



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 22-06-2015

Αριθμός απόφασης:2752

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210-9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», που έχει ιδρυθεί και λειτουργεί σύμφωνα με τους νόμους του, έχει την καταστατική της έδρα και την κεντρική της διοίκηση στο, και διατηρεί στην Ελλάδα υποκατάστημα (μόνιμη εγκατάσταση) με την επωνυμία

«.....» στο,,, ΑΦΜ, κατά της σιωπηρής απόρριψης της υποβληθείσας ειδικής Επιφύλαξης προς τη Δ.Ο.Υ., συνυποβληθείσα με την απόδήλωση με επιφύλλαξη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.όπου δυνάμει αυτής, η προσφεύγουσα απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο τον παρακρατηθέντα φόρο ποσού Ευρώ 200.000, το οποίο αντιστοιχεί στο 10% του ποσού των Ευρώ 2.000.000 που εξήγαγε προς το Κεντρικό, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την σιωπηρή απόρριψη της υποβληθείσας ειδικής Επιφύλαξης προς τη Δ.Ο.Υ., συνυποβληθείσα με την από δήλωση με επιφύλλαξη απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όπου δυνάμει αυτής, η προσφεύγουσα απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο τον παρακρατηθέντα φόρο ποσού Ευρώ 200.000, το οποίο αντιστοιχεί στο 10% του ποσού των Ευρώ 2.000.000 που εξήγαγε προς το Κεντρικό.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του εν Ελλάδι υποκαταστήματος της εταιρείας, 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:

Κατά την χρηματική μεταφορά των κερδών προς το Κεντρικό καθαρού ποσού 1.800.000€ την εκ μικτού ποσού Ευρώ 2.000.000 και λόγω της κατά το χρόνο της εξαγωγής των κερδών προς το Κεντρικό αλλά και κατά το χρόνο υποβολής της Δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα – μη εκδόσεως των σχετικών οδηγιών και διευκρινιστικών εγκυκλίων από το Υπουργείο Οικονομικών / Φορολογική Διοίκηση, η προσφεύγουσα προέβη σε παρακράτηση ποσού Ευρώ 200.000, ήτοι ποσοστού 10% επί του ποσού των 2.000.000€, προκειμένου το ποσό αυτό να αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο ως φόρος. Κατόπιν τούτων, το Υποκατάστημα προέβη στην υποβολή της από δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δυνάμει αυτής απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο τον παρακρατηθέντα φόρο ποσού Ευρώ 200.000, το οποίο αντιστοιχεί στο 10% του ποσού των Ευρώ 2.000.000 που εξήγαγε προς το Κεντρικό. Ταυτόχρονα δε με την υποβολή της ως άνω δήλωσης και με την καταβολή του ανωτέρω παρακρατηθέντος

ποσού φόρου, το Υποκατάστημα υπέβαλε ειδική Επιφύλαξη προς τη Δ.Ο.Υ. (συνυποβληθείσα με την από Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 2 και της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013: «Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα». Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 478/26.02.2014) με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, αρμόδια για την παραλαβή της ως άνω δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 είναι εν προκειμένω η Δ.Ο.Υ. (περίπτωση 101 Πίνακα Απόφασης). Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω Απόφαση, αρμόδιο όργανο για την αποδοχή ή την απόρριψη φορολογικής δήλωσης που υποβάλλεται με επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 καθίσταται, με εξουσιοδότηση υπογραφής από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. από την οποία παραλαμβάνεται η δήλωση, ήτοι, εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. (περίπτωση 106 Πίνακα Απόφασης).

Επειδή, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, η προθεσμία των ενενήντα (90) ημερών για την απάντηση (αποδοχή ή απόρριψη) της Δήλωσης με Επιφύλαξη που υπέβαλε το Υποκατάστημα **παρήλθε άπρακτη** στις, η προσφεύγουσα δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 20 και του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 προσέφυγε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και ζητά την επανεξέταση και ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Επιφύλαξης συνυποβληθείσας κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 με την από Δήλωση Απόδοσης Παρακρατούμενου Φόρου Εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 προς τη Δ.Ο.Υ. για τους παρακάτω λόγους:

A. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΚΑΤ' ΟΥΣΙΑΝ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΝΟΜΟΥ

Οι ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4172/2013 (άρθρο 64 παρ. 1 περ. α' και άρθρ. 36 παρ. 1 Ν. 4172/2013), ερμηνευόμενες και στα πλαίσια της ΠΟΛ 1042/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών δεν προβλέπουν παρακράτηση φόρου εισοδήματος επί των κερδών που πιστώνει ή εξάγει η μόνιμη εγκατάσταση που διατηρεί αλλοδαπή εταιρεία στην Ελλάδα προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή

B. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ

Τυχόν ερμηνεία υπέρ της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου εισοδήματος επί των κερδών που πιστώνει ή εξάγει η μόνιμη εγκατάσταση που διατηρεί αλλοδαπή εταιρεία στην Ελλάδα προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή θα αντίκειται ευθέως στο ενωσιακό δίκαιο που απαγορεύει τις διακρίσεις λόγω ιθαγένειας και προβλέπει την ελευθερία εγκατάστασης

Γ. ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Τυχόν ερμηνεία υπέρ της υποχρέωσης παρακράτησης φόρου εισοδήματος επί των κερδών που πιστώνει ή εξάγει η μόνιμη εγκατάσταση που διατηρεί αλλοδαπή εταιρεία στην Ελλάδα προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή θα αντίκειται ευθέως στις διατάξεις του άρθρου 26 της Διμερούς Σύμβασης για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ

Δ. ΕΠΙ ΤΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΕΝΤΟΚΟΥ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ

Με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) προβλέπεται ρητά το δικαίωμα του φορολογούμενου για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Με τις δε διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, προβλέπεται ρητά το έντοκο της επιστροφής φόρου. Εκ των ανωτέρω προκύπτει αδιαμφισβήτητο ότι το ποσό φόρου Ευρώ 200.000 που αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο αχρεώστητα ως παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μερίσματα πρέπει να μας επιστραφεί εντόκως από την ημέρα καταβολής του, ήτοι από

Από τις διατάξεις του ν.2238/1994 ο οποίος ίσχυε έως 31-12-2013 προβλέπονται τα εξής:

Από το άρθρο 114 «Υποχρέωση παρακράτησης φόρου», προβλέπεται ότι:

1. 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 εταιρίες 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.

Από το άρθρο 55 «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις», προβλέπεται ότι:

Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής:... δ) Στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου **με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Για την απόδοση του φόρου εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54.

Όταν συνεταιρισμός ή ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική 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 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από τα πιο πάνω πρόσωπα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές τους αυτές. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας είναι θυγατρική, η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης επιστρέφεται σε αυτήν κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Από το άρθρο 54 «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες», προβλέπεται ότι:

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.

Από τις διατάξεις του ν.4172/2014, όπως επεξηγήθηκαν με την ΠΟΛ 1042/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. προκύπτουν τα εξής: **1.** Με τις διατάξεις του [άρθρου 35 του Ν.4172/2013 \(ΦΕΚ 167Α'\)](#), οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων θεωρείται γενικά εισόδημα από κεφάλαιο. **2.** Ειδικότερα, με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.4172/2013](#) ορίζεται ότι ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.... **4.** Με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013](#) ορίζεται, ότι τα μερίσματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 10% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. α' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του Ν.4172/2013 , ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα μερίσματα που καταβάλλουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. [ΠΟΛ. 1011/2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8Β'/8.1.2014). Διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και οι οποίες ενεργούν προσωρινές απολήψεις κερδών, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η

απόληψη. Σε περίπτωση που έχουν ήδη λάβει χώρα προσωρινές απολήψεις κερδών μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να έχει παρακρατηθεί φόρος, γίνεται δεκτό ότι οι υπόχρεοι μπορούν να προβούν στην απόδοση του οφειλόμενου παρακρατούμενου φόρου έως τις 31.03.2015 χωρίς κυρώσεις. Η παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ([παρ. 2 άρθρου 36](#) και [παρ. 3 άρθρου 64 Ν.4172/2013](#)). Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ. λπ. Επίσης, επισημαίνεται ότι στα κέρδη που εξάγει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10%, καθόσον το υποκατάστημα, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας, δεν αποτελεί ίδιο νομικό πρόσωπο αλλά ταυτίζεται με το κεντρικό του και ως εκ τούτου δεν νοείται διανομή κερδών στο ίδιο νομικό πρόσωπο....

Η γνωμάτευση 131/1877/93 του Ε.ΣΥ.Λ. η οποία αναφέρει μεταξύ άλλων τα εξής:α. Η ενσωμάτωση των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού καθώς και των εξόδων και εσόδων των υποκαταστημάτων που έχουν λογιστική αυτοτέλεια (πλήρη ή μερική) στον ισολογισμό και σε λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως του Κεντρικού γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42β παράγρ. 6 και [43 παράγρ. 10- 11 του κώδ. Ν. 2190/1920](#) περί ανωνύμων εταιρειών, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στην παράγρ. 2.2.409 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β. Για τους λογιστικούς χειρισμούς που δύνανται να εφαρμοσθούν για να πραγματοποιηθεί η πιο πάνω ενσωμάτωση, σας πληροφορούμε τα εξής:...

ββ. Σε περίπτωση που το υποκατάστημα έχει πλήρη λογιστική αυτοτέλεια και εξάγει τελικό αποτέλεσμα, καταρτίζοντας και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως σύμφωνα με το υπόδειγμα της παράγρ. 4.1.202 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, η ενσωμάτωση των κονδυλίων της καταστάσεως αυτής του υποκαταστήματος στα αντίστοιχα κονδύλια της όμοιας καταστάσεως του Κεντρικού, δύναται να γίνει εξωλογιστικά, δια καταρτίσεως στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών σχεδιακού πολύστηλου πίνακα. Στην περίπτωση αυτή λογιστική εγγραφή διενεργείται μόνο για το τελικό αποτέλεσμα του υποκ/τος, με το οποίο χρεώνεται ο λογ/σμός συνδέσμου του στον 48 (αν το τελικό αποτέλεσμα είναι κέρδος) ή πιστώνεται (εάν είναι ζημία), με πίστωση (ή χρέωση) του λογαριασμού 86.99 καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσεως.

Επειδή από τον προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή ισολογισμό 1-1/31-12-2013 και το αναλυτικό ισοζύγιο γενικού αναλυτικών καθολικών 01-01/31-12-2014 προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εμφάνισε ποσό 1.998.412,98€, ως υπόλοιπο 31-12-2013 μεταφερθέν 1-1-2014 του λογαριασμού «48» «Λογαριασμός συνδέσμου με κεντρικό» ποσά κερδών προηγούμενων χρήσεων, ποσό που σύμφωνα με τον ίδιο ισολογισμό εμφανίζεται ως υπόλοιπο 01/01-31/12/2012 του υπολογαριασμού του λογ/σού 53 «μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις». Επίσης στις 31-12-2013 (και 1-1-2014) εμφανίζεται πιστωτικό υπόλοιπο στον λογαριασμό 42 «κέρδη εις νέον» ποσό 1.494.532,34€ παρά το γεγονός ότι το υποκατάστημα δεν δύναται να έχει αυτοτελώς κέρδη εις νέον).

Επειδή για την εξαγωγή κερδών (χρηματική πληρωμή), από το εν Ελλάδι υποκατάστημα στο κεντρικό στην αλλοδαπή στις συνολικού ποσού πριν την παρακράτηση φόρου 10% 2.000.000€ (1.998.412,98€ από τον λογ/σμό 48 την και 1587,02€ από τον λογ/σμό 42) το οποίο περιλαμβάνεται στην από δήλωση με επιφύλαξη απόδοσης παρακρατηθέντος φόρου του μηνός Σεπτεμβρίου 2014, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10%, καθόσον το υποκατάστημα, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας, δεν αποτελεί ίδιο νομικό πρόσωπο αλλά ταυτίζεται με το κεντρικό του και ως εκ τούτου δεν νοείται διανομή κερδών στο ίδιο νομικό πρόσωπο....

Ακόμα, επειδή δεν προκύπτει αιτία με ημερομηνία αναφοράς τον 9^ο μήνα του 2014 υποβολής της δήλωσης απόδοσης του φόρου για το ποσό αυτό, δεδομένου ότι αφενός δεν προέκυπτε το αποτέλεσμα του υποκαταστήματος της φορολογικής περιόδου 1-1/31-12-2014, για το οποίο άλλωστε δεν υφίσταται υποχρέωση φόρου βάσει της ΠΟΛ. 1042/2015, ενώ αφετέρου εφόσον αφορά το υπόλοιπο του λογαριασμού 48 των 1.998.412,98€ και μέρος 1587,02€ των κερδών εις νέον του λογαριασμού 42 προηγούμενων διαχειριστικών περιόδων συνολικού ποσού 1.494.532,34€ για τα οποία υπήρχε βάσει των διατάξεων του άρθρου 114 του ν.2238/1994 υποχρέωση παρακράτησης φόρου, η υποχρέωση ήδη υφίστατο τον χρόνο πίστωσης των λογαριασμών αυτών (προς διευκρίνιση σημειώνεται ότι η υποχρέωση απόδοσης του φόρου των 200.000,00€ εμφανίζεται στα βιβλία σε χρέωση του λογαριασμού 48.01.002.000 στο ποσό των 198.412,98€ και σε χρέωση του λογαριασμού 42.00.000.099 (υπόλοιπο κερδών εις νέον) στο ποσό 1587,02€).

Επειδή ακόμα στο ίδιο προσκομισθέν ισοζύγιο 01-01/31-12-2014 ο λογαριασμός 48.01.002.000 «λογαριασμός μεταφοράς κερδών σε κεντρικό» εμφανίζει από μεταφορά από προηγούμενες της 1-1/31-12-2014 φορολογικής περιόδου χρήσεις, στην χρέωση, ποσό 1.950.000,00€, που αντιπροσωπεύει ποσά τα οποία είχαν μεταφερθεί σε προηγούμενες χρήσεις στο κεντρικό.

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας για παρακράτηση και απόδοση φόρου ποσοστού 10% εκ των κερδών βάσει του άρθρου 114 παρ. 1, 55 παρ. 1δ και 54 παρ. 6ζ του ν.2238/1994 πρέπει να διερευνηθεί εάν υπήρχε ήδη από την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2013 και προηγούμενες, πριν δηλαδή την εφαρμογή του ν.4172/2013 και των οριζομένων στην ΠΟΛ 1042/2015, διότι είναι υποχρεωτική σύμφωνα με τη γνωμάτευση 131/1877/93 του Ε.ΣΥ.Λ. η ΠΙΣΤΩΣΗ των κερδών της χρήσης και εμφάνισής τους στον ισολογισμό της εκάστοτε διαχειριστικής περιόδου ως υπόλοιπο του λογαριασμού 48 και όχι του λογαριασμού 53 ή 42 ενώ η πίστωση των κερδών αυτή είναι δυνατόν να δημιουργεί υποχρέωση παρακράτησης και καταβολής του φόρου 10% εκ των κερδών της εκάστοτε χρήσεως.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή πρέπει να εξετάσει αν ενδεχομένως για τη συγκεκριμένη αιτία (κέρδη προηγούμενων χρήσεων), είχε ήδη γεννηθεί η σχετική φορολογική υποχρέωση σε παρελθόντα χρόνο (διαχειριστικές περιόδους 01/01 – 31/12/2013 και προηγούμενων) κατά τις προαναφερόμενες διατάξεις του ν.2238/1994, η οποία εφόσον όντως είχε στο χρόνο που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση γεννηθεί, θα πρέπει εφόσον δεν φορολογήθηκε να καταλογιστεί μέσω της ελεγκτικής διαδικασίας.

Ακόμα, επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) προβλέπεται το δικαίωμα του φορολογούμενου για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Με τις δε διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, προβλέπεται ρητά το έντοκο της επιστροφής φόρου, ήτοι, κατά τα ρητώς οριζόμενα στην παρ. 2 του ως άνω άρθρου: *«Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου»*. Ο καθορισμός του εν λόγω επιτοκίου προβλέπεται στην υπ' αρ.πρωτ. ΔΠΕΙΣ 1198598/31.12.2013 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή δεν συνιστά αίτηση επιστροφής η από «δήλωση με επιφύλαξη» για την οποία προβλέπεται ξεχωριστή προθεσμία απάντησης από την παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 4174/2013, 90 ημερών, ενώ σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. Περαιτέρω κατά της απόφασης (ή της σιωπηρής απόρριψης) ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα άσκησης προσφυγής ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Δικαστηρίου.

Επειδή με την απόφαση του Συμβ. της Επικρατείας 2190/2014 κρίθηκε ότι «τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κλπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.»

Επειδή με βάσει τα προαναφερθέντα η έναρξη της τοκοφόρου περιόδου επιστροφής ξεκινά από τη υποβολή αίτησης ή προσφυγής ενώπιον της υπηρεσίας μας, δεδομένου ότι για την υποβολή δήλωσης με επιφύλαξη προβλέπεται ιδιαίτερη προθεσμία εντός της οποίας δεν προβλέπεται η εκκίνηση της τοκοφόρου περιόδου επιστροφής, το συγκεκριμένο αίτημα πρέπει να απορριφθεί.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει μερικώς δεκτή η από και με αρ. πρωτ. προσφυγή της εταιρείας, δηλαδή να γίνει δεκτή όσον αφορά την μη υποχρέωση για παρακράτηση φόρου στη φορολογική περίοδο 9^{ου} μήνα (Σεπτεμβρίου) 2014 για την εξαγωγή (χρηματική μεταφορά) κερδών στις που προέκυψαν σε προηγούμενες της 1-1-2014 διαχειριστικές περιόδους από το εν Ελλάδι υποκατάστημα στο κεντρικό της αλλοδαπής εταιρείας και απορριφθεί για όλους τους άλλους λόγους.

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

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).