



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα , 11.4.2023

Αριθμός Απόφασης:946

### 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 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.** Την από **15.12.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της **αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....»**, με έδρα στο ....., κατά της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης επί της υπ' αριθ. .... /18.7.2022 αίτησης επιστροφής αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος από δικαιώματα, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**4.** Τις απόψεις του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης από **15.12.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της **αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....»**, 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:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων το υπ' αριθ. ....../18.7.2022 αίτημα περί επιστροφής ποσών φόρου που παρακρατήθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία ..... SA (ΑΦΜ .....) σε πληρωμές δικαιωμάτων (royalties) που κατέβαλε στην προσφεύγουσα τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ανωτέρω αίτημα, η ..... SA τιμολόγησε την προσφεύγουσα για δικαιώματα ποσού ύψους 555.970,60 €, 229.342,53 €, και 175.610,77 €, τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, επί των οποίων διενεργήθηκε παρακράτηση ύψους 111.893,32 €, 45.868,50 €, και 32.122,14 €, αντίστοιχα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 1 περ. γ του ν. 4172/2013 με τις οποίες προβλέπεται συντελεστής παρακράτησης 20%. Με το υπό κρίση αίτημα η προσφεύγουσα αιτήθηκε την εφαρμογή του χαμηλότερου συντελεστή παρακράτησης ύψους 7% που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ....., και την επιστροφή της διαφοράς από τα ως άνω ποσά παρακρατηθέντος φόρου, ήτοι την επιστροφή ποσού ύψους 72.975,38 €, 29.814,52 € και 22.829,39 € για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα.

Με το αρ. ΔΟΣ Α ...../2022/26.7.2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων το ανωτέρω αίτημα διαβιβάστηκε στη ΦΑΕ Πειραιά, η οποία εν συνεχεία το διαβίβασε στο 4ο ΕΛΚΕ Αττικής. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η αρ. ....../0/9874/10.10.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία αντικαταστάθηκε από την αρ. ....../0/9874/19.10.2022 εντολή ελέγχου, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου στην εταιρεία ..... SA αναφορικά με το υπό κρίση αίτημα επιστροφής στην προσφεύγουσα του φόρου που είχε παρακρατηθεί από την ανωτέρω εταιρεία. Σύμφωνα με το πόρισμα της από 17.2.2023 έκθεσης ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής κρίθηκε ότι εν προκειμένω ορθώς παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο φόρος 20% βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 1 περ. γ του ν. 4172/2013 επί των δικαιωμάτων που κατέβαλε η ..... στην προσφεύγουσα τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, και ότι ορθώς δεν εφαρμόστηκε ο χαμηλότερος συντελεστής παρακράτησης ύψους 7% που προβλέπεται με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ ....., καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 της ως άνω ΣΑΔΦ αυτή δεν έχει εφαρμογή σε εταιρείες ..... (.....).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και οποιαδήποτε μεταγενέστερη συναφής ρητή ή σιωπηρή πράξη, την εφαρμογή του χαμηλότερου συντελεστή παρακράτησης ύψους 7% που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ....., και την επιστροφή της διαφοράς από τα ως άνω ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 'Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές':

«...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.»

Περαιτέρω, τα νομικά πρόσωπα του Λουξεμβούργου που αναφέρονται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ αποτελούν οι εταιρείες του δικαίου του Λουξεμβούργου με την επωνυμία «.....»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1042/2015 με θέμα 'Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013):

«..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 παραγρ. 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 παραγρ. 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.

β) Για το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή από τις ίδιες ως άνω πηγές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με τους οικείους κάθε φορά συντελεστές που ορίζονται στο άρθρο 64 του ν. 4172/2013, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 37. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των αλλοδαπών δικαιούχων για τα συγκεκριμένα εισοδήματα.

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**, μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του ..... έχει κυρωθεί σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, (ν. 2319/1995 ΦΕΚ Α' 194).

**Επειδή στο άρθρο 12 'Δικαιώματα' της ως άνω ΣΑΔΦ προβλέπεται ότι:**

«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. Μπορούν όμως τα δικαιώματα αυτά να φορολογούνται επίσης και στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει:

α) πέντε τοις εκατό (5%) του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων, αν τα δικαιώματα συνίστανται σε πληρωμές κάθε είδος που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή τα δικαιώματα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνική ή επιστημονική εργασίας, περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές

β) επτά τοις εκατό (7%) του ακαθάριστου ποσού όλων των άλλων δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτών των περιορισμών.

3. Ο όρος "δικαιώματα", όπου χρησιμοποιείται στο άρθρο αυτό, 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, ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μουσικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού εμπορικού ή επιστημονικού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται, αν οι δικαιούχοι των δικαιωμάτων, που είναι κάτοικοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα δικαιώματα μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτά ή αν παρέχει στο άλλο Κράτος εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σε αυτό και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα συνδέεται ουσιαστικά με αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση καθορισμένη βάση. Σε αυτήν την περίπτωση θα εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 7 ή του Άρθρου 14, ανάλογα με την περίπτωση.

5. Δικαιώματα θεωρούνται ότι προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος όταν ο καταβάλλων είναι το ίδιο το Κράτος, μία πολιτική υποδιαίρεση, μια τοπική αρχή ή κάτοικος του Κράτους αυτού. Όταν όμως το πρόσωπο που καταβάλλει τα δικαιώματα ανεξάρτητα από το αν είναι ή όχι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διατηρεί σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση σε σχέση με την οποία προέκυψε η υποχρέωση καταβολής των δικαιωμάτων και αυτά τα δικαιώματα βαρύνουν αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση, τότε, τα εν λόγω δικαιώματα θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή η καθορισμένη βάση.

6. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών των δύο και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των δικαιωμάτων που καταβλήθηκε, λαμβάνοντας υπόψη τη χρήση, το δικαίωμα χρήσης ή τις πληροφορίες για τις οποίες αυτά καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντος και του δικαιούχου ελλείψει μίας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις του παρόντος

άρθρου εφαρμόζονται μόνο στο τελευταίο μνημονευόμενο ποσό. Σε αυτήν την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τη νομοθεσία καθενός Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη των λοιπών διατάξεις της παρούσας Σύμβασης.»

**Επειδή, στο άρθρο 28 'Εξαίρεση ορισμένων εταιρειών' της ως άνω ΣΑΔΦ προβλέπεται ότι:**  
«**Η Σύμβαση αυτή δεν θα εφαρμόζεται σε ..... (.....) κατά την έννοια της ειδικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, του νόμου της 31ης Ιουλίου 1929 και του Διατάγματος της 17ης Δεκεμβρίου 1983, ούτε σε εταιρείες που υπόκεινται σε παρόμοιο φορολογικό καθεστώς στο ..... Δεν θα εφαρμόζεται επίσης σε εισόδημα που αποκτά κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας από τέτοιες εταιρείες, ούτε σε μετοχές ή άλλα δικαιώματα σε τέτοιες εταιρείες τα οποία κατέχει κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας.»**

**Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το υπ' αριθ. ....../18.7.2022 αίτημα της προσφεύγουσας, η ..... SA (ΑΦΜ .....) τιμολόγησε την προσφεύγουσα για δικαιώματα ποσού ύψους 555.970,60 €, 229.342,53 €, και 175.610,77 €, τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, επί των οποίων διενεργήθηκε παρακράτηση ύψους 111.893,32 €, 45.868,50 €, και 32.122,14 €, αντίστοιχα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 1 περ. γ του ν. 4172/2013 με τις οποίες προβλέπεται συντελεστής παρακράτησης 20%.**

Με το υπό κρίση αίτημα η προσφεύγουσα αιτήθηκε την εφαρμογή του χαμηλότερου συντελεστή παρακράτησης ύψους 7% που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 2 άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Λουξεμβούργου, και την επιστροφή της διαφοράς από τα ως άνω ποσά παρακρατηθέντος φόρου, ήτοι την επιστροφή ποσού ύψους 72.975,38 €, 29.814,52 € και 22.829,39 € για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα. Με την ως άνω αίτηση, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε αντίγραφα του θεωρημένου από τη φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου εντύπου 'Ετήσια αίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος' για τα υπό κρίση ποσά φόρου φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, με τα οποία βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Λουξεμβούργου.

**Επειδή, σύμφωνα με την από 17.2.2023 έκθεση ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής (αρ. πρωτ. ΔΕΔ .....ΕΙ2023ΕΜΠ/14.3.2023) που συνάχθηκε κατόπιν διαβίβασης του αριθ. ....../18.7.2022 υπό κρίση αιτήματος επιστροφής φόρου από τη ΦΑΕ Πειραιά στο 4ο ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος βάσει της αρ. ....../0/9874/19.10.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας αναφορικά με την επιστροφή των ως άνω ποσών φόρου που αιτήθηκε η προσφεύγουσα. Αφού λήφθηκαν υπόψη οι διατάξεις του άρθρου 64 παρ. 1 περ. γ του ν. 4172/2013, τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1042/2015, τα άρθρα 12 και 28 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Λουξεμβούργου, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είναι εταιρεία ....., το γεγονός ότι από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν επαληθεύεται αν η προσφεύγουσα εταιρεία εξαιρείται του ειδικού καθεστώτος του νόμου της 31ης Ιουλίου 1929 και του Διατάγματος της 17ης Δεκεμβρίου 1983, καθώς και το αρ. ΔΟΣ Α ...../2022/26.7.2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, κρίθηκε ότι ορθώς παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο φόρος 20% βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 1 περ. γ του ν. 4172/2013 επί των δικαιωμάτων που κατέβαλε η ..... SA στην προσφεύγουσα τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, καθώς**

**σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 της ως άνω ΣΑΔΦ αυτή δεν έχει εφαρμογή σε εταιρείες επενδύσεων (.....).**

**Επειδή, σύμφωνα με το αρ. ΔΟΣ Α ...../2022/26.7.2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (τμήμα Α' – Φορολογικών Θεμάτων), με θέμα 'Διαβίβαση Ετησίων Αιτήσεων Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος της εταιρίας ..... Εφαρμογή της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του ..... για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (Ν. 2319, Φ.Ε.Κ. Α' 127/19.6.1995)':**

**«Διαβιβάζονται συνημμένα τρεις (3) ετήσιες αιτήσεις επιστροφής φόρου εισοδήματος της λουξεμβουργιανής εταιρίας «.....», οι οποίες υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. ....../18.7.2022 έγγραφο και αφορούν σύμφωνα με το έγγραφο της εταιρίας στην επιστροφή παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος από δικαιώματα, που εισέπραξε το ως άνω νομικό πρόσωπο από την εταιρία «.....»**

**Στις ως άνω ετήσιες αιτήσεις επιστροφής φόρου εισοδήματος για την εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) μεταξύ Ελλάδας και Λουξεμβούργου, η εταιρία «.....», αναφέρεται ότι πιστοποιείται από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ως φορολογικός κάτοικος Λουξεμβούργου.**

**Σύμφωνα με το άρθρο 28 της ΣΑΔΦΕ Ελλάδας-Λουξεμβούργου (Ν. 2319, Φ.Ε.Κ. Α' 127/19.6.1995) η σύμβαση δεν θα εφαρμόζεται σε εταιρίες επενδύσεων (.....) κατά την έννοια της ειδικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, του νόμου της 3ης Ιουλίου 1929 και του Διατάγματος της 17<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1938, ούτε σε εταιρίες που υπόκεινται σε παρόμοιο φορολογικό καθεστώς στο ..... Δεν θα εφαρμόζεται επίσης σε εισόδημα που αποκτά κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας από τέτοιες εταιρίες, ούτε σε μετοχές ή άλλα δικαιώματα σε τέτοιες εταιρείες τα οποία κατέχει κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας.**

**Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω για τη συγκεκριμένη αίτηση δεν υφίσταται εφαρμογή των διατάξεων της Σύμβασης για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας και Λουξεμβούργου (Ν. 2319, Φ.Ε.Κ. Α' 127/19.6.1995). ..»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις τα εισοδήματα από δικαιώματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013. Σε περίπτωση που οι ανωτέρω δικαιούχοι των εν λόγω εισοδημάτων είναι κάτοικοι κρατών με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) έχει εφαρμογή η διμερής σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος, σύμφωνα με τους όρους αυτής.**

**Επειδή, η προσφεύγουσα ..... είναι φορολογικός κάτοικος Λουξεμβούργου και σύμφωνα με την από 17.2.2023 έκθεση ελέγχου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής είναι εταιρεία ..... Όπως προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Λουξεμβούργου αυτή δεν εφαρμόζεται σε εταιρείες επενδύσεων (.....) κατά την έννοια της ειδικής νομοθεσίας του Λουξεμβούργου, του νόμου της 31ης Ιουλίου 1929 και του Διατάγματος της 17ης Δεκεμβρίου 1983, ούτε σε εταιρείες που υπόκεινται σε παρόμοιο φορολογικό καθεστώς στο Λουξεμβούργο.**

**Σε κάθε περίπτωση, με την παρούσα προσφυγή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα δεν υπάγεται στην προβλεπόμενη με τις διατάξεις του ως άνω άρθρου 28 εξαίρεση από την εφαρμογή της εν λόγω ΣΑΔΦ, ήτοι δεν προσκομίστηκαν**

στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν είναι εταιρεία .....  
(....., του νόμου της 31ης Ιουλίου 1929 και του Διατάγματος της 17ης Δεκεμβρίου 1983, καθώς και ότι η προσφεύγουσα δεν είναι εταιρεία που υπόκειται σε παρόμοιο φορολογικό καθεστώς.

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, καθώς και τα αναφερόμενα στο αρ. ΔΟΣ Α ...../2022/26.7.2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, και το πόρισμα της από 17.2.2023 έκθεσης ελέγχου του 4<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Απτικής, κρίνεται ότι ορθώς παρακρατήθηκε φόρος βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4172/2013 επί των δικαιωμάτων που κατέβαλε η ..... SA στην προσφεύγουσα τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, και ότι ορθώς δεν εφαρμόστηκε ο συντελεστής παρακράτησης που προβλέπεται με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 2 του άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Λουξεμβούργου. Ως εκ τούτου η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15.12.2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της **αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....»**.

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

**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.