



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9569803

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα: 22/6/2015

Αριθμός απόφασης: 2705

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 24/3/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, με έδρα το Ν. Ψυχικό οδόςκατά της:

Σιωπηρής τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, λόγω παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης εντός ενενήντα (90) ημερών, επί της αριθ./26-11-2014 υποβληθείσας δήλωσης επιφύλαξης της προσφεύγουσας, προς παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος ποσού ύψους 25.850,84 ευρώ της διαχειριστικής περιόδου 1/9/2014 - 30/9/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 22-6-2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24/3/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, «.....» 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 προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, επί της ανωτέρω δήλωσης με επιφύλαξη και την επιστροφή του καταβληθέντος ποσού φόρου **25.850,84 €** μέρος του συνολικού φόρου ποσού **147.675,81 €**. με την ανωτέρω δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Οι αμοιβές που κατέβαλε στην Ιρλανδική εταιρεία «.....» και επί των οποίων αποδόθηκε ο φόρος του οποίου αιτείται την επιστροφή, αποτελούν αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών τεχνικής υποστήριξης και εξόδων εκπαίδευσης προς την προσφεύγουσα βάση της από 01-6-2004 σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της Ιρλανδικής εταιρεία «.....», οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να εξομοιωθούν με πληρωμές καταβαλλόμενες έναντι χρήσεως ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, διαδικασίας παραγωγής βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή έναντι πληροφοριών σχετικών με βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου που απέστειλε στην υπηρεσία μας η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, προκύπτει ότι η Ιρλανδική εταιρεία «.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα το παρακάτω τιμολόγιο με το συνολικό ποσό των 2.953.516,16 ευρώ και με αιτιολογία τις προσφερθείσες υπηρεσίες και το ποσό τιμολόγησης για την καθεμία:

α/α	αριθ.	ημερομηνία	ποσό (€)	αιτιολογία
1		Sep - 2014	1.072.065,30	Sublicense fee on SW License
2		Sep - 2014	517.016,85	Sublicense fee on SW Technical Support
3		Sep - 2014	1.118.795,81	Sublicense fee on SW Updates
6		Sep - 2014	245.638,20	HW support Fee
Σύνολο		€	2.953.516,16	

Επί του παραπάνω ποσού η προσφεύγουσα παρακράτησε και απέδωσε επί των αμοιβών που κατέβαλε κατά την περίοδο 01/9/2014-30-9-2014 στην Ιρλανδική εταιρεία «.....» το αναλογούντα φόρο 5% με την υπ αριθμ/26-11-2014 προσωρινή δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ως ακολούθως:

α/α	Είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας	αξία	συν/τής	φόρος
1	Άδειες λογισμικού περιόδου Σεπτεμβρίου 14	1.072.065,30	5%	53.603,26
2	Τεχνική υποστήριξη περιόδου Σεπτεμβρίου 14	517.016,85	5%	25.850,84
3	Αναβάθμιση λογισμικού περιόδου Σεπτεμβρίου 14	1.118.795,81	5%	55.939,80
4	Υποστήριξη εξοπλισμού (Hardware) Σεπτεμβρίου 14	245.638,20	5%	12.281,91
Σύνολο		2.953.516,16		147.675,81

Η παραπάνω δήλωση βάσει της οποίας καταβλήθηκε ο ως άνω παρακρατηθείς φόρος, υποβλήθηκε με επιφύλαξη ως προς την υποχρέωση της παρακράτησης και απόδοσης του φόρου ύψους 25.850,84 ευρώ που αφορά την τεχνική υποστήριξη και το οποίο αποτελεί μέρος του συνολικού παρακρατηθέντος ποσού ύψους 147.675,81 ευρώ.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δεν προέβη σε καμία ενέργεια (διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), με αποτέλεσμα να μην υφίσταται συγκεκριμένη πράξη της φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου, ως προς την υποβληθείσα δήλωση με επιφύλαξη, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή είναι απορριπτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος):

«Άρθρο 38 Δικαιώματα (royalties)

1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς και οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.

Άρθρο 61 Υπόχρεοι σε παρακράτηση

Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης, ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62 υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Άρθρο 62 Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

- α) μερίσματα
- β) τόκοι,
- γ) δικαιώματα (royalties),

3. 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.

"Το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

Άρθρο 64 Συντελεστές παρακράτησης φόρου

1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

- α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%).
- β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%).
- γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%).»

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1012/03-01-2014 Α.Υ.Ο.

«Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής δήλωσης απόδοσης του φόρου

«Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση για την απόδοση αυτού, το αργότερο τρεις (3) ημέρες πριν το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.»

Εξάλλου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1120/25-04-2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (**Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και παρόμοιες υπηρεσίες**):

«Οι αμοιβές που λαμβάνει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το οποίο δεν έχει τη φορολογική του κατοικία και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.»

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος:

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

Στην προκειμένη περίπτωση τα υπό κρίση ποσά καταβλήθηκαν σε κάτοικο Ιρλανδίας, χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας, η οποία κυρώθηκε με το ν. 3300/2004 (ΦΕΚ 262/23-12-2004), ως εκ τούτου εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις της διμερούς αυτής συμβάσεως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3300/2004 (Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος και κεφαλαίου.)

«Δικαιώματα

1. Δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.
2 Τέτοια δικαιώματα, μπορούν, όμως να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος, αλλά αν ο είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 5% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών ρυθμίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει:

πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών, ή ταινιών μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές, ή άλλα μέσα αναπαραγωγής ή μετάδοση ή οποιουδήποτε άλλου μέσου για ηχητική ή τηλεοπτική αναπαραγωγή) οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή πρωτοτύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής, ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 3724/2008:

«Κέρδη επιχειρήσεων»

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό. Αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες όπως προαναφέρθηκε, τότε τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών που αποδίδονται σε αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση.

2. Υπό την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 3, εάν μια επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μέσω μιας μόνιμης

εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό, τότε σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη αποδίδονται στην μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε, αν αυτή ήταν μια διαφορετική και ανεξάρτητη επιχείρηση που ασχολείται με τις ίδιες ή παρόμοιες δραστηριότητες κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και συναλλάσσεται με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη

Εγκατάσταση με εντελώς ανεξάρτητο τρόπο.

3. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης, αναγνωρίζονται προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων των διαχειριστικών και γενικών διοικητικών εξόδων που προκύπτουν, είτε στο Κράτος που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, είτε αλλού.

4. Εφόσον συνηθίζεται σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος τα κέρδη που αποδίδονται σε μία μόνιμη εγκατάσταση να καθορίζονται με βάση τον καταμερισμό των συνολικών κερδών της επιχείρησης στα διάφορα τμήματα της, οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν εμποδίζουν καθόλου το Κράτος αυτό να καθορίζει τα φορολογητέα κέρδη με αυτόν τον καταμερισμό, όπως συνηθίζεται. Παρόλα αυτά, όμως η χρησιμοποιούμενη μέθοδος καταμερισμού πρέπει να είναι τέτοια, ώστε το αποτέλεσμα να συμφωνεί με τις αρχές που περιέχονται στο παρόν

Άρθρο.5. Κανένα κέρδος δεν θεωρείται ότι ανήκει σε μόνιμη εγκατάσταση για το λόγο ότι η μόνιμη εγκατάσταση έκανε απλή αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων για την επιχείρηση.

6. Για τους σκοπούς των προηγούμενων παραγράφων, τα κέρδη που αποδίδονται από τη μόνιμη εγκατάσταση καθορίζονται με την ίδια μέθοδο κάθε χρόνο, εκτός αν υπάρχουν βάσιμοι και επαρκείς λόγοι για το αντίθετο.

7. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος, για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη αναφορά σε άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, τότε οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος Άρθρου.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 3724/2008:

5. Ο όρος μόνιμη εγκατάσταση επίσης περιλαμβάνει την παροχή τεχνικής βοήθειας και συμβουλευτικών υπηρεσιών, από μια επιχείρηση μέσω υπαλλήλων ή άλλου προσωπικού, το οποίο απασχολείται από την επιχείρηση για το σκοπό αυτό, όταν οι δραστηριότητες αυτής της μορφής διαρκούν για περίοδο ή περιόδους οι οποίες αθροιστικά ανέρχονται σε διάστημα μεγαλύτερο των 180 ημερών οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας):

«Άρθρο 63 Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή

§1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να

υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

«Άρθρο 20 Δήλωση με επιφύλαξη

§1. 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 του φορολογητέου εισοδήματος 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.

§2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή, ή σε σχέση με τις εκπτώσεις που διενεργούνται σχετικά με αυτή. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1078/6-4-2015

1. Όπως έχει διευκρινισθεί από τη Διοίκηση με τις ΠΟΛ.1129/2011 και ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιους μας, προκειμένου για την επιστροφή φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ο οποίος παρακρατήθηκε σε εισόδημα από μερίσματα, θα πρέπει η ενδιαφερομένη εταιρεία (ημεδαπή ή αλλοδαπή) σε βάρος της οποίας έγινε η παρακράτηση φόρου να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος, πλην όμως, το ατομικό φύλλο έκπτωσης πρέπει να εκδοθεί στο όνομα της ημεδαπής εταιρείας, δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το καταβαλλόμενο ποσό). Επιπλέον, η ημεδαπή εταιρεία (υπόχρεος σε παρακράτηση) πρέπει να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση, με την οποία να δηλώνει ότι το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου θα πρέπει να καταβληθεί (εκχώρηση κατά κάποιο τρόπο) στην αλλοδαπή εταιρεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται, ότι στην αίτηση της αλλοδαπής δικαιούχου εταιρείας θα πρέπει να αναφέρεται και ο λογαριασμός στον οποίο θα μεταφερθεί το σχετικό ποσό, που τηρείται σε τράπεζα του εσωτερικού ή του εξωτερικού.

2. Δεδομένου ότι ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου έχει δική του αυτοτελή υποχρέωση να προβεί στην παρακράτηση αυτή και να αποδώσει το αντίστοιχο ποσό στο Δημόσιο, υποβάλλοντας σχετική δήλωση, για τις περιπτώσεις αχρεώστητης καταβολής φόρου διευκρινίζεται

ότι και ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί να ανακαλέσει τη δήλωσή του και να ζητήσει από το Δημόσιο το φόρο που καταβλήθηκε αχρεωστήτως (σχετ. η ΣτΕ 3263/1989), υπό την προϋπόθεση να έχει επιβαρυνθεί ο ίδιος με το φόρο, ώστε να μην πλουτίσει αδικαιολόγητα από την επιστροφή του.

3. Με βάση τα ανωτέρω, ως προς τη διαδικασία επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου στον υπόχρεο σε παρακράτηση, γίνεται δεκτό ότι η σχετική αίτηση θα πρέπει να συνοδεύεται: α) από ιδιωτικό έγγραφο, θεωρημένο για το γνήσιο της υπογραφής από αρμόδια αρχή, στο οποίο ο δικαιούχος της αμοιβής θα βεβαιώνει ότι εισέπραξε το πλήρες ποσό αυτής και συνεπώς δεν επιβαρύνθηκε με το ποσό της παρακράτησης φόρου και β) από δήλωση παραίτησης του δικαιούχου της αμοιβής από οποιαδήποτε μελλοντική αξίωσή του έναντι του Ελληνικού Δημοσίου από την αιτία αυτή.

Σε περίπτωση αλλοδαπού δικαιούχου της αμοιβής, προκειμένου να διαπιστώνεται η γνησιότητα του κατά τα ανωτέρω ιδιωτικού εγγράφου του, αυτό θα πρέπει να φέρει επισημείωση της Χάγης (σφραγίδα Apostile) (ν.1497/1984, ΦΕΚ Α'188), εφόσον το αλλοδαπό Κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στην Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Το σχετικό ιδιωτικό έγγραφο υποβάλλεται πρωτότυπο και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή του στην Ελληνική γλώσσα.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι, ανεξάρτητα από το αν η αίτηση για την επιστροφή του φόρου έχει γίνει από τον δικαιούχο της αμοιβής ή τον υπόχρεο σε παρακράτηση, σε κάθε περίπτωση το ατομικό φύλλο έκπτωσης πρέπει να εκδοθεί στο όνομα του υπόχρεου σε παρακράτηση, δεδομένου ότι ο τελευταίος είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση και επομένως σε βάρος του είχε γίνει η σχετική βεβαίωση.

- Επίσης στο φάκελο που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, δεν περιλαμβάνονται στοιχεία περί ύπαρξης μόνιμης εγκατάστασης της Ιρλανδικής επιχείρησης στην Ελλάδα.

Επειδή η παρακράτηση του φόρου επί του εισοδήματος της Ιρλανδικής εταιρείας έγινε, κατά δήλωση της Ελληνικής εταιρείας που κατέβαλε το εισόδημα, ενώ κατ' εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Ιρλανδίας, η αίτηση επιστροφής έπρεπε να υποβληθεί από τη Ιρλανδική εταιρεία (ουσιαστικός υπόχρεος σε φόρο) ή για λογαριασμό αυτής από την ελληνική εταιρεία (διαδικαστικός υπόχρεος σε φόρο). ΣτΕ 4951/2012, αριθ. πρωτ. ΔΟΣ. Α 1194090/16-12-2013

έγγραφο ΥΠ. ΟΙΚ. ή από την Ελληνική εταιρεία υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται από την ΠΟΛ. 1078/2015.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση το αίτημα της (τυχόν) επιστροφής, κατά το άρθρο 42 του ν. 4174/2013 (Κ.Δ.Δ.), όπως προκύπτει τόσο από τα στοιχεία του φάκελου που απέστειλε στην υπηρεσία μας η Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, όσο και από το περιεχόμενο της υπό κρίση προσφυγής, δεν υποβλήθηκε από την Ιρλανδική επιχείρηση αλλά ούτε και για λογαριασμό αυτής, αλλά υποβλήθηκε από την Ελληνική εταιρεία χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και 3 της ΠΟΛ. 1078/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./24-3-2015 ενδικοφανούς προσφυγής, καθότι αφενός δεν στρέφεται κατά συγκεκριμένης πράξης της φορολογικής αρχής, σε ότι αφορά την δήλωση με επιφύλαξη, αφού εν προκειμένω πρόκειται για άμεσο προσδιορισμό του φόρου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κ.Φ.Δ. και αφετέρου το αίτημα επιστροφής δεν υποβλήθηκε από την Ιρλανδική εταιρεία αλλά από την προσφεύγουσα ελληνική εταιρεία, χωρίς όμως να προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι αυτή ενεργεί για λογαριασμό της Ιρλανδικής εταιρείας και χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και 3 της ΠΟΛ 1078/6-4-2015.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).