



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **31/07/2017**

Αριθμός απόφασης: **4142**

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 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 31.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με έδρα κατά δήλωσή της με την ενδικοφανή προσφυγή της στην Πύλη Τρικάλων (..... Ε.Ο. Τρικάλων-Πύλης) και κατά την υπ' αριθμ. πρωτ. /12.5.2016 οικεία εντολή ελέγχου στο Ε.Ο. Λάρισας-Θεσσαλονίκης, η οποία απορρόφησε το 2016 την ελεγχόμενη εταιρεία με την επωνυμία, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με έδρα στην Πύλη Τρικάλων (..... Ε.Ο. Τρικάλων-Πύλης), κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών, αποζημιώσεων κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-----------------------------------	----------------------------

1		28/02/2017	06/03/2017	Παρακρατούμενοι φόροι επί αμοιβών κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994)	01/01/2009 - 31/12/2009	80.337,95 €
2		28/02/2017	06/03/2017	Παρακρατούμενοι φόροι επί αμοιβών κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994)	01/01/2010 - 31/12/2010	144.291,58 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών, αποζημιώσεων κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 28.2.2017 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 31.03.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών, αποζημιώσεων κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας παρακρατούμενος φόρος ποσού 36.517,25 €, πλέον 43.820,70 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

2) Με την υπ' αριθμ./2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών, αποζημιώσεων κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας παρακρατούμενος φόρος ποσού 65.587,09 €, πλέον 78.704,49 € πρόσθετου φόρου λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Οι διαφορές παρακρατούμενου φόρου προέκυψαν επί τη βάση της από 28.2.2017 έκθεσης μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα κατέβαλε κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αμοιβές σε αλλοδαπές εταιρείες συνολικού ύψους 182.586,23 € και 269.190,18 € αντίστοιχα για εργασίες συντήρησης και επισκευής που πραγματοποίησαν σε μηχανήματα παραγωγής που προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη από αυτές, τα οποία λειτουργούσαν/λειτουργούν στις εγκαταστάσεις της.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά:

α) την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των παραπάνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών, αποζημιώσεων κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6

ν. 2238/1994) και της από 28.2.2017 σχετικής έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

β) την κλήση της προς ακρόαση από την Υπηρεσία μας στο πλαίσιο της συζήτησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και

γ) την επιστροφή του προκαταβληθέντος 100% του αμφισβητούμενου φόρου και του προστίμου φόρου εισοδήματος,

προβάλλοντας, συνοπτικά, ότι δεν υποχρεούνταν να παρακρατήσει και να αποδώσει φόρο επί των υπό κρίση αμοιβών, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ αφενός της Ελλάδας και αφετέρου της Γαλλίας, της Γερμανίας και της Ιταλίας αντίστοιχα.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας για κλήση της προς ακρόαση από την Υπηρεσία μας στο πλαίσιο της συζήτησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων (6.3.2017): «...*Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1002/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων (6.3.2017): «1. *Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου αυτός να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα*

λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η διενεργούμενη ακρόαση διεξάγεται και προφορικώς [...],** ώστε ο υπόχρεος να αναπτύξει λεπτομερέστερα τους διαλαμβανόμενους στο έγγραφο της ακρόασης του ισχυρισμούς και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...].»

Επειδή, με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκαν περαιτέρω τα εξής: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση... 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί προς ακρόαση από την Υπηρεσία μας στο πλαίσιο της συζήτησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 4 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1002/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 55/16.1.2014) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων (6.3.2017), η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί η προσφεύγουσα να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, για να εκφράσει τις απόψεις της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί προς ακρόαση από την Υπηρεσία μας στο πλαίσιο της συζήτησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Ως προς το αίτημα για ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων και επιστροφή του καταβληθέντος αμφισβητούμενου φόρου

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' ν.δ. 4386/1964 («Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γαλλίας», **ΣΑΔΦ-Γαλλία**), όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «Τα κέρδη μιας επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου, εφ' όσον η επιχείρησις δεν ασκεί βιομηχανικήν ή εμπορικήν δραστηριότητα εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους διά μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 2 και 3 περ. α' της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «Διά την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως: 1. [...]. 2. Ο όρος «πρόσωπον» υποδηλοί: α) Παν φυσικόν πρόσωπον. β) Παν νομικόν πρόσωπον. γ) Πάσα ομάδα φυσικών προσώπων η οποία δεν έχει νομικήν προσωπικότητα. 3. α) «Κάτοικος ενός Συμβαλλομένου Κράτους» υποδηλοί παν πρόσωπον το οποίον δυνάμει της νομοθεσίας του ρηθέντος Κράτους, υπόκειται εις τον φόρον του Κράτους τούτου, λόγω της κατοικίας, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεώς του ή παντός ετέρου αναλόγου κριτηρίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου III παρ. 1 εδ. α' α.ν. 52/1967 («Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γερμανίας», **ΣΑΔΦ-Γερμανία**), όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «Τα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη επιχειρήσεως ενός των Συμβαλλομένων Κρατών θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω εκτός εάν η επιχείρησις διεξάγη εμπόριον ή εργασίαν εν τω ετέρω Κράτει μέσω μονίμου εν αυτώ εγκαταστάσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου II παρ. 1 υποπαρ. 4 περ. α' και υποπαρ. 5 της ΣΑΔΦ-Γερμανία, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «4. (α) Ο όρος «κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών» σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου. [...]. 5. Οι όροι «επιχείρησις της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας» και «ελληνική επιχείρησις» σημαίνουν αντιστοίχως βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν ή εργασίαν διεξαγομένην υπό κατοίκου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας και βιομηχανικήν ή εμπορικήν επιχείρησιν ή εργασίαν διεξαγομένην υπό κατοίκου του Ελληνικού Βασιλείου, οι δε όροι «επιχείρησις ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών» και «επιχείρησις του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους» σημαίνουν επιχείρησιν της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας ή ελληνικήν επιχείρησιν, ως το κείμενον ορίζει.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. α' ν. 1927/1991 («Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Ιταλίας», **ΣΑΔΦ-Ιταλία**), όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «Τα κέρδη επιχείρησης του ενός συμβαλλόμενου κράτους φορολογούνται μόνο στο κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 1 περ. στ' της ΣΑΔΦ-Ιταλία, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «Στην παρούσα Σύμβαση εκτός αν ορίζει διαφορετικά το κείμενο: α) [...]. στ) Οι όροι «επιχείρηση του ενός συμβαλλόμενου κράτους» και «επιχείρηση του άλλου συμβαλλόμενου κράτους» υποδηλούν αντίστοιχα την επιχείρηση που διεξάγεται από κάτοικο του ενός συμβαλλόμενου κράτους και την επιχείρηση που διεξάγεται από κάτοικο του άλλου συμβαλλόμενου κράτους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Ιταλία, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα: «Για τους σκοπούς της παρούσας Σύμβασης, ο όρος «κάτοικος του ενός συμβαλλόμενου κράτους» σημαίνει το πρόσωπο που, σύμφωνα με τους νόμους αυτού του κράτους, υπόκειται σε φορολογία σ' αυτό λόγω κατοικίας ή διαμονής του ή τόπου διοίκησης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του ή άλλου παρόμοιας φύσης κριτηρίου.»

Επειδή, όπως προκύπτει από την ερμηνεία των τριών προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Γαλλία, του άρθρου III παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Γερμανία και του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Ιταλία, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα, τα κέρδη επιχείρησης φορολογικού κατοίκου μιας εκ των τριών ως άνω χωρών (Γαλλίας, Γερμανίας, Ιταλίας) χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός Ελλάδας (δηλαδή από πηγή Ελλάδας) δε φορολογούνται στην Ελλάδα, αλλά μόνο στη χώρα, όπου η εν λόγω επιχείρηση έχει τη φορολογική της κατοικία (Γαλλία, Γερμανία, Ιταλία αντίστοιχα), μη επιτρεπομένης συνεπώς ούτε παρακράτησης φόρου επ' αυτών βάσει της ελληνικής νομοθεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. 1006012/42/0008Α' /ΠΟΛ.1013/19.1.1990 εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών: «...Με τη νέα διαδικασία, η οποία θα ακολουθείται σε κάθε περίπτωση που αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κάτοικος συμβατικής Χώρας, αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, εφαρμόζονται άμεσα οι διατάξεις της οικείας σύμβασης, **υπό την προϋπόθεση ότι υποβάλλεται ταυτόχρονα πιστοποιητικό κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου** (φυσικού ή νομικού προσώπου). Το εν λόγω πιστοποιητικό θα εκδίδει η αρμόδια κατά τη σχετική σύμβαση Φορολογική Αρχή (συνήθως Οικονομική Εφορία) της Χώρας κατοικίας του αλλοδαπού προσώπου και από το οποίο πιστοποιητικό θα προκύπτει ότι το πρόσωπο αυτό είναι φορολογικός κάτοικος (*Resident, Résident, Residente, ansässige Person*) της αλλοδαπής χώρας κατά τις διατάξεις της οικείας σύμβασης. Το πιστοποιητικό αυτό θα έχει ισχύ ενός έτους. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους **01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-22.04.2010** αντίστοιχα: «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) [...], β) για [...] την **επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού** [...] και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα [...] ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, **παρακράτηση**

φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής. [...]. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής [...] με συντελεστή: αα) είκοσι τοις εκατό (20%) 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 τοις εκατό (20%) 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την ελεγχθείσα περίοδο **23.04.2010-31.12.2010** (λόγω τροποποίησης με το άρθρο 5 παρ. 4 ν. 3842/2010, με ισχύ από 23.4.2010): «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) [...], β) για [...] την **επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού** [...] και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα [...] ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, **παρακράτηση** φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής. [...]. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής [...] 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα αποδεικτικά μέσα: α) φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017 και/25.1.2017 αρχικών μηδενικών δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κ.τ.λ. (άρθρο 13 παρ. 6, 7 και 8 του Ν. 2238/1994) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009, β) φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,

...../25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017 και/25.1.2017 αρχικών μηδενικών δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κ.τ.λ. (άρθρο 13 παρ. 6, 7 και 8 του Ν. 2238/1994) για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, **γ)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2009** της επιχείρησης, **δ)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2010** της επιχείρησης, **ε)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για τα έτη **2009 και 2010** της επιχείρησης, **στ)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2009** της επιχείρησης, **ζ)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2010** της επιχείρησης, **η)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2009** της επιχείρησης, **θ)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2010** της επιχείρησης, **ι)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γαλλίας για το έτος **2009** της επιχείρησης, **ια)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γαλλίας για το έτος **2010** της επιχείρησης, **ιβ)** φωτοαντίγραφο της αναφορικά με την επιχείρηση, **ιγ)** φωτοαντίγραφο της Αίτησης για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας για το έτος **2010** της επιχείρησης

Επειδή, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα αποδεικτικά μέσα και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις παρακάτω αρχικές μηδενικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου (άρθρο 13 παρ. 6, 7 και 8 ν. 2238/1994) για αμοιβές συνολικού ύψους 124.845,15 € και 235.433,07 € που κατέβαλε, κατά τα προεκτεθέντα, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για εργασίες συντήρησης και επισκευής που πραγματοποίησαν σε μηχανήματα παραγωγής που προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη από αυτές, τα οποία λειτουργούσαν/λειτουργούν στις εγκαταστάσεις της, και συγκεκριμένα: **Α)** Για μεν τη **διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009**, **α)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 3.786,15 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση, **β)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 3.391,50 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση, **γ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 4.728,74 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση, **δ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 3.443,00 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση, **ε)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 1.947,20 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση, **στ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 40.573,80 € καταβληθείσα κατά ένα μέρος στη γερμανική επιχείρηση και κατά άλλο μέρος στη γερμανική επιχείρηση, **ζ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή

3.79,00 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **η)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 8.359,29 € καταβληθείσα κατά ένα μέρος στη γερμανική επιχείρηση και κατά άλλο μέρος στη γερμανική επιχείρηση , και **θ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 55.536,47 € καταβληθείσα κατά ένα μέρος στη γερμανική επιχείρησηκαι κατά άλλο μέρος στη γερμανική επιχείρηση , **συνοδευόμενες από τα οικεία** κατά περίπτωση **πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας** των δικαιούχων επιχειρήσεων, **με εξαίρεση** την τελευταία επιχείρηση , για την οποία **δεν προσκομίζεται** φωτοαντίγραφο του προβλεπόμενου πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας **επί του καθορισμένου βάσει της οικείας ΣΑΔΦ-Γερμανία** δίγλωσσου (ελληνικά-αγγλικά) **εντύπου**, αλλά φωτοαντίγραφο της δίγλωσσης (γερμανικά-αγγλικά) της**χωρίς όλες τις απαραίτητες κατά το καθορισμένο βάσει της οικείας ΣΑΔΦ-Γερμανία έντυπο πληροφορίες**, η οποία για το λόγο αυτό **δεν μπορεί να γίνει δεκτή** ως απαραίτητο συνοδευτικό δικαιολογητικό έγγραφο της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 δήλωσης, **προκειμένου να μη διενεργηθεί παρακράτηση** για την εν λόγω επιχείρηση, συνεπώς **κατά τούτο ορθά καταλογίστηκε στην ελεγχόμενη** ο παρά το νόμο (άρθρο 13 παρ. 6 ν. 2238/1994) μη παρακρατηθείς φόρος με τις προβλεπόμενες κατά νόμον προσαυξήσεις επί της καταβληθείσας στην εν λόγω γερμανική επιχείρηση αμοιβής ύψους 3.666,47 €. **Β)** Για δε τη **διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010**, **α)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 7.644,12 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **β)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 4.351,07 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **γ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 1.753,64 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **δ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 19.963,69 € καταβληθείσα κατά ένα μέρος στη γερμανική επιχείρηση και κατά άλλο μέρος στη γερμανική επιχείρηση , **ε)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 31.261,78 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **στ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 54.480,00 € καταβληθείσα κατά ένα μέρος στη γερμανική επιχείρησηκαι κατά άλλο μέρος στη γαλλική επιχείρηση , **ζ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 154,00 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **η)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 3.159,07 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **θ)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 1.160,10 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , και **ι)** την υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 για συνολική αμοιβή 111.505,60 € καταβληθείσα στη γερμανική επιχείρηση , **συνοδευόμενες από τα οικεία** κατά περίπτωση **πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας** των δικαιούχων επιχειρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1-2 ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016): «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι **δεν έχουν υποβάλει δήλωση** ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος **μέχρι και τις 31.5.2017** να υποβάλουν **αρχικές** ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή **μηδενικές**, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την

προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. 2. Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. [...]. Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 5 εδ. α'-β' ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016): «Στην περίπτωση που κατά την κατάθεση του παρόντος στο Βουλή **έχει ήδη κοινοποιηθεί προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων**, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 **εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος**. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κοινοποιήσει πράξεις οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 ν. 4449/2017 (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017): «Η προθεσμία της παρ. 5 του άρθρου 58 του ν. 4446/2016 (Α' 240) **παρατείνεται μέχρι τις 7.2.2017.**»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα αποδεικτικά στοιχεία και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, στην υπό κρίση περίπτωση είχαν κοινοποιηθεί (επιδοθεί) στην προσφεύγουσα στις 13.10.2016, πριν δηλαδή την κατάθεση του ν. 4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016), προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου (και συγκεκριμένα οι υπ' αριθμ. πρωτ./13.10.2016 και/13.10.2016 προσωρινές πράξεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.). Συνεπώς, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 58 παρ. 5 εδ. α' σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 58 ν. 4449/2017 η προσφεύγουσα είχε κατά νόμον δικαίωμα να υποβάλει αρχικές μηδενικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου για τις υπό κρίση αμοιβές που κατέβαλε, κατά τα προεκτεθέντα, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 σε αλλοδαπές εταιρείες για εργασίες συντήρησης και επισκευής σε μηχανήματα παραγωγής που προμηθεύτηκε η ελεγχόμενη από αυτές, μέχρι και την 07.02.2017. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα νόμιμα και εμπρόθεσμα υπέβαλε στις 25.1.2017, μία ημέρα δηλαδή μετά τη δημοσίευση του ν. 4449/2017, με τον οποίο παρατάθηκε η προθεσμία της διάταξης του άρθρου 58 παρ. 5 ν. 4446/2016 μέχρι τις 07.02.2017, τις υπό κρίση υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017 και/25.1.2017 για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009 και/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017 και/25.1.2017 για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 αρχικές μηδενικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου για τις εν λόγω αμοιβές σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 57 και 58 ν. 4446/2016.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι δεν είχε, κατ' εφαρμογή των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Γαλλία, του άρθρου ΙΙΙ παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Γερμανία και του άρθρου 7 παρ. 1 εδ. α' της ΣΑΔΦ-Ιταλία, όπως ίσχυαν κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα, υποχρέωση παρακράτησης φόρου

...../25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017,/25.1.2017 και/25.1.2017 για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 αρχικές μηδενικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου για τις καταβληθείσες σε ορισμένες από τις ως άνω αλλοδαπές επιχειρήσεις αμοιβές συνολικού ύψους 124.845,15 € κατά την ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009 και 235.433,07 € κατά την ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα, συνοδευόμενες από τα οικεία κατά περίπτωση πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας τους, και συνεπώς εσφαλμένα της καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις οι σχετικοί μη παρακρατηθέντες κατά τις εφαρμοστέες κατά περίπτωση διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 ν. 2238/1994 φόροι πλέον των προβλεπόμενων κατά νόμον προσαυξήσεων (πρόσθετων φόρων) λόγω μη υποβολής δηλώσεων (με εξαίρεση την αμοιβή που καταβλήθηκε στην επιχείρηση, για την οποία δεν προσκομίστηκε το προβλεπόμενο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας επί του καθορισμένου βάσει της οικείας ΣΑΔΦ-Γερμανία δίγλωσσου (ελληνικά-αγγλικά) εντύπου, αλλά φωτοαντίγραφο της δίγλωσσης (γερμανικά-αγγλικά)χωρίς όλες τις απαραίτητες κατά το καθορισμένο βάσει της οικείας ΣΑΔΦ-Γερμανία έντυπο πληροφορίες, η οποία για το λόγο αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτή ως απαραίτητο συνοδευτικό δικαιολογητικό έγγραφο της ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./25.1.2017 οικείας δήλωσης, προκειμένου να μη διενεργηθεί παρακράτηση για την εν λόγω επιχείρηση, συνεπώς κατά τούτο ορθά καταλογίστηκε στην ελεγχόμενη ο παρά το νόμο (άρθρο 13 παρ. 6 ν. 2238/1994) μη παρακρατηθείς φόρος με τις προβλεπόμενες κατά νόμον προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) επί της καταβληθείσας στην εν λόγω επιχείρηση αμοιβής ύψους 3.666,47 €). Στο πλαίσιο αυτό είναι αδιάφορο το γεγονός ότι α) η προσφεύγουσα δεν έχει αναγράψει επί των ως άνω υποβληθεισών δηλώσεων τις επωνυμίες, τους ΑΦΜ και τις χώρες των αλλοδαπών δικαιούχων των αμοιβών επιχειρήσεων και τα συγκεκριμένα τιμολόγια, στα οποία αφορά κάθε δήλωση, καθώς τα στοιχεία αυτά (οι επωνυμίες, οι χώρες, οι ΑΦΜ και τα συγκεκριμένα τιμολόγια) προκύπτουν για καθεμιά από τις υποβληθείσες, κατά οικείο μήνα εκατέρας των διαχειριστικών περιόδων 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα, δηλώσεις οι μεν επωνυμίες, οι χώρες και οι ΑΦΜ από τον πίνακα που παρατίθεται στη σελίδα 18 της συμπροσβαλλόμενης με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως συνιστώσας την αιτιολογία τους, από 28.2.2017 οικείας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (σημειωτέον πάντως ότι η αναγραφή των ΑΦΜ των αλλοδαπών δικαιούχων επί των υποβαλλόμενων δηλώσεων δεν προβλέπεται ως υποχρεωτική), τα δε συγκεκριμένα τιμολόγια από τους αριθμούς και τις ημερομηνίες έκδοσης των σχετικών τιμολογίων που παρατίθενται στις σελίδες 19-20 της ίδιας έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και β) τα προσκομισθέντα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας εκδόθηκαν εντός του 2016, δεν έφεραν δηλαδή ημερομηνία έκδοσης εντός των ετών 2009 και 2010 κατά περίπτωση, κατά τα οποία (έτη) καταβλήθηκαν οι υπό κρίση αμοιβές στις αλλοδαπές επιχειρήσεις (με εξαίρεση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας που αφορά στη γερμανική επιχείρηση για τις αμοιβές που της καταβλήθηκαν εντός του 2010, το οποίο εκδόθηκε εντός του 2010), αφού ανεξαρτήτως της ημερομηνίας έκδοσής τους τα πιστοποιητικά αυτά αναφέρονται σε (βεβαιώνουν) γεγονότα που ίσχυαν κατά τις υπό κρίση ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 κατά περίπτωση, πιστοποιούν δηλαδή ότι η εκάστοτε αναγραφόμενη

αλλοδαπή επιχείρηση ήταν κατά το κρίσιμο κατά περίπτωση έτος κτήσης του σχετικού εισοδήματος (καταβληθείσα από την ελεγχόμενη εταιρεία αμοιβή) φορολογικός κάτοικος της κατά περίπτωση αναφερόμενης χώρας, που είναι και το σημαντικό (ουσιαστικό), προκειμένου να μη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου από την ελεγχόμενη, απορριπτομένων συνεπώς ως νόμω αβάσιμων των σχετικών αντίθετων ισχυρισμών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., όπως αποτυπώνονται στις απόψεις του επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελίδες 7 και 9). Περαιτέρω, για τις αμοιβές που καταβλήθηκαν για μεν την ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009 στην αλλοδαπή επιχείρηση συνολικού ύψους 58.741,28 €, για δε τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010 στις αλλοδαπές επιχειρήσεις συνολικού ύψους 4.925,50 €, συνολικού ύψους 26.755,00 € και συνολικού ύψους 2.076,67 € αντίστοιχα η προσφεύγουσα, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι δεν υπέβαλε βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 57 παρ. 1-2 και 58 παρ. 5 εδ. α'-β' ν. 4446/2016 σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 58 ν. 4449/2017 αρχικές μηδενικές δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, πάντως δεν προσκόμισε πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας των δικαιούχων επιχειρήσεων, συνεπώς ορθά καταλογίστηκε στην ελεγχόμενη ο παρά το νόμο (άρθρο 13 παρ. 6 ν. 2238/1994) μη παρακρατηθείς φόρος με τις προβλεπόμενες κατά νόμον προσαυξήσεις (πρόσθετοι φόροι) επί των καταβληθεισών στις εν λόγω επιχειρήσεις αμοιβών. Με βάση όλα τα παραπάνω, η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας στα πλαίσια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της για καθεμιά από τις δύο ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους 01.01.2009-31.12.2009 και 01.01.2010-31.12.2010 αντίστοιχα θα πρέπει να τροποποιηθεί (περιοριστεί), ώστε να αντιστοιχεί σε καταβληθείσες αμοιβές συνολικού ύψους (182.586,23 € – 124.845,15 € + 3.666,47 € =) 61.407,55 € για την ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδο 01.01.2009-31.12.2009 και (269.190,18 € – 235.433,07 € =) 33.757,11 € για την ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, ενώ ο υπόλοιπος κύριος και πρόσθετος φόρος που κατέβαλε η προσφεύγουσα δυνάμει των δύο προσβαλλόμενων πράξεων θα πρέπει να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει πλήρως δεκτός ως νόμω βάσιμος και εν μέρει δεκτός ως ουσία βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 31.3.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, **και την τροποποίηση** των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών, αποζημιώσεων κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/02/2017	06/03/2017	Παρακρατούμενοι φόροι επί αμοιβών κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994)	01/01/2009 - 31/12/2009	80.337,95 €

2		28/02/2017	06/03/2017	Παρακρατούμενοι φόροι επί αμοιβών κ.λπ. (άρθρο 13 παρ. 5-6 ν. 2238/1994)	01/01/2010 - 31/12/2010	144.291,58 €
---	-------	------------	------------	--	-------------------------	--------------

και

ο ρ ί ζ ο υ μ ε

όπως ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προβεί στην επιστροφή των ποσών κύριου και πρόσθετου φόρου που κατέβαλε η προσφεύγουσα δυνάμει των ως άνω δύο προσβαλλόμενων πράξεων αχρεωστήτως, επί τη βάσει των ανωτέρω κριθέντων με την παρούσα απόφαση.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2009-31.12.2009

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Ποσά βάσει δηλώσεων	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Καταβληθείσες αμοιβές υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου βάσει άρθρου 13 παρ. 6 ν. 2238/1994	0,00 €	182.586,23 €	61.407,55 €	121.178,68 €
Αναλογούν φόρος	0,00 €	36.517,25 €	12.281,51 €	24.235,74 €
Διαφορά φόρου		36.517,25 €	12.281,51 €	24.235,74 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής		43.820,70 €	14.737,81 €	29.082,89 €
Σύνολο οφειλής κύριου & πρόσθετου φόρου	0,00 €	80.337,95 €	27.019,32 €	53.318,63 €

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2010-31.12.2010

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

	Ποσά βάσει δηλώσεων	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Καταβληθείσες αμοιβές υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου βάσει άρθρου 13 παρ. 6 ν. 2238/1994	0,00 €	269.190,18 €	33.757,11 €	235.433,07 €
Αναλογούν φόρος	0,00 €	65.587,09 €	7.101,54 €	24.235,74 €
Διαφορά φόρου		65.587,09 €	7.101,54 €	58.485,55 €

Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής		78.704,49 €	8.521,85 €	70.182,66 €
Σύνολο οφειλής κύριου & πρόσθετου φόρου	0,00 €	144.291,58 €	15.623,39 €	128.668,21 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.