



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/02/2023

Αριθμός απόφασης: 418

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία », που εδρεύει στο,, με ΑΦΜ στην, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της από 20/06/2022 και με αριθμ. πρωτ./20-06-2022 υποβληθείσας αίτησης επιστροφής φόρου εισοδήματος από δικαιώματα, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «.....», στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, παραχώρησε κατά το φορολογικό έτος 2020 (1.01.2020-31.12.2020) την άδεια χρήσης εμπορικών σημάτων της (..... κλπ) και την άδεια χρήσης τεχνογνωσίας της στην ελληνική εταιρεία «..... ΕΛΛΑΣ Α.Ε. Ανώνυμη» με ΑΦΜ, δυνάμει της από 19.12.2018 Σύμβασης Παραχώρησης Άδειας Χρήσης Εμπορικού Σήματος και της από 19.12.2018 Σύμβαση Παραχώρησης Άδειας Χρήσης Τεχνογνωσίας έναντι ανταλλάγματος συνολικής αξίας 6.915.667,26 ευρώ, το οποίο της καταβλήθηκε από την ελληνική εταιρεία. Για τις εν λόγω αμοιβές από δικαιώματα (royalties), η ελληνική εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τις με αριθμ. πρωτ./19-03-2020,/27-04-2020,/20-05-2020,/24-06-2020,/14-07-2020,/24-08-2020,/24-09-2020,/26-10-2020,/19-11-2020,/23-12-2020 και/04-02-2021 δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος συνολικού ποσού 484.096,67 ευρώ, καθώς κατά το χρόνο υποβολής των επίμαχων δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου η προσφεύγουσα εταιρεία πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Ε. περί απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων εκτός από την προϋπόθεση (β).

Κατόπιν πλήρωσης και της ως άνω προϋπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αριθμ. πρωτ./20-06-2022 αίτησή της για την επιστροφή του ως άνω ποσού φόρου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του Κ.Φ.Ε. και στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1036/2015. Η τιθέμενη στο νόμο προθεσμία, εντός της οποίας όφειλε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών να απαντήσει επί της κατατεθείσας αιτήσεως παρήλθε άπρακτη, με αποτέλεσμα αυτή να τεκμαίρεται ως σιωπηρώς απορριφθείσα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η σιωπηρή άρνηση (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της με αριθμ. πρωτ./20-06-2022 αίτησής της και να διαταχθεί η νομιμότοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ποσού 484.096,67 ευρώ, ισχυριζόμενη ότι υπέβαλε την ως άνω αίτηση επιστροφής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία αποδόθηκε από την ελληνική εταιρεία ο παρακρατηθείς φόρος, συνυποβάλλοντας το σύνολο των απαιτούμενων δικαιολογητικών εγγράφων για την ολοκλήρωση της επιστροφής, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 63 Κ.Φ.Ε. και των ΠΟΛ. 1039/2015 και ΠΟΛ. 1036/2015, καθώς πληροί όλες τις εκ της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις απαλλαγής από τον παρακρατούμενο φόρο.

Προς απόδειξη του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει τα κάτωθι:

1. Την από 19.12.2018 Σύμβαση Αδείας Χρήσης Εμπορικού Σήματος και την από 19.12.2018 Σύμβαση Παραχώρησης Αδείας Χρήσης Τεχνογνωσίας που καταρτίστηκαν μεταξύ αυτής και της ελληνικής εταιρείας, καθώς και επίσημη μετάφραση αυτών στην ελληνική γλώσσα.
2. Τις με αρ. πρωτ. /19-03-2020, /27-04-2020, /20-05-2020, /24-06-2020, /14-07-2020, /24-08-2020, /24-09-2020, /26-10-2020, /19-11-2020, /23-12-2020 και /04-02-2021 δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από δικαιώματα της ελληνικής εταιρείας Α.Ε.
3. Τη με αριθμ. πρωτ. /31.05.2021 βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών περί παρακράτησης φόρου.
4. Διπλότυπα είσπραξης/συμφηφισμού και εκτυπώσεις από το ηλεκτρονικό σύστημα του TAXISnet αναφορικά με την εξόφληση του ως άνω φόρου.
5. Τη με αριθμ. πρωτ. /20.06.2022 αίτηση επιστροφής της εταιρείας προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
6. Επικυρωμένο αντίγραφο του από 10.10.2022 αποσπάσματος από το Εμπορικό Επιμελητήριο των Κάτω Χωρών με επισημείωση της Χάγης και επίσημη αποσπασματική μετάφραση στην ελληνική γλώσσα.
7. Ακριβές αντίγραφο αποσπάσματος από το Μητρώο μετόχων και το Βιβλίο μετοχών της ελληνικής εταιρείας Α.Ε.
8. Τη με αριθμ. πρωτ. /14.02.2020 ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ.
9. Τα έντεκα (11) έντυπα του Παραρτήματος Β της Απόφασης ΠΟΛ. 1036/2015 που συνυποβλήθηκαν με τη με αριθμ. πρωτ. /20.06.2022 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4172/2013:

- «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 για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, 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, 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, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 40 παρ. 3 του ν. 4172/2013 τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι (20%).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013:

«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 σ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64. 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 τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4172/2013:

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

.....

γ) δικαιώματα (royalties),

.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 “Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές” ορίζεται:

«2. Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κρατών - μελών είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και,

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
 γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

3. Εάν ένας φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρος, καταβάλλει τόκους ή δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους όρους των παραγράφων 1 και 2, ο υπόχρεος σε παρακράτηση που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου προς:

| | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| συντελεστής παρακράτησης | x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό |
| 1 -/- συντελεστής παρακράτησης | |

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα έντυπα για την εφαρμογή των προηγούμενων παραγράφων και ρυθμίζονται οι αναγκαίες τεχνικές λεπτομέρειες.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται:

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

.....

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

.....

3. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ της παραγράφου 1 η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου της 3ης Ιουνίου 2003 για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών:

«Άρθρο 3

Ορισμός της εταιρείας, της συνδεδεμένης εταιρείας και της μόνιμης εγκατάστασης

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας:

α) με τον όρο "εταιρεία κράτους μέλους" νοείται κάθε εταιρεία:

i) η οποία έχει συσταθεί με μια από τις μορφές που αναφέρονται στο παράρτημα, και

ii) η οποία, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική έδρα στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική έδρα εκτός Κοινότητας κατά την έννοια ενδεχόμενης σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος που έχει συναφθεί με τρίτο κράτος και

iii) η οποία υπόκειται σε έναν από τους παρακάτω φόρους, χωρίς να έχει τύχει απαλλαγής από αυτόν, ή σε άλλο φόρο πανομοιότυπο ή εν πολλοίς παρόμοιο με αυτούς, ο οποίος επιβάλλεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας οδηγίας, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των εν λόγω υφιστάμενων φόρων:

- *impôt des sociétés/vennootschapsbelasting* στο Βέλγιο,
- *selskabsskat* στη Δανία,
- *Körperschaftsteuer* στη Γερμανία,
- φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα,
- *impuesto sobre sociedades* στην Ισπανία,
- *impôt sur les sociétés* στη Γαλλία,
- *corporation tax* στην Ιρλανδία,
- *imposta sul reddito delle persone giuridiche* στην Ιταλία,
- *impôt sur le revenu des collectivités* στο Λουξεμβούργο,
- *vennootschapsbelasting* στις Κάτω Χώρες,
- *Körperschaftsteuer* στην Αυστρία,
- *imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas* στην Πορτογαλία,
- *yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund* στη Φινλανδία,
- *statlig inkomstskatt* στη Σουηδία,
- *corporation tax* στο Ηνωμένο Βασίλειο.

β) μια εταιρεία θεωρείται "συνδεδεμένη" με άλλη εταιρεία εφόσον, τουλάχιστον:

i) η πρώτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της δεύτερης εταιρείας, ή

ii) η δεύτερη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης εταιρείας, ή

iii) μια τρίτη εταιρεία κατέχει άμεσα ελάχιστη συμμετοχή 25 % στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο της πρώτης όσο και της δεύτερης εταιρείας.

Οι συμμετοχές πρέπει να αφορούν μόνον εταιρείες εγκατεστημένες στην Κοινότητα.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να αντικαθιστούν το κριτήριο του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο με το κριτήριο της κατοχής ενός ελάχιστου ποσοστού των δικαιωμάτων ψήφου γ) με τον όρο "μόνιμη εγκατάσταση" νοείται μια πάγια επιχειρηματική οντότητα ευρισκόμενη σε κράτος μέλος, μέσω της οποίας διεξάγεται εξ ολοκλήρου ή εν μέρει η επιχειρηματική δραστηριότητα εταιρείας άλλου κράτους μέλους.»

Επειδή σύμφωνα με το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ του Συμβουλίου:

«Κατάλογος των εταιρειών που καλύπτονται από το άρθρο 3 στοιχείο α) της οδηγίας

.....

ι) εταιρείες του δικαίου των Κάτω Χωρών με την επωνυμία "naamloze vennootschap", και "besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid"

.....»

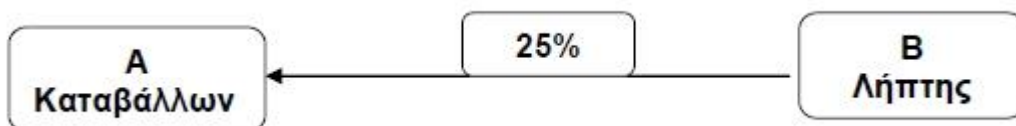
Επειδή με την ΠΟΛ. 1039/2015 με θέμα "Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών" διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 63

Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές

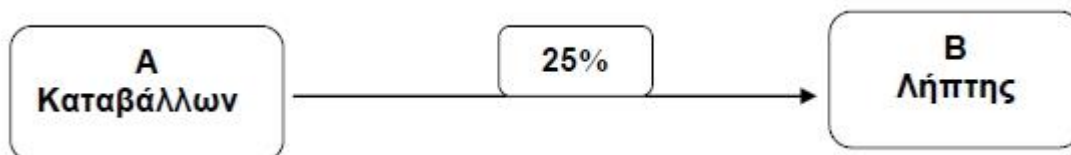
2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%) και είκοσι τοις εκατό (20%) στους τόκους και τα δικαιώματα (royalties), αντίστοιχα, που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, ως ακολούθως:

ι) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει (B) τα ποσά κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου (A) που προβαίνει στην καταβολή



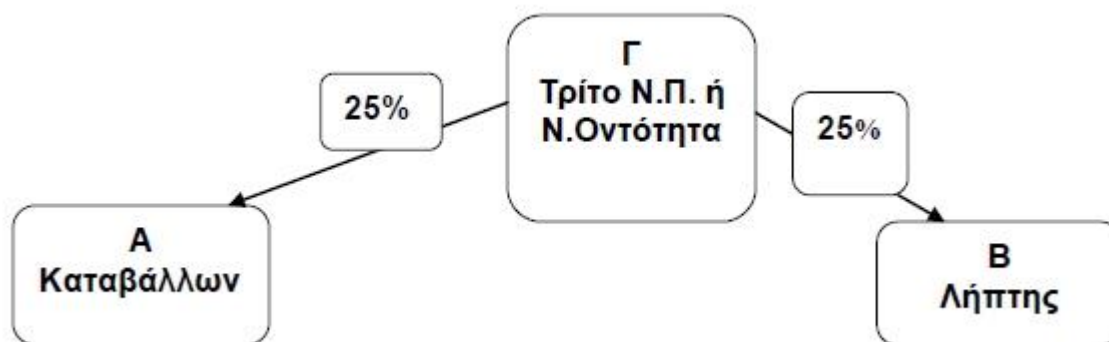
ή

ii) ο φορολογούμενος που καταβάλλει (A), κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει (B)



ή

iii) ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα (Γ) κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει (B) όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή (A).



Απαραίτητη προϋπόθεση για την χορήγηση της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου, είναι το ελάχιστο ποσοστό μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής να διακρατείται, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον είκοσι τεσσάρων (24) μηνών.

Επιπλέον, το νομικό πρόσωπο που εισπράττει (λήπτης) θα πρέπει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

i) να περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος Α' της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ όπως ισχύει,

ii) να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) να υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β' της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Επισημαίνεται, ότι επίκειται νομοτεχνική τακτοποίηση, προκειμένου οι σχετικές διατάξεις της παραγράφου αυτής να παραπέμπουν στα ορθά Παραρτήματα της εν λόγω Οδηγίας, καθόσον οι αντίστοιχες παραπομπές στο κείμενο των σχετικών διατάξεων είναι λανθασμένες. Συγκεκριμένα, η αναφορά «Παράρτημα I Μέρος Α της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ», θα πρέπει να αντικατασταθεί με το ορθό «Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ» και η αναφορά «Παράρτημα I Μέρος Β της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ» με το ορθό «άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ».

Ως προς τον λήπτη των εισοδημάτων, διευκρινίζεται ότι στο Παράρτημα της Οδηγίας Τόκοι-Δικαιώματα, στον πίνακα των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο α) της Οδηγίας περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου με την επωνυμία «ανώνυμη εταιρεία». Επίσης, στον πίνακα φόρων που αναφέρονται στην περίπτωση α του άρθρου 3 περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων στην Ελλάδα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι κατά την καταβολή ποσών (τόκων ή δικαιωμάτων) από τους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν.4172/2013, προς νομικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 63, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου (15% ή 20%, κατά περίπτωση), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64. Κατά συνέπεια, κάθε νομικό πρόσωπο της περ. γ' του άρθρου 2 ή νομική οντότητα της περ. δ' του ίδιου άρθρου που προβαίνει σε καταβολή τόκων ή δικαιωμάτων δεν θα διενεργεί παρακράτηση φόρου εφόσον πληρούνται οι αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις.

Επομένως, προκειμένου για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, ο λήπτης μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι μόνο ανώνυμες εταιρείες, καθόσον αποτελούν τα μόνο από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα της περ. γ' του άρθρου 2 που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα της Οδηγίας.

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 63 απαιτείται η συμπλήρωση και προσκόμιση του εντύπου εφαρμογής (Παράρτημα Β), όπως αυτό καθορίστηκε με την ΠΟΛ.1036/2015 Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, από το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην καταβολή των τόκων και δικαιωμάτων αντίστοιχα και το οποίο συνυποβάλλεται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προσκομίζοντας και τις αντίστοιχες συμβάσεις, μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα, από τις οποίες προκύπτει η υποχρέωση για τις αντίστοιχες καταβολές.

Κατά τα λοιπά ισχύουν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο αναφορικά με τις υποχρεώσεις για τη συμπλήρωση και υποβολή του σχετικού εντύπου.

Οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή για τόκους και δικαιώματα που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καθορίζεται η διαδικασία απαλλαγής παρακράτησης φόρου στα διανεμόμενα μερίσματα (10%) και τους καταβαλλόμενους τόκους (15%) ή δικαιώματα (20%) στις περιπτώσεις που ο λήπτης φορολογούμενος δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες) κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, ο οποίος για τα καταβαλλόμενα μερίσματα είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης διανομής τους από τα αρμόδια όργανα του νομικού προσώπου ή προκειμένου για κέρδη προσωπικών εταιρειών, ο χρόνος απόκτησης αυτών από τα μέλη τους, ενώ για τους καταβαλλόμενους τόκους και δικαιώματα είναι ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης. Επισημαίνεται όμως, ότι απαραίτητη προϋπόθεση είναι ο λήπτης να πληροί παράλληλα τις λοιπές προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου. Στην περίπτωση αυτή, ο υπόχρεος σε παρακράτηση στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου με την προϋπόθεση ότι θα καταθέσει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής:

Συντελεστής παρακράτησης x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό

1 - συντελεστής παρακράτησης

Ως διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό νοείται το καθαρό ποσό που λαμβάνουν οι δικαιούχοι μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία «Α» (θυγατρική) για το φορολογικό έτος που λήγει 31.12.2014, αποφασίζει τη διανομή μερισμάτων ύψους 3.000.000 ευρώ στην αλλοδαπή μητρική της «Β» η οποία συμμετέχει στο κεφάλαιό της κατά ποσοστό 30%, χωρίς όμως η «Β» να πληροί, κατά το χρόνο λήψης της απόφασης διανεμόμενων κερδών από το ημεδαπό νομικό πρόσωπο «Α», την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες).

Ως εκ τούτου, η ανώνυμη εταιρεία «Α» μπορεί να ζητήσει απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου 10% στα διανεμόμενα κέρδη προς την «Β» εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγύηση, ύψους $(0,10/0,90 \times 2.700.000 \text{ ευρώ}) = 300.000 \text{ ευρώ}$.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που προβλέπεται μικρότερος συντελεστής με βάση τη διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) θα χρησιμοποιείται ο υπόψη συντελεστής παρακράτησης προκειμένου να υπολογίζεται το σχετικό ποσό της εγγύησης. Επίσης, σε περίπτωση που από τη διμερή Σ.Α.Δ.Φ. προκύπτει μηδενικός συντελεστής παρακράτησης, είναι αυτονόητο ότι δεν θα υπολογίζεται κανένα ποσό εγγύησης, ούτε θα κατατίθεται αυτή στη Φορολογική Διοίκηση.

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Η εγγυητική επιστολή θα πρέπει να κατατίθεται κάθε φορά χειρόγραφα στην αρμόδια Φορολογούσα Αρχή (Δ.Ο.Υ.) μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα στοιχεία της οποίας θα πρέπει να αναγράφονται και στο σχετικό πίνακα VII του έντυπου (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ Α και Β) που έχει προβλεφθεί για το σκοπό αυτό.

Σε περίπτωση που ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα δεν καταθέσει εγγυητική επιστολή προβεί σε παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα ποσά (μερίσματα- τόκους-δικαιώματα), κατά το χρόνο της συμπλήρωσης προϋπόθεσης της διετίας η ενδιαφερόμενη εταιρεία (ημεδαπή ή αλλοδαπή), σε βάρος της οποίας έγινε η παρακράτηση φόρου, θα μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλει στην Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος το σχετικό έντυπο (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α ή Β, κατά περίπτωση) το οποίο θα χρησιμοποιείται και ως αίτηση επιστροφής φόρου. Το ατομικό φύλλο έκπτωσης θα εκδίδεται στο όνομα της ημεδαπής εταιρίας που κατέβαλλε τα ποσά 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). Το ποσό του φόρου, αφού θα διενεργείται ο σχετικός έλεγχος θα κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, τα στοιχεία του οποίου δηλώνονται από τον ίδιο στον σχετικό πίνακα του πιο πάνω σχετικού εντύπου.

Τέλος, η ως άνω διαδικασία θα ακολουθείται και σε κάθε περίπτωση που ο φορολογούμενος, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που προέβη στην καταβολή των ενδοομιλικών πληρωμών παρακράτησε φόρο παρά τα αντιθέτως οριζόμενα στο άρθρο 63 και ο φόρος αυτός πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1036/2015 “Καθορισμός εντύπων εφαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών”:

«Άρθρο 1 Τύπος και περιεχόμενο των εντύπων εφαρμογής και τρόπος υποβολής τους

Ο τύπος και το περιεχόμενο των εντύπων εφαρμογής, με τα οποία καθορίζονται οι όροι και προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή από την παρακράτηση

φόρου για ενδοομιλικές πληρωμές μερισμάτων καθώς και τόκων και δικαιωμάτων έχουν ως τα συνημμένα υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτονται ως Παραρτήματα Α' και Β' της παρούσας, αντίστοιχα. Τα πιο πάνω έντυπα υποβάλλονται χειρόγραφα στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) του υπόχρεου σε παρακράτηση φόρου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, κατά περίπτωση.

Τα έντυπα υποβάλλονται σε δύο (2) αντίτυπα, από τα οποία το ένα (1) παραμένει στη Δ.Ο.Υ., το δε δεύτερο, αφού θεωρηθεί, επιστρέφεται στον υπόχρεο και επέχει θέση απόδειξης υποβολής της δήλωσης.

Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των εντύπων, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 .

Τα ίδια ως άνω έντυπα χρησιμοποιούνται και για την επιστροφή του ποσού φόρου σε περίπτωση διενέργειας παρακράτησης φόρου, λόγω μη κατάθεσης εγγυητικής επιστολής ή μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63. Στην περίπτωση αυτή το έντυπο υποβάλλεται από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα σε βάρος του οποίου έγινε η παρακράτηση στην Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος. Ο φόρος επιστρέφεται, σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους ή δικαιώματα, τα στοιχεία του οποίου δηλώνονται στον σχετικό πίνακα του πιο πάνω εντύπου

Άρθρο 2 Χρόνος υποβολής των εντύπων εφαρμογής

1. Τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 για την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα ενδοομιλικά μερίσματα (Παράρτημα Α'), καθώς και στους τόκους και δικαιώματα που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών (Παράρτημα Β') συνυποβάλλονται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της ΠΟΛ.1011/2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8 Β' /08.01.2014).

Σε περίπτωση μη διενέργειας παρακράτησης φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 , η εγγύηση κατατίθεται χειρόγραφα από τον υπόχρεο σε παρακράτηση φόρου στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος του δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ), μέχρι το χρόνο υποβολής του πιο πάνω εντύπου, στον αντίστοιχο πίνακα του οποίου συμπληρώνονται τα σχετικά με την εγγυητική επιστολή στοιχεία.

2. Ειδικά για όσες πληρωμές έχουν πραγματοποιηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έκδοση της παρούσας, τα έντυπα εφαρμογής για το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013 (Παραρτήματα Α' και Β') υποβάλλονται το αργότερο μέχρι τις 30 Απριλίου 2015 χωρίς κυρώσεις.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιο δόθηκαν διευκρινίσεις προκειμένου για την ορθή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε., στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.4172/2013 , δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων. Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

.....

16. Ειδικότερα, όταν τα πιο πάνω εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και δεν διατηρούν, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα, μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

α) Από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ε' του άρθρου 5 και της παρ.2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 συνάγεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατ' αρχήν δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν από πηγές Ελλάδος. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 64 και από τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 63 συνάγεται ότι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 63. Ειδικότερα, για τη φορολόγησή τους με βάση την παρ. 3 του άρθρου 64 ενεργείται παρακράτηση στα ανωτέρω εισοδήματα με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

.....

γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το εισόδημα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση).

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1166/2015 με θέμα “Αρμόδια Φορολογική Αρχή στην ημεδαπή για τεκμηρίωση πλήρωσης των προϋποθέσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Οδηγιών 2011/96/ΕΕ (Μητρικών - Θυγατρικών) και 2003/49/ΕΚ (Τόκων-Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Εταιρειών)” ορίζονται τα εξής:

«1. Με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1036/2015 Απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, καθορίσθηκε ο τύπος και το περιεχόμενο των εντύπων εφαρμογής του άρθρου 63 του Ν.4172/2013, προκειμένου οι δικαιούχοι (νομικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι κράτους -μέλους της Ε.Ε.), να τεκμηριώνουν την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου αυτού, έτσι ώστε να μην διενεργείται παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες προς αυτούς ποσά (μερίσματα, τόκους και δικαιώματα).

2. Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, προκύπτει, ότι ζητείται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που εισπράττουν τα ίδια εισοδήματα (μερίσματα, τόκους, δικαιώματα) από θυγατρικές τους με έδρα σε άλλα κράτη μέλη να προσκομίσουν αντίστοιχα έντυπα εφαρμογής για να τεκμηριώσουν την πλήρωση των προϋποθέσεων των Οδηγιών 2011/96/ΕΕ (Μητρικών

- Θυγατρικών) και 2003/49/ΕΚ (Τόκων-Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Εταιρειών) κατά περίπτωση, προκειμένου να τύχουν των σχετικών ευεργετημάτων τους (απαλλαγή παρακράτησης στα εισπραττόμενα ποσά).

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 16 του Ν.4174/2013 ορίζεται, ότι ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου.

4. Με το αριθ. πρωτ./701/0006Δ/1-7-2009 έγγραφο της Δ/νσης Οργάνωσης καθορίσθηκε η διαδικασία για την επίσημη μετάφραση αλλοδαπών εγγράφων.

5. Ενόψει των ανωτέρω με την παρούσα διευκρινίζεται, ότι η αρμόδια αρχή στην ημεδαπή, για την τεκμηρίωση πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων (πιστοποίηση φορολογικής κατοικίας ημεδαπού νομικού προσώπου, υπαγωγή του στους φόρους των παραρτημάτων κ.ο.κ), κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Οδηγιών 2011/96/ΕΕ (Μητρικών - Θυγατρικών) και 2003/49/ΕΚ (Τόκων-Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Εταιρειών), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 της παρούσας, είναι η αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οποία θα πρέπει να προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες για την τεκμηρίωση πλήρωσης των προϋποθέσεων με βάση τα αναγραφόμενα στα αντίστοιχα έντυπα-έγγραφα αλλοδαπής που θα προσκομίζονται σ' αυτήν.

Επισημαίνεται, ότι τα σχετικά έγγραφα θα πρέπει να υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, με βάση τη διαδικασία που αναφέρεται στο προαναφερθέν υπ' αριθμ./701/0006Δ/1.7.2009 έγγραφο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του Κ.Φ.Δ.:

«2. 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 φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 16 του Κ.Φ.Δ.:

«Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και)

αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία με την επωνυμία «.....», στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, παραχώρησε κατά το φορολογικό έτος 2020 (1.01.2020-31.12.2020) την άδεια χρήσης εμπορικών σημάτων της (..... κλπ) και την άδεια χρήσης τεχνογνωσίας της στην ελληνική εταιρεία «..... Α.Ε. Ανώνυμη Εμπορική και» με ΑΦΜ, δυνάμει της από 19.12.2018 Σύμβασης Παραχώρησης Άδειας Χρήσης Εμπορικού Σήματος και της από 19.12.2018 Σύμβαση Παραχώρησης Άδειας Χρήσης Τεχνογνωσίας έναντι ανταλλάγματος συνολικής αξίας 6.915.667,26 ευρώ, το οποίο της καταβλήθηκε από την ελληνική εταιρεία. Για τις εν λόγω αμοιβές από δικαιώματα (royalties), η ελληνική εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τις με αριθμ. πρωτ./19-03-2020,/27-04-2020,/20-05-2020,/24-06-2020,/14-07-2020,/24-08-2020,/24-09-2020,/26-10-2020,/19-11-2020,/23-12-2020 και/04-02-2021 δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και απέδωσε στο Ελληνικό Δημόσιο παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος συνολικού ποσού 484.096,67 ευρώ, αφού κατά το χρόνο υποβολής των επίμαχων δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου η προσφεύγουσα εταιρεία πληρούσε όλες τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Ε. περί απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων **εκτός από την προϋπόθεση (β)**. Κατόπιν πλήρωσης και της εν λόγω προϋπόθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αριθμ. πρωτ./20-06-2022 αίτησή της για την επιστροφή του ως άνω ποσού φόρου, ισχυριζόμενη ότι πληροί όλες τις εκ της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. προϋποθέσεις απαλλαγής από τον παρακρατούμενο φόρο επί των δικαιωμάτων που εισέπραξε από την

ελληνική εταιρεία «..... Α.Ε. Ανώνυμη» κατά το χρονικό διάστημα 01/02/2020-31/12/2020, και συγκεκριμένα:

- Η ολλανδική εταιρεία «..... διακρατεί στην άμεση κατοχή της από 1.01.2020 το σύνολο των μετοχών της (λήπτριας των δικαιωμάτων) και από 31.01.2020 το σύνολο των μετοχών της ελληνικής εταιρείας (καταβάλλουσας των δικαιωμάτων). Προς απόδειξη των ανωτέρω αναφέρει ότι προσκομίζει επικυρωμένο αντίγραφο του από 10.10.2022 αποσπάσματος από το Εμπορικό Επιμελητήριο των Κάτω Χωρών με επισημείωση της Χάγης και επίσημη αποσπασματική μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, από τα οποία προκύπτει η διακράτηση από την ολλανδική εταιρεία «.....» της άμεσης κατοχής του συνόλου των μετοχών της από 1.01.2020 μέχρι και σήμερα και ακριβές αντίγραφο αποσπάσματος από το Μητρώο μετόχων και το Βιβλίο μετοχών της ελληνικής εταιρείας και τη με αριθμ. πρωτ./14.02.2020 ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ., από τα οποία προκύπτει η απόκτηση και διακράτηση από την ολλανδική εταιρεία «.....» της άμεσης κατοχής του συνόλου των μετοχών της ελληνικής εταιρείας από 31.01.2020 μέχρι και σήμερα.

- Η εταιρεία (λήπτρια των δικαιωμάτων) περιλαμβάνεται από 1.01.2020 μέχρι και σήμερα στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, καθώς φέρει τη νομική μορφή «.....» και είναι φορολογικός κάτοικος Κάτω Χωρών, ήτοι κράτους - μέλους της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δε θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, υπόκειται δε, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, εν προκειμένω στον φόρο των Κάτω Χωρών. Η πλήρωση των ως άνω προϋποθέσεων αναφέρει ότι τεκμηριώνεται από τα έντεκα (11) έντυπα του Παραρτήματος Β της Απόφασης ΠΟΛ 1036/2015 που συνυποβλήθηκαν με τη με αριθμ. πρωτ./20.06.2022 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών για την επιστροφή του ως άνω φόρου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 63 του Κ.Φ.Ε. και στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1036/2015. Ειδικώς όσον αφορά την τεκμηρίωση της φορολογικής κατοικίας της εταιρείας στις Κάτω Χώρες, προσκόμισε τον πίνακα VI των ως άνω εντύπων, στον οποίο βεβαιώνεται ότι ήταν κατά το φορολογικό έτος 2020 φορολογικός κάτοικος Κάτω Χωρών κατά την έννοια των διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, υπογεγραμμένο και σφραγισμένο από την Αρμόδια Φορολογική Αρχή των Κάτω Χωρών σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση με την ΠΟΛ 1039/2015. Περαιτέρω, αναφέρει ότι το γεγονός ότι η εταιρεία περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, καθώς φέρει τη νομική μορφή «.....» πιστοποιείται και επιβεβαιώνεται και από το προσκομιζόμενο απόσπασμα από το Εμπορικό Επιμελητήριο των Κάτω Χωρών με ημερομηνία 10.10.2022 και τη συνημμένη πιστοποίηση της Συμβολαιογράφου Κάτω Χωρών κας, αλλά και από το καταστατικό της εταιρείας, το οποίο προσκομίζεται σε ελληνική μετάφραση.

- Όσον αφορά την προϋπόθεση της διακράτησης στην άμεση κατοχή της ολλανδικής εταιρείας «.....» ποσοστού τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του μετοχικού

