



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

27-01-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 189

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, **ΑΦΜ:**....., με έδρα, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της από 26.05.15 τροποποιητικής δήλωσης απόδοσης φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους, της προσφεύγουσας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το υπ' αριθμ. πρωτ. συνοδευτικό έγγραφο της προσφεύγουσας με τα υπ' αυτού συνημμένα
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την από 27.01.16 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ:....., 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:

Η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη (άρνηση), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω άπρακτης παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας επί του με αριθ. πρωτ. αιτήματος επιστροφής, ομού μετά της με αριθ. τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους.

Με την ως άνω δήλωση τροποποιείται - ανακαλείται η από αρχική «δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους», με την οποία η προσφεύγουσα κατέβαλε συνολικό ποσό φόρου 213.857,85€, επί μερισμάτων ποσού 855.431,38€ από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης (άρνησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί του ως άνω αιτήματος επιστροφής και της σχετικής τροποποιητικής – ανακλητικής δήλωσης και την έντοκη επιστροφή του καταβληθέντος με τις αρχική δήλωση κύριου και πρόσθετου φόρου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η διάταξη του άρθρ. 10 παρ. 6 του ν. 2238/1994 όπως προστέθηκε με την περίπτωση 4 της υποπαραγράφου Β.2 της παρ. Β του άρθρου Τρίτου του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α ' 85/07-04-2014), ερμηνεύει αυθεντικά το ζήτημα της φορολογίας εισοδήματος των αλλοδαπών δικηγορικών εταιρειών, κατ' ακολουθία του άρθρ. 12 του Π.Δ. 152/2000, καταλαμβάνοντας όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις και πριν από τη δημοσίευση του ν. 4254/2014.

2. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 114 ΚΦΕ, κατ' ορθή νομική ερμηνεία, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση της δικηγορικής μας εταιρείας, καθ' όσον αυτή λειτουργεί στην Ελλάδα ως παράρτημα ομώνυμης κοινοτικής (αγγλικής) εταιρείας δικηγόρων σύμφωνα με το καθεστώς που προβλέπεται στο άρθρο 12 Π.Δ. 152/2000 και εξομοιώνεται προς δικηγορική εταιρεία συσταθείσα εξ αρχής στην Ελλάδα σύμφωνα με το Π.Δ. 518/1989 (ήδη Π.Δ. 81/2005), έχουσα ίδια νομική προσωπικότητα και δυναμένη να προβαίνει αυτοτελώς σε διανομή των ετησίων καθαρών κερδών της απευθείας προς τους δικηγόρους - εταίρους της, χωρίς να παρίσταται ανάγκη είτε προηγούμενης εξαγωγής των καθαρών κερδών της στην ευρισκόμενη στην αλλοδαπή (Ηνωμένο Βασίλειο) έδρα είτε πίστωσης της ευρισκόμενης στην αλλοδαπή (Ηνωμένο Βασίλειο) έδρας στα βιβλία της δικηγορικής μας εταιρείας ως εν Ελλάδι παραρτήματος κατ' άρθρο 12 Π.Δ. 152/2000.

3. Υπό την ερμηνευτική εκδοχή ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία λειτουργεί στην Ελλάδα ως παράρτημα ομώνυμης αγγλικής εταιρείας δικηγόρων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 12 Π.Δ. 152/2000, δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα και υπάγεται, ως εν Ελλάδι μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής (εδρεύουσας στο Λονδίνο του Ηνωμένου Βασιλείου) επιχείρησης ή αλλοδαπού (εδρεύοντος στο Λονδίνο του Ηνωμένου Βασιλείου) οργανισμού, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων του δεύτερου τμήματος του, κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρα 98 επ. ΚΦΕ), η διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 114 ΚΦΕ τυγχάνει ανίσχυρη και ανεφάρμοστη, λόγω αντιθέσεως και συγκρούσεως της προς το, υπερνομοθετικής ισχύος, πρωτογενές και παράγωγο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας και το οποίο κατοχυρώνει την ελευθερία εγκατάστασης ως θεμελιώδη ελευθερία και αναπόσπαστο στοιχείο της ενιαίας εσωτερικής αγοράς εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

4. Υπό την ερμηνευτική εκδοχή ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία λειτουργεί στην Ελλάδα ως παράρτημα ομώνυμης αγγλικής εταιρείας δικηγόρων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 12 Π.Δ. 152/2000, δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα και υπάγεται, ως εν Ελλάδι μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής (εδρεύουσας στο Λονδίνο του Ηνωμένου Βασιλείου) επιχείρησης ή αλλοδαπού (εδρεύοντος στο Λονδίνο του Ηνωμένου Βασιλείου) οργανισμού, στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων του δεύτερου τμήματος του, κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994, Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρα 98 επ. ΚΦΕ), η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 114 ΚΦΕ τυγχάνει ανίσχυρη και ανεφάρμοστη, λόγω αντιθέσεως και συγκρούσεως της προς την, κυρωθείσα με το Ν.Δ. 2732/1953, διμερή διεθνή σύμβαση μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος, η οποία απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγένειας.

Με το υπ' αριθμ. πρωτ. συνοδευτικό έγγραφο η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας: 1. Αντίγραφο πρακτικού της από ετήσιας τοπικής συνέλευσης του παραρτήματος του και 2 . Τις λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας που αφορούν τη διανομή κερδών στους εταίρους χρήσης 2012.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ. 152/2000 ορίζεται ότι:

«1. Ένας ή περισσότεροι δικηγόροι οι οποίοι ασκούν το επάγγελμα στην Ελλάδα με τον επαγγελματικό τους τίτλο καταγωγής και είναι μέλη - εταίροι μιας ομάδας στο κράτος - καταγωγής, δύνανται να ασκούν τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες συλλογικά με παράρτημα ή γραφείο της ομάδας τους στην Ελλάδα.

2. Για το σκοπό αυτό υποβάλλουν αίτηση στον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο στον οποίο είναι εγγεγραμμένοι μαζί με το καταστατικό της ομάδας τους θεωρημένο από την αρμόδια αρχή του κράτους καταγωγής και υπογεγραμμένο από όλα τα μέλη που επιθυμούν να εγκατασταθούν στην Ελλάδα και το οποίο πρέπει να περιέχει:

Δικηγόροι εγγεγραμμένοι στους Δικηγορικούς Συλλόγους Αθηνών και Πειραιώς υποβάλλουν τη σχετική αίτηση σε όποιον από τους δύο Συλλόγους επιλέξουν ως έδρα εγκατάστασης του παραρτήματος ή του γραφείου της Ομάδας τους.

3. Με την αίτηση υποβάλλεται και δήλωση της ομάδας με την οποία ορίζεται διαχειριστής και αναπληρωτής διαχειριστής του παραρτήματος ή του γραφείου στην Ελλάδα.

4. Η έγκριση της λειτουργίας του παραρτήματος ή του γραφείου της ομάδας γίνεται με απόφαση του Δ.Σ.του Δικηγορικού Συλλόγου, ύστερα από εισήγηση ενός μέλους του. Το Δ.Σ. ελέγχει αν οι διατάξεις του καταστατικού είναι σύμφωνες με τις ρυθμίσεις του παρόντος, του Κώδικα Δικηγόρων και των άλλων σχετικών διατάξεων περί ασκήσεως του δικηγορικού λειτουργήματος και τη δικηγορική δεοντολογία.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Π.Δ. 81/2005 ορίζεται ότι:

«1.Δύο ή περισσότεροι δικηγόροι μέλη του ίδιου δικηγορικού συλλόγου μπορούν να συστήσουν «Αστική Επαγγελματική Δικηγορική Εταιρεία» με σκοπό την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών σε τρίτους και τη διανομή των συνολικών καθαρών αμοιβών, που θα προκύψουν από τη δραστηριότητα τους αυτή. Δικηγόρος ή δικηγόροι μέλη του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών μπορούν να συστήσουν δικηγορική εταιρεία κατά τα ανωτέρω με δικηγόρο ή δικηγόρους μέλη του Δικηγορικού Συλλόγου Πειραιώς.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Π.Δ. 81/2005 ορίζεται ότι: «Η δικηγορική εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα από τη στιγμή που θα εγγραφεί στο βιβλίο εταιρειών του οικείου δικηγορικού συλλόγου. Εφόσον στο καταστατικό δεν ορίζεται άλλως, οι προ της απόκτησης

νομικής προσωπικότητας προπαρασκευαστικές πράξεις που αποσκοπούσαν στην ίδρυση της εταιρείας καθώς και δικαιοπράξεις των ιδρυτικών εταίρων τις οποίες τυχόν είχαν συνάψει που δεν έχουν σχέση προς την ίδρυση αυτής δεσμεύουν την εταιρεία, εφόσον εγκρίθηκαν με οποιονδήποτε τρόπο από αυτήν μετά την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας.»

Επειδή με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Δικηγορικού Συλλόγου την2007, εγκρίθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 152/2000, η λειτουργία στον του παραρτήματος της λειτουργούσας στο Λονδίνο της Αγγλίας δικηγορικής εταιρείας(νυν) και καταχωρήθηκε στο ειδικό βιβλίο εταιρειών του Δικηγορικού Συλλόγου με αριθμό μητρώου

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

«Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

§1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

§3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.»

«Άρθρο 31 Άμεσος προσδιορισμός φόρου

§1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

§2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.»

«Άρθρο 34 Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

§Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.»

«Άρθρο 42 Επιστροφή φόρου

§1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

§2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

«Άρθρο 66 Μεταβατικές διατάξεις

§5. Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση.»

§43. Εφ' όσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.»

Επειδή, από την **παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου.

Ός προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.»

Επειδή από την **παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992, ΦΕΚ 84 Α').»

Επειδή, από την **παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι «1.Το συνολικό καθαρό εισόδημα των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του Κώδικα, φορολογείται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), μετά την αφαίρεση:

α) των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς,

β) των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών και των κερδών από μερίδια ημεδαπής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2.

Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στις οποίες μεταξύ των κοινωνών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, τα κέρδη που αναλογούν στους ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα και στους κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, φορολογούνται στο όνομα της εταιρίας ή κοινωνίας με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), αφού αφαιρεθεί επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα ή μέχρι τρεις (3) κοινωνούς φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσοτέρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία ή κοινωνία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Τα ποσοστά αυτά δεν ισχύουν για τις εταιρίες του άρθρου 13 του Ν. 718/1977 (ΦΕΚ 304 Α').

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής των εταίρων ή κοινωνών, στο πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών της εταιρίας ή κοινωνίας που δηλώθηκαν με την οικεία ετήσια δήλωσή της.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.»

Επειδή, από το **άρθρο 54 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό

προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα. Αν δικαιούχος των μερισμάτων είναι φυσικό πρόσωπο και ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει μετά τη συνάθροιση των μερισμάτων με τα λοιπά εισοδήματα είναι μικρότερος του 25%, με την πιο πάνω παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου, αλλά τα υπόψη μερίσματα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου επιστρέφεται.

Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική η καταβάλλουσα τα μερίσματα ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. [2578/1998](#) (ΦΕΚ 30 Α'). Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη παρελθουσών χρήσεων.»

«2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., όπως αντικαθίστανται με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά.....»

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1, η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.

Επειδή, από την παρ. 1 του άρθρου 114 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 54. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή. Επίσης, οι συνεταιρισμοί, οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, προβαίνουν

σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55.»

Επειδή, από την **παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994**, όπως προστέθηκε με την περίπτωση 4 της υποπαραγράφου Β.2. του άρθρου τρίτου του ν. [4254/2014](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 07-04-2014, σύμφωνα με το άρθρο τέταρτο του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι «Οι δικηγορικές εταιρείες, που έχουν συσταθεί και λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του π.δ. 152/2000, ως παράρτημα δικηγορικής εταιρείας, που είναι εγκατεστημένη και λειτουργεί νόμιμα σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για εισοδήματα που έχουν αποκτήσει ή αποκτούν στην Ελλάδα κατά τη διάρκεια ισχύος των διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως εκάστοτε ισχύουν φορολογούνται όπως οι αντίστοιχες ελληνικές δικηγορικές εταιρείες.»

Επειδή, από τα κέρδη της κρινόμενης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, η προσφεύγουσα διένειμε μερίσματα ποσού 855.431,38€ .

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που απέστειλε στην υπηρεσία μας η αρμόδια φορολογική αρχή αλλά και από τα συνημμένα στο υπ' αριθμ. πρωτ. συνοδευτικό έγγραφο που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία στην Υπηρεσία μας, η πίστωση των δικαιούχων με τα μερίσματα αυτά έγινε τους μήνες Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2012, οπότε οι σχετικές δηλώσεις απόδοσης του φόρου όφειλαν να είχαν υποβληθεί τους μήνες Νοέμβριο του 2012, Δεκέμβριο του 2012 και Ιανουάριο του 2013 αντιστοίχως.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες, εκτός από τόκους, με την οποία κατέβαλε φόρο 213.857,85€.

Επειδή, η νομική μορφή της προσφεύγουσας, είναι παράρτημα αλλοδαπής δικηγορικής εταιρείας, κατ' **άρθρο 12 του Π.Δ. 152/2000** και σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 2238/1994**, στα διανεμόμενα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 -31/12/2012 δεν προβλέπεται παρακράτηση φόρου, οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης της σιωπηρής απόρριψης (άρνησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος επιστροφής είναι βάσιμοι.

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Επειδή το διατυπούμενο, με την ασκηθείσα ενδικοφανή προσφυγή αίτημα επιστροφής, δεν στρέφεται κατά υφιστάμενης, στο παρόν στάδιο, πράξης φορολογικής αρχής, αλλά αφορά επόμενο στάδιο, το οποίο διέπεται από τις ισχύουσες για το θέμα αυτό διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού (ν.2362/95) και συνεπώς το εν λόγω αίτημα δεν εξετάζεται από τη Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών, καθότι δεν συνιστά ενδικοφανή προσφυγή κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, και την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης (άρνησης) του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).