



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.05.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2363

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 11.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **1)** της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία (εφ' εξής αναφερόμενη ως η «Εταιρεία»), η οποία εδρεύει στο ΑΦΜ, όπως εκπροσωπείται κατά το νόμο και το καταστατικό της, καθώς και **2)** της Ουγγρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία (εφ' εξής αναφερόμενη ως η «Αλλοδαπή Εταιρεία» και από κοινού με την «Εταιρεία» ως «Εταιρείες»), η οποία εδρεύει στη Βουδαπέστη, χωρίς ελληνικό ΑΦΜ, αλλά με, όπως εκπροσωπείται κατά τον Ουγγρικό νόμο και το καταστατικό της, **κατά της από 11.12.2017** (και με αρ.) ρητής απάντησης εκδόσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ με τίτλο «*Έκθεση Επιστροφής Φόρου Δικαιωμάτων βάσει Ν. 2238/1994*», οικονομικού έτους 2012 (διαχ. Περιόδου 1.1 – 31.12.2011), με την οποία απερρίφθη ρητώς η με αρ. πρωτ. /18.01.2012 αίτηση επιστροφής καταβληθέντος φόρου εισοδήματος συνολικού ύψους 324.871,00 ευρώ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω ρητή απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία απερρίφθη η με αρ. πρωτ. /18.01.2012 αίτηση επιστροφής καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2011, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και **2)** της Ουγγρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, χωρίς ελληνικό ΑΦΜ, αλλά με, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι προσφεύγουσες εταιρείες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν:

1. την αποδοχή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής
2. την ακύρωση της από 11.12.2017 (και με ID:) ρητής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με τίτλο «Έκθεση Επιστροφής Φόρου Δικαιωμάτων βάσει Ν. 2238/1994», οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 1.1 – 31.12.2011) με την οποία απερρίφθη ρητώς η με αρ. πρωτ. /18.01.2012 αίτηση επιστροφής καταβληθέντος φόρου εισοδήματος συνολικού ύψους 324.871,00 ευρώ, καθώς και κάθε άλλης συναφούς, ρητής ή σιωπηρής, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξεως ή παραλείψεως της φορολογικής διοικήσεως.
3. την αποδοχή της με αρ. πρωτ. /18.01.2012 αίτησης επιστροφής παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος συνολικού ύψους 324.871,00 ευρώ.
4. την επιστροφή (ως αχρεωστήτως καταβληθέντος) στην πρώτη ή δεύτερη προσφεύγουσα του ποσού φόρου που καταβλήθηκε, συνολικού ύψους 324.871,00 ευρώ, εντόκως από την ημέρα υποβολής της αίτησης επιστροφής παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος (18.01.2012), προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. πλημμελής εφαρμογή της Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ουγγαρίας
2. δεν πρόκειται για πληρωμές για τη παραχώρηση χρήσης κάποιου είδους πνευματικού ή βιομηχανικού δικαιώματος αλλά για συγκεκριμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες, οι οποίες συνιστούν επιχειρηματικό κέρδος το οποίο δεν φορολογείται στην Ελλάδα σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 της Σύμβασης.
3. η αλλοδαπή εταιρεία δεν προσέφερε τη χρήση έτοιμων προϊόντων, αλλά, μετά από έρευνα των συνθηκών λειτουργίας της εταιρείας και ενδελεχή επεξεργασία των στοιχείων που η εταιρεία της προσκόμισε, κατήρτισε γνωμοδοτήσεις και προσέφερε με τον τρόπο αυτό πρωτογενή εργασία.
4. η κρίση του ελέγχου είναι αναπόδεικτη και ανακριβής και σε καμία περίπτωση δεν δύναται να θεωρηθεί ως άνευ ετέρου κριτήριο για το χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως δικαιώματος.

Οι προσφεύγοντες με την με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ/31.01.2018 επιστολή, προσκόμισαν και τα παρακάτω έγγραφα:

1. την ειδική εξουσιοδότηση της εταιρείας προς τη Δικηγορική εταιρεία
2. καταστατικό της εταιρείας με την επίσημη μετάφρασή του.
3. πιστοποιητικό του Υπουργείου Δικαιοσύνης της Ουγγαρίας περί καταχώρησης στοιχείων της εταιρείας και μεταβολών αυτών μέχρι την 19^η Ιανουαρίου 2018 και επίσημη μετάφρασή του.
4. πιστοποιητικό του εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Βουδαπέστης για την ως άνω εταιρεία και επίσημη μετάφρασή του.
5. την από 30.01.2018 Ένορκη εξέταση του κ. ενώπιον της συμβολαιογράφου Αθηνών κ.

Οι προσφεύγοντες με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/01.03.2018 Υπόμνημα επικαλούνται και τα εξής:

1. αναφορικά με το ισχυρισμό ότι η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ δεν παραλάμβανε μηδενικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

2. αναφορικά με τη φερόμενη αναντιστοιχία μεταξύ του νομικού προσώπου που υπέβαλε την αίτηση επιστροφής και του νομικού προσώπου που κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή.
3. αναφορικά με τον φερόμενο ισχυρισμό ότι επιδιώκεται από τη η μείωση του κόστους της δαπάνης των συναλλαγών που είχε με τη
4. αναφορικά με τις μεταφραστικές βελτιώσεις στις κρινόμενες συμβάσεις της με τη
5. αναφορικά με την ύπαρξη ρήτρας εμπιστευτικότητας στις κρινόμενες συμβάσεις της με τη

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 13. Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα

6. Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα.

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.

Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτήν απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ 93 Α'), όπως ισχύει, με συντελεστή:

αα) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

ββ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής. Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά του αυτά. Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής. Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοσή του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Οι τράπεζες υποχρεούνται να αρνηθούν την παροχή του ποσού συναλλάγματος ή ευρώ, που αναλογεί για την αποστολή στο εξωτερικό των αποζημιώσεων, δικαιωμάτων και αμοιβών που αναφέρονται στην παρούσα παράγραφο, αν δεν προσκομισθεί σε αυτές αποδεικτικό καταβολής στο Δημόσιο του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα αυτά.

****Ο συντελεστής που προβλέπεται στην παράγραφο 6 του άρθρου 13 τέθηκε όπως αυξήθηκε σε 25% με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ν. 3842/2010 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23-4-2010), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου. Προηγούμενος ο συντελεστής ήταν 20 %.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1135/4.10.2010 Κοινοποίηση άρθρων του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α')

Άρθρο 5 Κατάργηση αυτοτελούς φορολόγησης Τροποποιήσεις συντελεστών

5. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, αυξήθηκε από είκοσι τοις εκατό (20%) σε εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) ο συντελεστής παρακράτησης φόρου που ορίζεται από την παρ. 6 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και **αφορά στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα** που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών(χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει διμερή σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας), καθώς και στα ποσά που καταβάλλονται στα ίδια νομικά πρόσωπα για εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και συμβουλών στην Ελλάδα. Ο νέος συντελεστής παρακράτησης ισχύει για αποζημιώσεις, δικαιώματα και λοιπά ποσά που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου (23/4/2010) και μετά.

Επειδή, όσον αφορά την ελληνική έννομη τάξη, δέον να σημειώσουμε ότι οι συμβάσεις αποφυγής της διπλής φορολογίας, αφής στιγμής επικυρωθούν με νόμο, αποκτούν υπερνομοθετική ισχύ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος:

“1. Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.”

Συνεπώς, εμφανίζουν αυξημένη τυπική ισχύ. Γενικότερα, υφίσταται υπεροχή των φορολογικών συμβάσεων έναντι του κοινού δικαίου, η οποία θεμελιώνεται στην αρχή του διεθνούς δικαίου *pacta sunt servanda*.

Στην προκειμένη περίπτωση τα υπό κρίση ποσά καταβλήθηκαν σε κάτοικο Ουγγαρίας, χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 1496/1984 (Φ.Ε.Κ. 178/14.11.1984/τ.Α'), ως εκ τούτου εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις της διμερούς αυτής συμβάσεως.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 1496/1984 «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Ουγγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου», ορίζουν, ότι:

Άρθρο 4. Κάτοικος

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους» σημαίνει το πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, φορολογείται σ' αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διοικήσεως των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή άλλου παρόμοιας φύσεως κριτηρίου. Ο φόρος αυτός, όμως δεν περιλαμβάνει πρόσωπο που φορολογείται στο Κράτος αυτό μόνο για εισόδημα που προκύπτει από πηγές μέσα στο Κράτος αυτό ή για κεφάλαιο που υπάρχει σ' αυτό.

2. Οσάκις κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε η νομική του κατάσταση καθορίζεται ως ακολούθως:

α) Θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία. Εάν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία και στα δύο τα Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους με το οποίο διατηρεί στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων),

β) εάν το Κράτος στο οποίο έχει το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δεν μπορεί να καθορισθεί ή εάν δεν διαθέτει μόνιμη οικογενειακή εστία σε κανένα από τα δύο Κράτη, θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους στο οποίο έχει τη συνήθη διαμονή του,

γ) εάν έχει συνήθη διανομή και στα δύο Κράτη ή σε κανένα από αυτά θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Κράτους του οποίου είναι υπήκοος.

δ) εάν είναι υπήκοος και των δύο Κρατών ή κανενός από αυτά, οι αρμόδιες αρχές των Κρατών θα διευθετούν το ζήτημα με αμοιβαία συμφωνία.

3. Οσάκις κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 πρόσωπο άλλο του φυσικού προσώπου, είναι κάτοικος και των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, τότε το πρόσωπο αυτό θεωρείται ότι είναι κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους στο οποίο ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως των επιχειρήσεών του.

Άρθρο 5. Μόνιμη εγκατάσταση

1. Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» σημαίνει ένα καθορισμένο τόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου οι εργασίες της επιχειρήσεως διεξάγονται ενόσω ή ενμέρει.

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει ειδικότερα:

α) έδρα διοικήσεως

β) υποκατάστημα

γ) γραφείο

δ) εργοστάσιο

ε) εργαστήριο και

στ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Ενα εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή εγκατάστασης ή συναρμολόγησης συνιστά μόνιμη εγκατάσταση μόνο εάν διαρκεί περισσότερο από εννέα (9) μήνες. Εγκατάσταση ή κατασκευή που χρησιμοποιείται για την εξερεύνηση φυσικών πόρων αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση μόνο εφόσον διαρκεί περισσότερο από τρεις μήνες.

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

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά προς το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στηνεπιχείρηση.

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά προς το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης.

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά προς το σκοπό της επεξεργασίας από άλλη επιχείρηση.

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά προς το σκοπό της αγοράς αγαθών ή συγκέντρωσης πληροφοριών για την επιχείρηση.

ε) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά προς το σκοπό διεξαγωγής, για την επιχείρηση, οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή επιβοηθητικού χαρακτήρα.

στ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά για τη διεξαγωγή οποιουδήποτε συνδυασμού δραστηριοτήτων που μνημονεύονται στις υποπαραγράφους α' έως ε', υπό τον όρο ότι η όλη η δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου η απορρέουσα από αυτόν τον συνδυασμό είναι προπαρασκευαστικού ή επιβοηθητικού χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, οσάκις ένα πρόσωπο πλην της περιπτώσεως του ανεξάρτητου πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει την εξουσιοδότηση την οποία ενασκει συστηματικά να συνάπτει συμβόλαια στο όνομα της επιχείρησης μέσα σε ένα από τα Κράτη, η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό αναφορικά με τις δραστηριότητες που αναλαμβάνει το πρόσωπο αυτό για την επιχείρηση, εκτός εάν οι δραστηριότητες του προσώπου αυτού περιορίζονται σ' εκείνες που μνημονεύονται στην παράγραφο 4, οι οποίες, έστω και εάν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων δεν καθιστούν τον καθορισμένο αυτόν τόπο μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής. Πρόσωπο που διεξάγει δραστηριότητες αναφορικά με την εξερεύνηση και εκμετάλλευση της υφαλοκρηπίδας

και του υπεδάφους του και των φυσικών του πόρων σ' ένα συμβαλλόμενο Κράτος θα θεωρείται ότι διεξάγει εμπόριο μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης στο Κράτος αυτό, μόνο εφόσον το εμπόριο αυτό διαρκεί συνολικά περισσότερο από τριάντα μέρες σε μία περίοδο 12 μηνών.

6. Μια επιχείρηση δεν θα θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση σ' ένα από τα Κράτη απλώς και μόνο επειδή διεξάγει εργασίες στο Κράτος αυτό μέσω ενός μεσίτη, γενικού πράκτορα επί προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν μέσα στα συνήθη πλαίσια της δραστηριότητάς τους.

7. Το γεγονός ότι η εταιρία, η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ελέγχει ή ελέγχεται από εταιρία η οποία είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή διεξάγει εργασίες σ' αυτό το άλλο Κράτος (είτε με τη μορφή μιας μόνιμης εγκατάστασης είτε κατ' άλλο τρόπο) δεν μπορεί αυτό καθεαυτό να καθιστά την καθεμία από τις εταιρίες μόνιμη εγκατάσταση της άλλης.

Άρθρο 7. Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό· εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατά τον τρόπο που αναφέρεται παραπάνω, τα κέρδη της επιχείρησης είναι δυνατό να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο κατά το μέρος αυτών που προέρχεται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3, οσάκις επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης σ' αυτό εγκατάστασης, σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη αποδίδονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε, αν αυτή ήταν μια διαφορετική και ξεχωριστή επιχείρηση που ασχολείται με τις ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και που ενεργεί τελείως ανεξάρτητα από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

3. Κατά τον καθορισμό των κερδών μόνιμης εγκατάστασης εκπίπτουν τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων και των διοικητικών και γενικών διαχειριστικών εξόδων που πραγματοποιήθηκαν ή στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή αλλού.

4. Κανένα κέρδος δεν θα αποδίδεται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση από το γεγονός της απλής αγοράς από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση αγαθών ή εμπορευμάτων για την επιχείρηση.

5. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη μνεία σε άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, οι διατάξεις των άρθρων αυτών δεν θα θίγονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 12. Δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας

1. Δικαιώματα που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Εν τούτοις τα δικαιώματα του είδους που αναφέρονται στην υποπαραγράφο β' της παραγράφου 3 μπορούν να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δε θα υπερβαίνει το 10 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού επί των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα καθορίζουν με αμοιβαία Συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής του περιορισμού αυτού.

3. Ο όρος «δικαιώματα» όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο σημαίνει πληρωμές κάθε είδους που εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα:

α) Για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανομένων και κινηματογραφικών ταινιών καθώς και ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές.

β) Για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης

βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται αν ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο γεννιούνται τα δικαιώματα, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σ' αυτό ή παρέχει στο άλλο αυτό Κράτος μη εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σ' αυτό και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα συνδέεται ουσιαστικά με τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14 ανάλογα.

5. Δικαιώματα θεωρούνται ότι προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, όταν εκείνος που τα καταβάλλει είναι το ίδιο το Κράτος, πολιτική υποδιαίρεση, τοπική αρχή ή κάτοικος του Κράτους αυτού. Όταν όμως το πρόσωπο που καταβάλλει τα δικαιώματα, ανεξάρτητα αν αυτό είναι ή όχι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διατηρεί σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση σε σχέση με την οποία γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής των δικαιωμάτων, και τα δικαιώματα βαρύνουν τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση, τότε τα δικαιώματα αυτά θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση.

6. Σε περίπτωση που λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών των δύο και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των δικαιωμάτων, λαμβανομένης υπόψη της χρήσης, του δικαιώματος χρήσης ή της πληροφoρίας για την οποία καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου αν δεν υπήρχε η σχέση αυτή, οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται μόνο στο τελευταίο αναφερόμενο ποσό. Στην περίπτωση αυτή, το υπερβάλλον μέρος των καταβαλλόμενων ποσών θα φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία του κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίστηκαν μόνο επιστολές που έχουν ανταλλαγεί μεταξύ των δύο προσφευγουσών εταιρειών με ημερομηνίες 16.02.2011, 03.04.2011, 01.11.2011 και 01.06.2011, από τις οποίες προκύπτει, ότι η εταιρεία ανέλαβε να εκτελέσει για λογαριασμό της', τα εξής έργα:

- Μεγιστοποίηση της αξίας του Πελάτη – Χρήστη κινητής τηλεφωνίας της
- Υποστήριξη της ανανέωσης της άδειας της για δύο μπλοκ συχνοτήτων εύρους 2 * 5 MHz στο φάσμα των 900 MHz, και
- Υποστήριξη της στη διαδικασία διαβούλευσης της υπ' αριθμ./2008 απόφασης της ΕΕΤΤ αναφορικά με την εφαρμογή της υποχρέωσης λογιστικού διαχωρισμού μεταξύ των τριών ελληνικών εταιρειών κινητής τηλεφωνίας.

Επειδή, για τις παρασχεθείσες αυτές Υπηρεσίες η πρώτη προσφεύγουσα κατέβαλε στη δεύτερη το συνολικό ποσό των 3.248.710,00 €, επί του οποίου αποδόθηκε φόρος 10%, ήτοι ποσό 324.871,00 €, κατόπιν υποβολής δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κλπ, σύμφωνα με το άρθρο 13 § 6 & 7 του Ν. 2238/1994.

Η δεύτερη προσφεύγουσα, υπέβαλλε στο Υπουργείο Οικονομικών – Διεύθυνση ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ, τη με αριθμό πρωτ./18.01.2012 αίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος, για το έτος 2011, που παρακρατήθηκε επί του ποσού που εισέπραξε από την εταιρεία, με Α.Φ.Μ.και έδρα το, για παρασχεθείσας υπηρεσίες οι οποίες υπάγονται στο άρθρο 7 Ν. 1496/1984 «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Ουγγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου»

Η ως άνω αίτηση διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, (με το αριθ. πρωτ./22.05.2013 της ΔΟΣ [...../14.06.2013 αριθ. πρωτ. ΔΟ.Υ. ΦΑΕ ΑΘ.]), η οποία με την από 11.12.2017 και με αριθμό

«ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΦΟΡΟΥ ΔΙΑΚΙΩΜΑΤΩΝ ΒΑΣΕΙ Ν. 2238/94», δεν έκανε δεκτό το αίτημα επιστροφής των 324.871,00 €, οδηγούμενη στο συμπέρασμα ότι *“δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 7 ν. 1496/84, καθώς οι αμοιβές που καταβλήθηκαν δεν είναι κέρδη επιχειρήσεων, αλλά αμοιβές δικαιωμάτων τεχνολογίας όπως σαφέστατα ορίζονται στην περ. β, παρ. 3 άρθρου 12 του ν. 1496/1984”*.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

“..... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.”

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 : *«...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»*

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, δεν παρέχει επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για το αποτέλεσμα του ελέγχου, και συγκεκριμένα, γιατί, οι προσφερθείσες υπηρεσίες της προς την υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 12 § 3 περ. β' και όχι στις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 1496/1984. Η παντελής δε αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου

ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, και καθιστά αυτή νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή περαιτέρω, από τη με ημερομηνία θεώρησης της από 11.12.2017 Έκθεσης Επιστροφής Φόρου Δικαιωμάτων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, σχετικά με τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή, στην πρώτη προσφεύγουσα, προκειμένου να αποφανθεί περί της επιστροφής ή όχι του ποσού των 324.871,00 €,

διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

- **Α)** Δεν γίνεται σαφής αναφορά της ύπαρξης ή μη επίσημων συμφωνητικών με αναλυτικούς όρους μεταξύ των δύο εταιρειών, πέραν των προσκομισθέντων επιστολών, δεδομένου, ότι για μία συνολική συναλλαγή αξίας 3.248.710,00 €, μπορεί να είναι νομικά δεσμευτική, δεν αποτελεί όμως συνήθη πρακτική για συναλλαγές με τόσο υψηλό τίμημα,
- **Β)** δεν γίνεται σαφής αναφορά εάν οι εν λόγω υπηρεσίες όντως έχουν παρασχεθεί, ή εάν πρόκειται για εξαγωγή κερδών στο εξωτερικό.
- **Γ)** δεν γίνεται σαφής αναφορά ποιο είναι το πραγματικό τίμημα για τις υπηρεσίες αυτές και εάν αυτό συνάδει με τις αρχές της ελεύθερης αγοράς,
- **Δ)** δεν γίνεται σαφής αναφορά εάν οι δραστηριότητες της Ουγγρικής εταιρείας στην Ελλάδα στοιχειοθετούν την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης βάσει των διατάξεων της σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και της Ουγγαρίας, δεδομένου, ότι, από τα συγκεκριμένα έγγραφα που προσκομίσθηκαν δεν προκύπτει σαφώς η διάρκεια παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών που είναι ένα από τα βασικά στοιχεία για τεκμηρίωση ύπαρξης ή μη μόνιμης εγκατάστασης.
Περαιτέρω, θα πρέπει να καθορισθεί, εάν η ως άνω αλλοδαπή εταιρεία, ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα σε καθορισμένο τόπο, εάν το σύνολο ή μέρος των εργασιών της διεξάγεται μέσω αυτού του τόπου, και εάν οι εργασίες έχουν κάποιο βαθμό μονιμότητας, δεδομένου, ότι, το κρίσιμο σημείο για την ύπαρξη μόνιμης ή μη εγκατάστασης είναι το συνολικό διάστημα της συνεργασίας μεταξύ των δύο εταιρειών { έναρξης και λήξης της συνεργασίας }, ανεξαρτήτως του εάν αυτό επιμερίζεται σε τρεις διαφορετικές μεν αλλά διαδοχικές συμβάσεις.
- **Ε)** δεν γίνεται σαφής αναφορά ποιο είναι το είδος του εισοδήματος, δηλαδή εάν πρόκειται για παροχή τεχνογνωσίας ή παροχή υπηρεσιών ή και τα δύο μαζί, και άρα πως πρέπει να φορολογηθεί, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 ή του άρθρου 7 της ως άνω σύμβασης, δεδομένου, ότι: 1. Στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, ο πάροχος χρησιμοποιεί τις ειδικές γνώσεις, τις δεξιότητες ή την εμπειρογνωμοσύνη του αναλαμβάνοντας ο ίδιος την εκτέλεση των εργασιών, χωρίς να μεταβιβάζει στον αντισυμβαλλόμενο τις ειδικές γνώσεις, 2. Οι συμβάσεις παροχής τεχνογνωσίας αφορούν πληροφορίες που είτε προϋπήρχαν είτε αναπτύσσονται για τη συγκεκριμένη περίπτωση και περιλαμβάνουν ειδικές διατάξεις σχετικά με τον εμπιστευτικό χαρακτήρα των πληροφοριών αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν. 4174/2013:

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) *εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια

φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./11.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής **1)** της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, και **2)** της Ουγγρικής ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, χωρίς ελληνικό ΑΦΜ, αλλά με, **ως προς το αναπόδεικτο της κρίσης του ελέγχου**, επί της με αρ. πρωτ./18.01.2012 αίτησης επιστροφής καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 2011, για τυπικούς λόγους, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.