

# Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης

## Περιεχόμενο και βασικές έννοιες - Οι διαφορές μεταξύ άμεσης και έμμεσης φορολογίας

**Πέτρος Πανταζόπουλος**

Δικηγόρος, ΔΝ, Μεταδιδακτορικός Ερευνητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ  
Εταίρος, Φορτσάκης Διακόπουλος Μυλωνογιάννης και Συνεργάτες  
Δικηγορική Εταιρεία

Αντικείμενο του παρόντος άρθρου είναι η μόνιμη εγκατάσταση, ως έννοια του φορολογικού δικαίου, με επιχειρηματική και φορολογική διάσταση. Προσδιορισμός της έννοιας γενικά και ειδικά στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ. Εντοπισμός των διακρίσεων μεταξύ των δύο τελευταίων αντικειμένων.

### 1. Εισαγωγικά

Εδομένης της δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων ήδη από πολλών ετών όχι μόνο στο κράτος της εγκατάστασής τους, αλλά και σε άλλα κράτη πέρα από αυτό, προέκυψε η ανάγκη για τον καθορισμό κριτηρίων για τη φορολόγηση των κερδών των επιχειρήσεων που προκύπτουν εκτός του κράτους της έδρας τους.

Όπως είναι γνωστό, κάθε κράτος επιδιώκει να ασκήσει τη φορολογική του δικαιοδοσία σε όσο γίνεται μεγαλύτερο αριθμό υπόχρεων, φυσικών προσώπων και επιχειρήσεων, για το σκοπό της αύξησης των φορολογικών εσόδων του. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού έχουν εισαχθεί συγκεκριμένοι δεσμοί με ορισμένο κράτος, το οποίο και δικαιούται να φορολογήσει τον υπόχρεο που εμφανίζει έναν από τους δεσμούς αυτούς, προκειμένου, εκτός των άλλων να αποφεύγεται η διπλή φορολόγησή του, από περισσότερα δηλαδή του ενός κράτη, όπου τυχόν αυτός ο υπόχρεος έχει επίσης συνδέσμους. Έτσι, σχετικά με τα φυσικά πρόσωπα, κρίσιμα κριτήρια είναι ο τόπος όπου το πρόσωπο έχει τη μόνιμη ή την κύρια κατοικία του προσώπου ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

Στην περίπτωση των επιχειρήσεων τέτοιοι σύνδεσμοι - κριτήρια φορολογικής δικαιοδοσίας είναι η έδρα της επιχείρησης και η μόνιμη εγκατάσταση αυτής σε ορισμένο κράτος. Δηλαδή, και στην περίπτωση αυτή, βασικός σκοπός της εισαγωγής και της χρήσης της «μόνιμης εγκατάστασης» είναι η κατανομή της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των τυχόν εμπλεκόμενων κρατών.

Στο φόρο εισοδήματος πιο ειδικά, όπου η έννοια αυτή βρίσκεται κατεξοχήν εφαρμογή, η μόνιμη εγκατάσταση χρησιμοποιείται για να κατανομή τα δικαιώματα φορολόγησης επί επιχειρηματικών κερδών μεταξύ του κράτους της κατοικίας και του κράτους της πηγής. Στην περίπτωση του ΦΠΑ, η μόνιμη εγκατάσταση χρησιμοποιείται κυρίως για την ανεύρεση του τόπου όπου

### Περιεχόμενα

1. Εισαγωγικά
2. Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» γενικά
3. Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» στη φορολογία εισοδήματος
4. Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» στο ΦΠΑ
5. Ορισμένες διακρίσεις μεταξύ φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ
  - 5.1. Οι ανθρωπίνι και τεχνικοί πόροι
  - 5.2. Ο αντιπρόσωπος
  - 5.3. Η θυγατρική εταιρεία
  - 5.4. Η μονιμότητα από την άποψη του χρόνου
  - 5.5. Κύριες και βοηθητικές εργασίες

θεωρείται ότι παρασχέθηκε ορισμένη υπηρεσία, όπου θα είναι και ο τόπος φορολογίας.

## 2. Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» γενικά

Από τη σκοπιά του φόρου εισοδήματος, η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» έχει εισαχθεί, λοιπόν, στη φορολογική νομοθεσία και τη διεθνή συμβατική πρακτική ως κριτήριο, μεταξύ άλλων, για τη φορολόγηση ορισμένης επιχείρησης, που εμφανίζει δραστηριότητα και σε άλλο κράτος πέρα από αυτό της έδρας της, είτε από το κράτος αυτό είτε το κράτος της έδρας της. Η «μόνιμη εγκατάσταση» σε άλλο κράτος εξομοιώνεται με ανεξάρτητο φορολογικό υποκείμενο, ώστε τα κέρδη της να φορολογούνται στο κράτος που αυτή δραστηριοποιείται (και όχι στο κράτος που εδρεύει η επιχείρηση που έχει αναπτύξει αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση). Συνεπώς, ο προσδιορισμός της έννοιας της μόνιμης εγκατάστασης είναι κρίσιμος, προκειμένου να προσδιοριστεί στην εκάστοτε περίπτωση ο τόπος φορολόγησης των κερδών μιας επιχείρησης, καθώς και το αντίστοιχο δικαίωμα του κράτους όπου βρίσκεται αυτή η μόνιμη εγκατάσταση να φορολογεί τα κέρδη αυτά. Στο πλαίσιο αυτό, ήδη από το άρθρο 5 του Προτύπου Μοντέλου της Σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζεται ότι τα κέρδη μίας επιχείρησης φορολογούνται στο κράτος της εγκατάστασής της, εκτός αν η επιχείρηση δραστηριοποιείται σε άλλο κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης - η μόνιμη εγκατάσταση είναι δηλαδή επαρκής σύνδεσμος με τη φορολογική δικαιοδοσία του άλλου κράτους.

Από την σκοπιά του ΦΠΑ η μόνιμη ή σταθερή εγκατάσταση σχετίζεται με τον καθορισμό του τόπου παροχής φορολογητέων υπηρεσιών, ήτοι τον τόπο που ο ΦΠΑ για την παροχή ορισμένης υπηρεσίας είναι

απαιτητός, με το αν ένας υποκείμενος στο φόρο που εδρεύει σε ένα κράτος μέλος της ΕΕ μπορεί να αξιώσει την επιστροφή του ΦΠΑ από άλλο κράτος μέλος, όταν αυτός ο ΦΠΑ έχει επιβαρύνει την αξία των αγαθών και των υπηρεσιών σε αυτό το άλλο κράτος μέλος κ.λπ. Έτσι, σε συναλλαγές μεταξύ υποκειμένων στο φόρο (B2B), τόπος φορολογίας είναι ο τόπος που είναι εγκαταστημένος ο λήπτης της υπηρεσίας, εκτός αν οι υπηρεσίες παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του πελάτη σε άλλο κράτος, οπότε τόπος φορολογίας είναι ο τόπος που είναι εγκατεστημένη η μόνιμη εγκατάσταση. Σε συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων και ιδιωτών - μη υποκειμένων στο φόρο (B2C), τόπος φορολογίας είναι κατ' αρχήν (καθώς έχουν εισαχθεί και εξαιρέσεις) ο τόπος που είναι εγκατεστημένος ο παρέχων τις υπηρεσίες, εκτός αν αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάστασή του, οπότε τόπος φορολογίας είναι ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.

## 3. Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» στη φορολογία εισοδήματος

Σε ό,τι αφορά το φόρο εισοδήματος, όπως προαναφέρθηκε, στο άρθρο 5 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ ορίζεται ότι «1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, μέσω του οποίου διεξάγονται οι εργασίες της επιχείρησης εν όλω ή εν μέρει. 2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως: α) έδρα διοίκησης β) υποκατάστημα γ) γραφείο δ) εργοστάσιο ε) εργαστήριο και στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων. 3. Ένα εργοστάσιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης αποτελεί μόνιμη εγκατά-

σταση μόνο αν διαρκεί περισσότερο από δώδεκα μήνες». Η παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζει τις δραστηριότητες που δεν θεωρείται ότι συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση. Η δε παρ. 5 ορίζει μεταξύ άλλων ότι «5. Ανεξάρτητα από τους όρους των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο - εκτός από ανεξάρτητο αντιπρόσωπο για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6 - ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει και ασκεί συστηματικά εξουσία σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη για να συνάψει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης, η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό σε σχέση με τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει το πρόσωπο για την επιχείρηση, ...».

Σημειώνεται ότι για την καταπολέμηση ακριβώς της προσπάθειας πολυεθνικών εταιρειών μέσω διάφορων σχημάτων να αποφύγουν το καθεστώς της μόνιμης εγκατάστασης σε ορισμένο κράτος και τη συνεπακόλουθη φορολόγηση στην πηγή, σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ έχουν αναληφθεί σχετικές δράσεις. Έτσι, με τη δράση 7 BEPS του ΟΟΣΑ έχουν προταθεί αλλαγές στον παραπάνω ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης της Πρότυπης Σύμβασης. Οι προτάσεις αυτές περιλήφθηκαν επίσης στην Πολυμερή Σύμβαση για την εφαρμογή μέτρων συσχετιζόμενων με τις φορολογικές συνθήκες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών (MLI), που υπέγραψαν 70 κράτη, μεταξύ αυτών και η Ελλάδα, την 7.6.2017, η οποία θα διευκολύνει και την τροποποίηση όλων των ΣΑΔΦ, χωρίς να απαιτείται η μεταβολή κάθε φορά των οικείων διμερών συμβάσεων.

Από την άποψη της ημεδαπής νομοθεσίας<sup>1</sup>, το άρθρο 6 του Ν

1. Σημειώνεται ότι όταν τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε περίπτωσης εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής μίας Σύμβασης

4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζει 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 τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την

για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ο ορισμός της μόνιμης εγκατάστασης της εθνικής νομοθεσίας υποχωρεί έναντι αυτού της Σύμβασης (εάν, βέβαια, υπάρχει απόκλιση μεταξύ τους). Σε κάθε περίπτωση, οι εν λόγω συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας καλύπτουν μόνο φόρους επί τους εισοδήματος και του κεφαλαίου και για αυτό ο ΦΠΑ δεν εμπίπτει στον ορισμό της «μόνιμης εγκατάστασης» των συμβάσεων (πρβλ. επίσης άρθρο 2 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ).

αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση, ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα, στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου 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 τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο 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.»

#### 4. Η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» στο ΦΠΑ

Αναφορικά με το ΦΠΑ, ο ελληνικός Κώδικας ΦΠΑ (Ν 2859/2000), παρ' ότι κάνει αναφορά στην «μόνιμη εγκατάσταση» σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, δεν περιλαμβάνει ορισμό της μόνιμης εγκατάστασης.

Έτσι, στο άρθρο 14 παρ. 2 ΚΦΠΑ<sup>2</sup> ορίζεται «2. Γενικοί κανόνες - Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες. β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρε-

2. Βλ. και άρθρο 35 ΚΦΠΑ.



σίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.»

Στο πλαίσιο της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2012 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, η έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης» έχει εξειδικευτεί περαιτέρω σε σχέση με τους ορισμούς των εκάστοτε ΣΑΔΦ με τον Εκτελεστικό Κανονισμό 282/2011<sup>3</sup> του

3. Στο άρθρο 11 του Κανονισμού ορίζεται ότι «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.» Περαιτέρω, στο άρθρο 53 του ίδιου Κανονισμού ορίζεται ότι «1. Για την εφαρμογή του άρθρου 192α

Συμβουλίου της 15ης Μαρτίου 2011 για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.

## 5. Ορισμένες διακρίσεις μεταξύ φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ

Δεδομένης της διαφορετικής στόχευσης των δύο αυτών φορολογικών αντικειμένων, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αλλά και των διαφορετικών ορισμών στα νομοθετικά κείμενα, δεν αποκλείεται ορισμένη δομή, προσωπικό κ.λπ. να θεωρείται μόνιμη εγκατάσταση

της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, λαμβάνεται υπ' όψιν μόνο μία μόνιμη εγκατάσταση την οποία διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο, εφόσον χαρακτηρίζεται από επαρκή διάρκεια και κατάλληλη δομή όσον αφορά το ανθρώπινο δυναμικό και τους τεχνικούς πόρους, που της επιτρέπουν να πραγματοποιεί την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών στην οποία συμμετέχει. 2. Όταν ένας υποκείμενος στον φόρο διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο έδαφος του κράτους μέλους στο οποίο οφείλεται ο ΦΠΑ, η εγκατάσταση αυτή θεωρείται ότι δεν συμμετέχει στην παράδοση αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 192α στοιχείο β) της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, εκτός εάν οι τεχνικοί πόροι και το ανθρώπινο δυναμικό της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιούνται από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο για πράξεις που αφορούν την παράδοση αυτών των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών αυτών που πραγματοποιείται στο εν λόγω κράτος μέλος, πριν ή κατά τη διάρκεια της εν λόγω παράδοσης ή παροχής. Όταν οι πόροι της μόνιμης εγκατάστασης χρησιμοποιούνται μόνο για καθήκοντα διοικητικής υποστήριξης, όπως η λογιστική, η τιμολόγηση και η είσπραξη απαιτήσεων, δεν θεωρείται ότι έχουν χρησιμοποιηθεί για τους σκοπούς της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Ωστόσο, εάν εκδίδεται τιμολόγιο με τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ που έχει χορηγηθεί από το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης, η εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση θεωρείται ότι έχει παρέμβει στην παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που διενεργείται στο εν λόγω κράτος μέλος, εκτός αντίθετων αποδείξεων.»

για τον έναν φόρο αλλά όχι για τον άλλο. Κατάσταση που απαιτεί προσοχή όσον αφορά το σχεδιασμό σε περίπτωση που μία επιχείρηση επιθυμεί να δραστηριοποιηθεί σε άλλο κράτος από αυτό της έδρας του. Επιπλέον, αντανάκλαση στο ΦΠΑ, παρ' ότι τυπικά δεν τον αφορούν, μπορεί να έχουν και οι αλλαγές στις ΣΑΔΦ και γενικά την άμεση φορολογία μέσω του MLI και των λοιπών δράσεων σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ.

### 5.1. Οι ανθρώπινοι και τεχνικοί πόροι

Μία βασική διαφορά ανάμεσα σε φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ αφορά την ύπαρξη «ανθρώπινων και τεχνικών πόρων». Ενώ από την νομολογία του ΔΕΕ<sup>4</sup> και τον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΦΠΑ) γίνεται ρητά λόγος σε ανθρώπινους και τεχνικούς πόρους, η Πρότυπη Σύμβαση (φορολογία εισοδήματος) αναφέρεται μόνο σε καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, χωρίς αναφορά ειδικά σε ανθρώπινους ή τεχνικούς όρους. Στα Σχόλια δε επί του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης διευκρινίζεται ότι η ανθρώπινη παρουσία δεν απαιτείται για την ίδρυση μόνιμης εγκατάστασης. Ενώματες εγκαταστάσεις μπορούν να συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση τόσο για σκοπούς φόρου εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ, εφόσον σχετικά με τον τελευταίο υπάρχει, επίσης, ανθρώπινη παρουσία. Ανώματες εγκαταστάσεις δεν μπορούν να συνιστούν μόνιμη εγκατάσταση για σκοπούς φόρου εισοδήματος, ενώ θα μπορούσαν να διαδραματίσουν ορισμένο ρόλο για σκοπούς ΦΠΑ.

### 5.2. Ο αντιπρόσωπος

Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης (φορολογία εισοδήματος), όταν ένα πρόσωπο ενεργεί για λογαρια-

4. Υπόθ. Berkholz, C-68/84.

σμό μιας επιχείρησης και έχει και ασκεί συστηματικά εξουσία σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη για να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης, η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό σε σχέση με τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει το πρόσωπο για την επιχείρηση. Κρίσιμοι δηλαδή είναι δύο παράγοντες, η δράση για λογαριασμό της επιχείρησης και η κατοχή και η συστηματική άσκηση της εξουσίας να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό της επιχείρησης.

Στην περίπτωση του ΦΠΑ, συγκεκριμένα κριτήρια για την ίδρυση μόνιμης εγκατάστασης για σκοπούς ΦΠΑ μέσω αντιπροσώπου δεν υπάρχουν ούτε στην Οδηγία 2006/112 ούτε στον Εκτελεστικό Κανονισμό. Το ΔΕΕ φαίνεται να υιοθετεί μία παρόμοια προσέγγιση σχετικά με τη διάκριση ανάμεσα σε ανεξάρτητο και εξαρτημένο αντιπρόσωπο. Έτσι στην απόφασή του στην υπόθεση DFDS το Δικαστήριο βασίστηκε σε δύο επιχειρήματα, για να «αποδώσει» ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό σε άλλο πρόσωπο από αυτό που του ανήκαν κατά τη νομική έννοια: την κατοχή κατά 100% της θυγατρικής της εταιρείας DFDS από τη μητρική εταιρεία και την ανάθεση διαφόρων συμβατικών υποχρεώσεων στη θυγατρική. Από την άλλη πλευρά, η εξουσία του αντιπροσώπου να συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της επιχείρησης δεν φαίνεται ότι συνιστά προϋπόθεση για τη σύσταση μόνιμης εγκατάστασης στο ΦΠΑ.

### 5.3. Η θυγατρική εταιρεία

Στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος, η παρ. 7 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης ορίζει ότι, γενικά, η θυγατρική δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση της μητρικής εταιρείας, εκτός αν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου περί εξαρτημένου αντι-

προσώπου. Παρόμοια είναι και η προσέγγιση και στο ΦΠΑ. Σε κάθε περίπτωση, και στα δύο φορολογικά αντικείμενα το μέγεθος της συμμετοχής στην θυγατρική μπορεί - συνδυαστικά και με άλλα κριτήρια - να παίξει ρόλο στην κατανομή κερδών ή τον τόπο φορολογίας υπηρεσιών.

### 5.4. Η μονιμότητα από την άποψη του χρόνου

Η μονιμότητα στην περίπτωση της μόνιμης εγκατάστασης έχει μία χρονική και μία γεωγραφική διάσταση. Από την άποψη του φόρου εισοδήματος, ορισμένη διάρκεια προβλέπεται στην παρ. 3 του άρθρου 5 της Πρότυπης Σύμβασης σχετικά με εργοτάξιο ή έργο κατασκευής ή εγκατάστασης. Στην περίπτωση του ΦΠΑ, σύμφωνα και με το άρθρο 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού, η εγκατάσταση πρέπει να χαρακτηρίζεται από επαρκή βαθμό μονιμότητας, χωρίς όμως να ορίζεται ελάχιστος χρόνος. Σε κάθε περίπτωση, η μονιμότητα πρέπει να αφορά σωρευτικά τόσο τους ανθρώπινους όσο και τους τεχνικούς πόρους.

Όσον αφορά τη γεωγραφική σταθερότητα, από το άρθρο 5 παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης και τα οικεία Σχόλια προκύπτει ότι δεν απαιτείται πράγματι ο κρίσιμος εξοπλισμός να είναι εμπεγμένος στον τόπο όπου βρίσκεται, αρκεί να υπάρχει «γεωγραφική και εμπορική συνοχή», όπου η γεωγραφική συνοχή αναφέρεται στην απόσταση μεταξύ των εγκαταστάσεων και η εμπορική συνοχή αναφέρεται στη λειτουργία του επιχειρηματικού τύπου και τη σχέση με τον πελάτη. Στην περίπτωση του ΦΠΑ, από τη γραμματική διατύπωση του όρου (επαρκής βαθμό μονιμότητας) προκύπτει ότι και για αυτό το φορολογικό αντικείμενο θα πρέπει να υπάρχει ένας επαρκής γεωγραφικός σύνδεσμος για τη σύσταση μόνιμης εγκατάστασης.

### 5.5. Κύριες και Βοηθητικές εργασίες

Σε σχέση, τέλος, με τη διάκριση μεταξύ κύριων και βοηθητικών εργασιών για την κρίση αν υφίσταται ή όχι μόνιμη εγκατάσταση, η προσέγγιση για φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ είναι κοινή, από την άποψη ότι η διεξαγωγή προπαρασκευαστικών και βοηθητικών εργασιών δεν ιδρύει κατ' αρχήν μόνιμη εγκατάσταση. Σε ό,τι αφορά την άμεση φορολογία, αυτό προκύπτει ήδη από το άρθρο 5 παρ. 4 της Πρότυπης Σύμβασης, που εξαιρεί ορισμένες δραστηριότητες (πχ αποθήκευση, διατήρηση αποθέματος) από την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης. Ο προπαρασκευαστικός χαρακτήρας ορισμένης δραστηριότητας κρίνεται πάντως από το σύνολο της δράσης της υπό κρίση επιχείρησης. Σχετικά με το ΦΠΑ, η κρίση είναι παρόμοια, βασιζόμενη κυρίως στη νομολογία του ΔΕΕ<sup>5</sup>.

5. Στην υπόθεση ARO Lease κρίθηκε ότι «... οι υπηρεσίες που παρέχονται δια της εκμισθώσεως αυτοκινήτων *leasing* συνίστανται κυρίως στη διαπραγμάτευση, την κατάρτιση, την υπογραφή και την εκτέλεση συμβάσεων, καθώς και στη διάθεση των συμφωνημένων αυτοκινήτων στους πελάτες, τα οποία παραμένουν στην κυριότητα της εταιρίας *leasing*. Κατά συνέπεια, όταν μια εταιρία *leasing* δεν διαθέτει σε ένα κράτος μέλος ούτε προσωπικό ούτε μόνιμη σε επαρκή βαθμό δομή που να καθιστά δυνατή την κατάρτιση συμβάσεων ή τη λήψη διοικητικών αποφάσεων περί τη διαχείριση, δηλαδή δομή τέτοια ώστε να καθίσταται δυνατή η αυτοτελής παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό». Στην υπόθεση Planzer κρίθηκε ότι «Δεν συνιστά μόνιμη εγκατάσταση η σταθερή εγκατάσταση η οποία χρησιμοποιείται μόνον προκειμένου η επιχείρηση να ασκεί δραστηριότητες προπαρασκευαστικού ή επικουρικού χαρακτήρα, όπως η πρόσληψη προσωπικού ή η αγορά τεχνικών μέσων που είναι αναγκαία για την εκκλήρωση των δραστηριοτήτων της επιχείρησής».»