



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/03/2018

Αριθμός απόφασης:1713

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β΄/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην Αθήνα, επί των οδών, με Α.Φ.Μ, κατά της σιωπηρής απόρριψης μετά την πάροδο ενενήντα (90) ημερών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/07/2017 & αρ.πρωτ.δήλωση επιφύλαξης επί της αριθ.καταχ.TaxisNetδήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της με αριθμ.καταχ.TaxisNetδήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,υπέβαλλε και την αριθ.πρωτ. /20-07-2017 δήλωση επιφύλαξης κατ' άρθρο 20 παρ.2 του Ν.4174/2013,διατηρώντας αμφιβολίες για τη πίστωση του φόρου αλλοδαπής 20% 100.418,60 ευρώ που παρακρατήθηκε στην Τουρκία επί αποκτηθέντων εκεί εισοδημάτων 502.093,00 ευρώ και ζητά την αναγνώριση του φόρου αυτού προς έκπτωση από τον αναλογούντα φόρο πριν από τη λήψη υπόψη της προκαταβολής του προηγούμενου έτους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των αρ.9 και 68 παρ.3 του Ν.4174/2013,καθόσον η πίστωση φόρου αλλοδαπής γίνεται επί του καταβλητέου φόρου εισοδήματος για το εισόδημα αλλοδαπής και όχι επί του συνολικού καταβλητέου φόρου του φορολογούμενου που προκύπτει από την εκκαθάριση.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ,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:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013:

1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013:

3. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Επειδή με την ΠΟΛ 1060/19-03-2015 με ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013,ορίζονται τα εξής:

.....

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 68 προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 (άμεσος προσδιορισμός του φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης) και 32 (διοικητικός προσδιορισμός του φόρου) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μετά την έκπτωση:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε και

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με βάση το άρθρο 9 του ν.4172/2013.

Επισημαίνεται, ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και πριν από την έκπτωση των παραπάνω ποσών (περιπτώσεις α', β' και γ') αφαιρείται το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στα πλαίσια των διατάξεων του ν.3908/2011 (φορολογική απαλλαγή ν.3908/2011), καθώς και το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση ακινήτου στην περιοχή Γεράνι - Μεταξουργείο, με βάση τις διατάξεις της παρ. Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν. 4030/2011 (φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας), για επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων.

Όσον αφορά στη **σειρά έκπτωσης των φόρων** που προβλέπονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α', β' και γ' και δεδομένου, ότι οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.3 του ν.4172/2013 περιλαμβάνουν ρυθμίσεις ουσιωδώς όμοιες με εκείνες των προϊσχυουσών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 4 και 5 του ν. 2238/1994, για την ερμηνεία των οποίων έχουν εκδοθεί οι δεσμευτικές για τη Διοίκηση υπ' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, διευκρινίζεται ότι αυτοί θα πρέπει να εκπίπτουν από το συνολικό ποσό φόρου με την σειρά που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις, ήτοι, πρώτα ο φόρος που παρακρατήθηκε, μετά ο προκαταβλητέος φόρος και τέλος ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

4. Όσον αφορά στην πίστωση του φόρου αλλοδαπής, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 4, αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170Β'). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι η μείωση αυτή του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου, το ποσό αυτό δεν επιστρέφεται, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση (επιστροφής) δεν θα είχαμε επιστροφή φόρου, αφού αυτός δεν θα είχε αποδοθεί προηγουμένως στο Ελληνικό Δημόσιο (όπως συμβαίνει με τους παρακρατούμενους ή την προκαταβολή), αλλά απλώς μία καταβολή ποσού από το Δημόσιο προς το νομικό πρόσωπο μη προβλεπόμενη από το νόμο.

Επιπλέον, διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο φόρος επί των εισοδημάτων ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας από την παροχή υπηρεσιών στην αλλοδαπή παρακρατείται από την αλλοδαπή εταιρεία κατά την εξόφληση των τιμολογίων, ήτοι στο επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου υπήχθησαν σε φορολογία τα υπόψη εισοδήματα στην Ελλάδα, ο παρακρατηθείς φόρος εκπίπτει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του επόμενου αυτού έτους, υποβάλλοντας και τη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας αλλοδαπής φορολογικής αρχής. Αν όμως η παρακράτηση γίνει μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης της ημεδαπής επιχείρησης, τότε αυτή δικαιούται να αφαιρέσει τον παρακρατηθέντα φόρο από τον αναλογούντα φόρο της δήλωσης αυτής.

Επειδή, οι υπ' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, έχουν αναιρεθεί και εκκρεμούν μέχρι σήμερα ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.4174/2013 "Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή, το έγγραφο από τη φορολογική αρχή της Τουρκίας που προσκόμισε η προσφεύγουσα (σχετ.2), για τη βεβαίωση παρακράτησης φόρου, δεν φέρει την ειδική σφραγίδα (Apostille) της Χάγης.

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14/11/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που εδρεύει στην Αθήνα, επί των οδών, με Α.Φ.Μ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.