



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 23/01/2018

Αριθμός απόφασης: 782

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» υποκατάστημα Αλλοδαπής με ΑΦΜ: που εδρεύει στην, ΤΚ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον ΑΦΜ κατά της υπ' αρ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την /2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ΑΘΗΝΩΝ και την από 21/7/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 4/10/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» υποκατάστημα Αλλοδαπής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, περιορίστηκε το ποσό του προς επιστροφή φόρου 81.049,16 ευρώ, που παρακρατήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ 1 δ Ν. 4172/2013 σε 80.049,16 ευρώ, μετά τον συμψηφισμό ποσού 1.000 ευρώ τέλους επιτηδεύματος $(81.049,16 - 1.000) = 80.049,16$ ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων της από 21/7/2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (1/1 - 31/12/2014) όπου δήλωσε ζημιά 128.195,56 ευρώ .

Στον κωδικό 009 της δήλωσης (φόρος που παρακρατήθηκε) δήλωσε ποσό 81.049,16 ευρώ και μετά την αφαίρεση ποσού 1.000 ευρώ τέλους επιτηδεύματος (κωδ. 702) , προέκυψε τελικό ποσό προς επιστροφή 80.049,16 ευρώ (κωδ. 750). Για την επιστροφή του ποσού υπέβαλλε αρχικά την/17-2-2016 αίτηση.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών διενήργησε έλεγχο και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού αρνούμενη την επιστροφή του ποσού των 80.049,16 ευρώ για τους λόγους που αναφέρονται στην από 21/7/2017 έκθεση μερικού ελέγχου και το από 4/10/2017 έγγραφο απόψεων επί των λόγων της προσφυγής.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό/2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Λόγοι προσφυγής

«Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 άρθρου 68 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου» και συγκεκριμένα την παρ. 3 ισχύουν τα παρακάτω:

«Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν

δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.»

Περαιτέρω η ΠΟΛ.1060/19.3.2015 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013 αναφέρει «3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μετά την έκπτωση: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του ν.4172/2013.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, γιατί, σε αντίθετη περίπτωση, θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας.»

Η αιτιολόγηση της άρνησης της Υπηρεσίας για την επιστροφή του βασίζεται στις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172/2013 και των σχετικών ΠΟΛ. 1120/2014 και κυρίως της ΠΟΛ. 1007/2017. Στην απάντηση μάλιστα υπογραμμίζεται το παρακάτω εδάφιο της ΠΟΛ. 1007/2017: «Τυχόν παρακρατηθέντα ποσά σύμφωνα με την ΠΟΛ.1120/25.4.2014 εγκύκλιο δεν επιστρέφονται αλλά ο παρακρατηθείς φόρος θα συμψηφισθεί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών.» Ωστόσο θα πρέπει να σημειωθούν τα παρακάτω:

Η ΠΟΛ. 1007/2017 «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου» αφορά τις περιπτώσεις μόνιμων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Με την εν λόγω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, μέσω της μόνιμης εγκατάστασης του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Όπως προκύπτει, το σχετικό εδάφιο που αναφέρεται στην απάντηση της Υπηρεσίας αναφέρεται σε φόρο που είχε ήδη παρακρατηθεί από μόνιμες εγκαταστάσεις νομικών προσώπων ή οντοτήτων, φορολογικών κατοίκων κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου πριν την σχετική διευκρίνιση για την μη υποχρέωση παρακράτησης φόρου. Η πραγματική έννοια του σχετικού εδαφίου είναι ότι ο σχετικός φόρος δεν μπορεί να αναζητηθεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς αλλά θα πρέπει

να συμψηφιστεί μέσω της δήλωσης φορολογίας της οικείας χρονιάς με βάση πάντα όσα αναφέρει το άρθρο 68 του Ν.4172/2013 (άρα και την δυνατότητα επιστροφής).

Σε κάθε περίπτωση η ΠΟΛ. 1007/2017 δεν αφορά στην περίπτωση μας καθώς η έδρα του υποκαταστήματος της είναι στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και το υποκατάστημα μας συνεχίζει να έχει την υποχρέωση παρακράτησης φόρου με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του Ν. 4172/2013. Η αίτηση επιστροφής που έχει καταθέσει το υποκατάστημα μας δεν σχετίζεται κατά συνέπεια με την ΠΟΛ. 1007/2017 αλλά με τις γενικές διατάξεις του Ν. 4172/2013 και όσα προβλέπει το σχετικό άρθρο 68, αν και ακόμη και οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1007/2017 δεν απαγορεύουν την επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου.

Όλα τα ανωτέρω μας έχουν επιβεβαιωθεί προφορικά από το αρμόδιο τμήμα Φορολογίας Νομικών Προσώπων του Υπουργείου Οικονομικών.».

Επειδή, η προσφεύγουσα διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, ως υποκατάστημα της «.....» που έχει έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής και μέσω του υποκαταστήματος – μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα παρέχει υπηρεσίες διοίκησης του άρθρου 62 παρ 1δ Ν. 4172/2013, για τις αμοιβές αυτές που παρέχει προς την εταιρεία «.....» συνολικού ποσού 405.245,68 ευρώ παρακρατήθηκε φόρος 20% ποσό 81.049,14 ευρώ.

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 62 του Ν. 4172/2013(όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 4474/2017 (ΦΕΚ Α΄ 80/07-06-2017) όριζε ότι: «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου».

Επειδή, το ως άνω εδάφιο, μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 29 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ Α 80/7.6.2017), ορίζει ότι: «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου».

Επειδή, μετά την αντικατάσταση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1007/2017 «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου» η οποία αφορά τις περιπτώσεις μόνιμων εγκαταστάσεων στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Με την εν λόγω εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, μέσω της μόνιμης εγκατάστασης του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος κρατών - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι οι αμοιβές που λαμβάνει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία

στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όταν οι αμοιβές αφορούν σε παροχή υπηρεσιών της περ. δ' της παρ.1 του άρθρου 62 στην ημεδαπή μέσω της μόνιμης εγκατάστασης τους.

Επειδή η προσφεύγουσα έχει έδρα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής (εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου) και μέσω του υποκαταστήματος της – μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα παρέχει υπηρεσίες διοίκησης του άρθρου 62 παρ 1δ Ν. 4172/2013 υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20%.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 68 παρ 3 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1060/2015 ορίζεται ότι: «Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, [...]».

Επειδή, στο τρίτο εδάφιο της παρ 3 του άρθρου 68 Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:«[...]Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επί πλέον διαφορά επιστρέφεται».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 1γ του Ν. 4172/2013, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδος και ιδίως εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές υπηρεσίες και τεχνικές, που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Επειδή, το ποσό των 81.094,14 € που παρακρατήθηκε από την «.....» για υπηρεσίες, του άρθρου 62 παρ 1δ Ν. 4172/2013, ύψους 405.245,68 ευρώ, αποτελεί φόρο που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην Ελλάδα και όχι φόρο που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην αλλοδαπή (άρθρου 68 παρ 3γ Ν 4174/2013), συνεπώς εκπίπτει από το φόρο που αναλογεί και σε περίπτωση που δεν αναλογεί φόρος λόγω ζημιών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ 3 του άρθρου 68 Ν. 4172/2013.

Συνεπώς, **επειδή** δεν υπάρχει φόρος για συμψηφισμό λόγω δηλωθεισών ζημιών το ποσό του παρακρατούμενου φόρου μετά την αφαίρεση του τέλους επιτηδεύματος των 1.000 ευρώ (81.049,16 - 1.000 = 80.049,16 ευρώ) πρέπει να επιστραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 25/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της εταιρείας με την επωνυμία «..... » υποκατάστημα Αλλοδαπής, με ΑΦΜ:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση
φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014:**

Σύνολο φόρου προς επιστροφή 80.049,16 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 .