



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 8.2.2023

Αριθμός απόφασης: 387

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **21.10.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ - ΕΜΠΟΡΙΑ**, με Α.Φ.Μ., με έδρα επί της οδού, Αττικής, ΤΚ, κατά της σιωπηρής απόρριψης Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ της με αρ. πρωτ. /**20220627/1159/27.6.2022** Δηλώσεως Επιφύλαξης επί της υπ' αριθ. /**27.6.2022** Δηλώσεως Παρακρατούμενων και Προκαταβλητέων Φόρων σε αμοιβές από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για τον μήνα Απρίλιο 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21.10.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο ενενήντα ημερών από την υποβολή της με αρ. πρωτ. /20220627/1159/27.6.2022 Δηλώσεως Επιφύλαξης τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε η εν λόγω επιφύλαξη της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθ. /27.6.2022 Δηλώσεως Παρακρατούμενων και Προκαταβλητέων Φόρων σε αμοιβές από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για τον μήνα Απρίλιο 2022, ως προς τη μη ύπαρξη υποχρέωσης παρακράτησης φόρου για αμοιβές του άρθρου 64 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ που έλαβε η εταιρεία με την επωνυμία που διεξάγει οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος με ΑΦΜ

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του ανωτέρω αιτήματος και την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ισχυριζόμενη ότι με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ΚΦΕ περί παρακράτησης φόρου προβλέπεται ευνοϊκότερη μεταχείριση για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που λαμβάνουν αμοιβές για υπηρεσίες της περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου για τις οποίες δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου, ενώ για αντίστοιχες αμοιβές που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα που εδρεύουν στην Ελβετία με υποκατάστημα στην Ελλάδα, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου, το οποίο αντίκειται στις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ελβετίας περί μη διακριτικής μεταχείρισης επικαλούμενος προς τούτου τις διοικητικές λύσεις που δόθηκαν με τα αρ. & /1990 για τις ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου και Ελλάδας-ΗΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 4172/2013 '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, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.

Κατ' εξαίρεση, για πληρωμές που διενεργούνται από την Ιερά Κοινότητα, τις Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, υπόχρεοι σε απόδοση του οφειλόμενου φόρου είναι οι λήπτες των πληρωμών, απαλλασσομένων των ανωτέρω νομικών οντοτήτων από την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του φόρου.

Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν. 4172/2013 'Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση':

1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε` της παραγράφου 6 του άρθρου 41.

2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64.

3. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4172/2013 'Συντελεστές παρακράτησης φόρου':

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%).»

β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%). ...»

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

«...4. Με την ΠΟΛ.1120/25.4.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, διευκρινίστηκε ότι για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παραγράφου 1 που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 που έχουν τη φορολογική τους

κατοικία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, με εξαίρεση τις αμοιβές που λαμβάνουν για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε φορείς γενικής κυβέρνησης, καθώς και τις αμοιβές για τεχνικά έργα, δεδομένου ότι στην περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 ορίζεται ότι οι υπόψη αμοιβές που λαμβάνουν τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%.

Όσον αφορά στις αμοιβές που λαμβάνουν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου μόνο όταν παρέχονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών αυτών προσώπων. Και τούτο διότι από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες, ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, καθώς και των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδος και ιδίως το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης, συνάγεται ότι οι αμοιβές που λαμβάνει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όταν οι αμοιβές αυτές αφορούν σε παροχή υπηρεσιών της περ. δ' της παρ. 1 στην ημεδαπή μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του. Με την παρακράτηση αυτή δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά ο φόρος που παρακρατήθηκε θα πιστωθεί έναντι του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων.

Αντίθετα, 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.

.....7. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα ως άνω νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες που παρέχουν στους φορείς γενικής κυβέρνησης της παρ. 2 του άρθρου 64 και ως εκ τούτου, υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστές 1%, 4% ή 8%, κατά περίπτωση, καθώς και οι αμοιβές για τεχνικά έργα, που λαμβάνουν τα υπόψη νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%, βάσει της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64. ...»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 23 της Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Ελβετίας ορίζονται τα κάτωθι:

«Άρθρο 7

Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της

επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το μέρος τους που προέρχονται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3, εάν η επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης σ' αυτό, τότε σε καθένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη αποδίδονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιούσε αν αυτή ήταν μια διαφορετική και ανεξάρτητη επιχείρηση που ασχολείται με την ίδια ή με παρόμοια δραστηριότητα κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες και που ενεργεί τελείως ανεξάρτητα από την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

3. Κατά τον καθορισμό των κερδών μιας μόνιμης εγκατάστασης εκπίπτονται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για τους σκοπούς της μόνιμης εγκατάστασης, συμπεριλαμβανομένων και των πραγματοποιούμενων διοικητικών και γενικά διαχειριστικών εξόδων είτε στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται ή μόνιμη εγκατάσταση ή άλλου.

4. Εφόσον συνηθίζεται σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος τα κέρδη που προέρχονται από κάποια μόνιμη εγκατάσταση να καθορίζονται με βάση τον καταμερισμό των συνολικών κερδών της επιχείρησης στα διάφορα τμήματά της, οι διατάξεις της παραγράφου 2 δεν εμποδίζουν καθόλου το Κράτος αυτό να καθορίζει τα φορολογητέα κέρδη μ' αυτόν τον καταμερισμό, όπως συνηθίζεται παρ' όλα 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 δε θεωρείται ότι ανήκει σε μόνιμη εγκατάσταση για το λόγο ότι η μόνιμη εγκατάσταση έκανε απλήν αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων για την επιχείρηση.

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

7. Στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη μνεία σ' άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 23

Μη διακριτική μεταχείριση

1. Οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική επιβάρυνση, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις αυτές συνθήκες. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 1, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης σε πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο Κρατών.

2. Ο όρος «υπήκοοι» σημαίνει: α) όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την ιθαγένεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους. β) όλα τα νομικά πρόσωπα, ενώσεις ή άλλες, οντότητες, οι οποίες αποκτούν το νομικό τους καθεστώς από το νόμο που ισχύει σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος.

3. Η φορολογία που επιβάλλεται σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν θα είναι λιγότερο ευνοϊκή στο άλλο αυτό Κράτος από τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις του άλλου αυτού Κράτους με τις αυτές δραστηριότητες. Η παρούσα διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι υποχρεώνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να χορηγεί σε κατοίκους του άλλου Κράτους οποιεσδήποτε προσωπικές εκπτώσεις, απαλλαγές και μειώσεις για φορολογικούς σκοπούς λόγω

προσωπικής καταστάσεως ή οικογενειακών υποχρεώσεων, τις οποίες χορηγεί στους δικούς του κατοίκους.

4. Με την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 9 της παραγράφου 6 του άρθρου 11 ή της παραγράφου 6 του άρθρου 12, τόκοι, δικαιώματα και άλλες πληρωμές που καταβάλλονται από επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της εν λόγω επιχείρησης, εκπίπτονται με τους ίδιους όρους σαν να είχαν καταβληθεί σε κάτοικο του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

5. Επιχειρήσεις ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, των οποίων το κεφάλαιο εν όλω ή εν μέρει ανήκει ή ελέγχεται άμεση ή έμμεσα από ένα ή περισσότερους κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, δεν υποβάλλονται στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική φορολογική επιβάρυνση η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες υποβάλλονται ή μπορούν να υποβληθούν άλλες παρόμοιες επιχειρήσεις του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται, ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 2, σε φόρους κάθε είδους και μορφής.»

Επειδή εν προκειμένω υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα η αριθ./27.6.2022 Δηλώσεως Παρακρατούμενων και Προκαταβλητέων Φόρων σε αμοιβές από Επιχειρηματική Δραστηριότητα για τον μήνα Απρίλιο 2022, για ποσό παρακρατηθέντος φόρου ύψους 29.077,91 € σε αμοιβές του άρθρου 64 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ ύψους 145.389,58 €. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας το ποσό αυτό το έλαβε η ελβετική εταιρεία με την επωνυμία που διεξάγει οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος με ΑΦΜ Ωστόσο με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκομίζονται σχετικά αποδεικτικά στοιχεία όπως τιμολόγιο, σύμβαση και πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως ρητά προβλέπεται με τις ανωτέρω διατάξεις, οι αμοιβές για υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, που λαμβάνουν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ούτε σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (η Ελβετία δεν ανήκει στην ΕΕ/ΕΟΧ) και όταν οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται στην υπό κρίση περίπτωση, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ως άνω νόμου με ποσοστό 20%. Ως εκ τούτου, ορθώς στην υπό κρίση περίπτωση παρακρατήθηκε φόρος ποσοστού 20% και ύψους 29.077,91 € για αμοιβές του άρθρου 64 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ ύψους 145.389,58 €.

Επειδή η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου των διατάξεων των άρθρων 62 και 64 του ΚΦΕ προβλέπεται για τις περιπτώσεις που ρητά ορίζονται με τις ανωτέρω διατάξεις και στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνεται η υπό κρίση περίπτωση της προσφεύγουσας.

Περαιτέρω, μόνο για την περίπτωση ενδοομιλικών μερισμάτων που καταβάλλουν υπόχρεοι του άρθρου 61 σε νομικά πρόσωπα με έδρα στη Ελβετία προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου, κατόπιν της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της

Ελβετικής Συνομοσπονδίας που κυρώθηκε με το ν.3363/2005 και σύμφωνα με τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 15 της εν λόγω συμφωνίας (σχετ. ΠΟΛ.1039/2015).

Επειδή με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι στην υπό κρίση περίπτωση παρακράτησης φόρου για αμοιβές του άρθρου 64 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΕ που έλαβε η ελβετική εταιρεία με την επωνυμία που διεξάγει οικονομική δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω υποκαταστήματος, παραβιάζεται η διάταξη του άρθρου 23 παρ. 3 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ελβετίας επικαλούμενη προς τούτο διοικητικές λύσεις που αναφέρονται στις ΠΟΛ. 1125/1990 και 1126/1990.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1125/1990 'Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος Ελλάδος - Ην. Βασιλείου (ν.δ. 2732/1953). Φορολογικές υποχρεώσεις στην Ελλάδα της Εταιρίας EMI Music Ltd.':

«Με τις διατάξεις του άρθρου XVI παρ. 2 της ως άνω Σύμβασης ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις του Ην. Βασιλείου που διεξάγουν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω Μόνιμης Εγκατάστασης (ΜΕ) δεν υπόκεινται στην Ελλάδα σε οποιαδήποτε φορολογία η οποία είναι διάφορος, μεγαλύτερη ή βαρύτερη από τη φορολογία στην οποία υπόκεινται οι ελληνικές επιχειρήσεις που διεξάγουν παρεμφερή δραστηριότητα.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φόρος εισοδήματος που έχει παρακρατηθεί από το εισόδημα της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρίας από πηγές Ελλάδος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 7 του Π.Δ. 129/89, πρέπει να επιστραφεί, εφ' όσον το εισόδημα αυτό είναι εισόδημα της Μ.Ε. στην Ελλάδα της αλλοδαπής αυτής εταιρίας και οι παρεμφερείς ελληνικές επιχειρήσεις δεν υπόκεινται στην ίδια παρακράτηση.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1126/1990 'Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος Ελλάδος-ΗΠΑ (Ν.Δ. 2548/1953). Φορολογικές υποχρεώσεις στην Ελλάδα της αμερικανικής εταιρίας':

«Με τις διατάξεις του άρθρου XVI παρ. 3 της ως άνω Σύμβασης ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις των ΗΠΑ που διεξάγουν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω Μόνιμης Εγκατάστασης (Μ.Ε.), δεν υπόκεινται στην Ελλάδα, ή σε άλλους ή βαρύτερους φόρους από εκείνους στους οποίους υπόκεινται οι ελληνικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φόρος εισοδήματος που έχει παρακρατηθεί από το εισόδημα της εν λόγω αλλοδαπής εταιρίας από πηγές Ελλάδος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 11 παρ. 7 του Π.Δ. 129/89 πρέπει να επιστραφεί, εφ' όσον το εισόδημα αυτό είναι εισόδημα της Μ.Ε. στην Ελλάδα αυτής της αλλοδαπής εταιρίας και οι παρεμφερείς ελληνικές επιχειρήσεις δεν υπόκεινται στην ίδια παρακράτηση.»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 7 του Π.Δ. 129/89: «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, για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασσετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και για την εκμίσωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές που καταβάλλονται σε ξένα

καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις 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, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτή απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ Α` 93), όπως ισχύει, με συντελεστή: α) Δέκα τοις εκατό (10%) 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 βιντεοκασσετών. β) 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. ...».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ως άνω ΠΟΛ. 1125 & 1126/1990 αναφέρονται συγκεκριμένα στις ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου και Ελλάδας-ΗΠΑ, αντίστοιχα, και ειδικότερα στις φορολογικές υποχρεώσεις στην Ελλάδα της εταιρίας και της εταιρίας, αντίστοιχα. Επιπροσθέτως, αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 7 του Π.Δ. 129/89 με τις οποίες προβλεπόταν παρακράτηση φόρου στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που κατονομάζονται στις εν λόγω διατάξεις και καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά του αυτά. Ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 3 του εν ισχύ ΚΦΕ ήτοι του ν. 4172/2013 με τις οποίες προβλέπεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2017 και όπως προβλέπεται με τις ισχύουσες διατάξεις, το νομικό πρόσωπο που δεν έχει φορολογική κατοικία αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όταν οι αμοιβές που λαμβάνει αφορούν σε παροχή υπηρεσιών της περ. δ' της παρ. 1 στην ημεδαπή μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του, χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων, ενώ οι αμοιβές που λαμβάνει νομικό πρόσωπο το οποίο δεν έχει τη φορολογική του κατοικία και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου. Ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση οι ανωτέρω ΠΟΛ.

Επειδή η επικαλούμενη διάταξη περί μη διακριτικής μεταχείρισης του άρθρου 23 παρ. 2 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ελβετίας υφίσταται σε πληθώρα Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, με την επικαλούμενη με την παρούσα προσφυγή ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ελβετίας δεν προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου για την υπό κρίση περίπτωση αμοιβών για υπηρεσίες αντίστοιχες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 που παρέχονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και τις λαμβάνουν νομικά πρόσωπα με φορολογική κατοικία στην Ελβετία.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **21.10.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ - ΕΜΠΟΡΙΑ**, με Α.Φ.Μ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.