτρέπουν να εκτελεί τις υπηρεσίες που παρέχει.

5. Αντιπροβάλλοντας την ως άνω παρ. 1 του άρθρου 11 του Κανονισμού με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου διαφαίνεται η πρόθεση του νομοθέτη να διακρίνει μεταξύ της μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς λήψης υπηρεσιών και της μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς παροχής υπηρεσιών.

Με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα και απαντώντας συγκεκριμένα στο ερώτημα που θέτετε, δηλαδή το εάν απαιτείται επίσης και η δραστηριοποίηση της αλλοδαπής εταιρείας (παροχή υπηρεσιών, πώληση αγαθών ή άλλου είδους φορολογητέες εκροές) στο εσωτερικό της χώρας σε Έλληνες καταναλωτές, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι για την στοιχειοθέτηση μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 14 παρ. 2

περ. α' του Κώδικα ΦΠΑ δεν απαιτείται, κατά γενικό κανόνα, η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση να μεσολαβεί στην τέλεση φορολογητέων πράξεων για σκοπούς ΦΠΑ στην Ελλάδα, αλλά η υποδομή και οι πόροι αυτής στην χώρα μας να είναι ικανοί ώστε να λαμβάνουν τις υπηρεσίες που εξετάζονται κάθε φορά. ...»

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την στοιχειοθέτηση της ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς ΦΠΑ. Προς επίρρωση του ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα επικαλείται την αρ. 1586/2022 απόφαση του ΣΤΕ.

Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι παραδοχές της εν λόγω απόφασης του ΣΤΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων ταυτόσημων με αυτά της εξεταζόμενης υπόθεσης.

Σε κάθε περίπτωση, εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, από τη σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής αμερικάνικης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ελληνική θυγατρική εταιρεία διαθέτει σε μόνιμη βάση την κατάλληλη υποδομή σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους προς τη μητρική αμερικάνικη που της επιτρέπουν να εκτελεί τις υπηρεσίες προς τους πελάτες της καθώς και ότι με βάση τα οριζόμενα στη σύμβαση η αμερικάνικη κατέχει παρόμοια εξουσία διάθεσης επί του προσωπικού, όπως στην περίπτωση που θα ανήκαν στην ίδια, και ότι η αμερικάνικη μητρική έχει εξασφαλίσει το απαραίτητο εξειδικευμένο και τεχνικό δυναμικό της ελληνικής θυγατρικής και συνεπακόλουθα την υλική και οργανωτική υποδομή αυτής προς ίδιο σκοπό και όφελος. Προς τούτο, επισημαίνεται ότι:

1. Σύμφωνα με τον όρο 5.1 της σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής αμερικάνικης η έχει το δικαίωμα να διαφωνεί στηριζόμενη σε εύλογους λόγους με το προσωπικό της που παρέχει τις σχετικές υπηρεσίες που αναφέρονται κατωτέρω, και άμεσα κατόπιν παραλαβής της γραπτής ή προφορικής ειδοποίησης από την περί της εν λόγω διαφωνίας, η θα πρέπει να αντικαθιστά το προσωπικό με υποκατάστατο ικανό προσωπικό αποδεκτό από την

2. Στις προσκομισθείσες συμβάσεις εργασίας του προσωπικού, στην παρ. 9α, 'Απαγόρευση ανταγωνισμού', αναφέρεται ρητά ότι οι υπάλληλοι δεν πρέπει αμέσως ή εμμέσως, μεταξύ άλλων,

να εκτελούν ή να παρέχουν οποιεσδήποτε υπηρεσίες ανταγωνιστικές με οποιαδήποτε 'επιχειρηματική δραστηριότητα, όπου σύμφωνα με την παρ. 12f ο όρος στις εν λόγω συμβάσεις αναφέρεται στην εταιρεία (ήτοι την αμερικανική μητρική της προσφεύγουσας).

3. Από τις προσκομισθείσες συμβάσεις εργασίας του προσωπικού της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι το ως άνω προσωπικό αφορά κυρίως υπαλλήλους που έχουν προσληφθεί ως προγραμματιστές, ηλεκτρολόγοι μηχανικοί, μηχανικοί τηλεπικοινωνιών, μηχανικοί πληροφορικής, μηχανικοί λογισμικού, ήτοι **είναι προσωπικό εξειδικευμένο και σχετικό με τις κύριες δραστηριότητες της αλλοδαπής μητρικής**, που σύμφωνα με την ανωτέρω σύμβαση παρέχει παγκόσμιες υπηρεσίες τηλεπικοινωνιακών εφαρμογών/συμβουλευτική υποστήριξη και υλοποίηση προσαρμοσμένων λύσεων ανάπτυξης/ εφαρμογής λογισμικού.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω σύμβαση, στην οποία αναφέρονται τα υπό κρίση τιμολόγια, στις παρεχόμενες υπηρεσίες της προσφεύγουσας προς την αμερικανική μητρική περιλαμβάνονται οι υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης λογισμικού, οι υπηρεσίες υποστήριξης προϊόντων λογισμικού, οι υπηρεσίες μηχανολογικού χαρακτήρα και οι υπηρεσίες μηχανολογικών διαδικασιών έρευνας και ανάπτυξης, ήτοι **υπηρεσίες που δύνανται να αποτελούν σύμφωνα με τα ανωτέρω υπηρεσίες κύριες (όχι βοηθητικές) και άμεσα συνδεδεμένες με τις παγκόσμιες υπηρεσίες τηλεπικοινωνιακών εφαρμογών/συμβουλευτική υποστήριξη και υλοποίηση προσαρμοσμένων λύσεων ανάπτυξης/ εφαρμογής λογισμικού που με την ανωτέρω σύμβαση αποτελούν τις δραστηριότητες της αλλοδαπής μητρικής**.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, δεν προσκομίστηκαν περαιτέρω στοιχεία, πέραν των όσων προκύπτουν από την περιγραφή των τιμολογίων και την σύμβαση της προσφεύγουσας με την

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο ούτε με τη παρούσα προσφυγή περαιτέρω στοιχεία αναφορικά με το ακριβές είδος των υπηρεσιών που κατά περίπτωση παρείχε στην και πως χρησιμοποιούνταν αυτές από την, προκειμένου να αποκλειστεί το ενδεχόμενο οι παρεχόμενες υπηρεσίες να φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 2859/2000.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27.4.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας **ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (ΑΦΜ)** και την επικύρωση της με αρ./1.2.2023 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020 του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθ./1.2.2023 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020

Διαφορά φόρου	692.384,73 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ	346.192,37 €
Σύνολο για Καταβολή	1.038.577,10 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση	69.195,63 €

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.