



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 14/03/2017

Αριθμός απόφασης:1997

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπ. Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στην Αθήνα, επί της οδούκατά της **σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**επί της από 20-07-2016 και με αριθμ.πρωτ..... ρητής επιφύλαξης συνοδεύουσας την με αριθμ.πρωτ. αρχικής δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την κατάθεση της με αριθμ.πρωτ...../20-07-2016 επιφύλαξης επί της υπ'αριθμ..... δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς το ποσό που εμφανίζεται στον κωδικό «750» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ύψους **36.915,89 ευρώ**.

Συγκεκριμένα η εταιρεία με την υποβολή της ως άνω επιφύλαξης, επιφυλάσσεται για το ανωτέρω ποσό καθόσον ισχυρίζεται ότι δικαιούται επιστροφή φόρου ποσού **65.934,31 ευρώ**. Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι το ηλεκτρονικό πρόγραμμα του taxinet της Γ.Γ.Π.Σ. δεν λαμβάνει υπόψη το ποσό των **29.018,42 ευρώ** το οποίο εμφανίζεται στον κωδικό 600 «Φόρος αλλοδαπής», και αφορά φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, με αποτέλεσμα να προκύπτει αυθαίρετη επιβολή του φόρου η οποία καταλήγει σε φορολογική επιβάρυνση παράνομη και δυσανάλογη προς τις πραγματικές φοροδοτικές δυνάμεις της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί και εξαφανισθεί η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση, και να αναγνωρισθεί ότι το ποσό των **29.018,42 ευρώ** κατεβλήθη αχρεωστήτως και να της επιστραφεί το εν λόγω ποσό από την επομένη της ημέρας καταβολής του φόρου μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή του προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι ενώ η εταιρεία δικαιούται επιστροφή φόρου ποσού **65.934,31 ευρώ** από την δήλωση εισοδήματος 2015 κατά την υποβολή της δήλωσης διαπιστώθηκε ότι το ηλεκτρονικό σύστημα taxinet δεν δέχεται την καταχώρησή του με αποτέλεσμα η εταιρεία να φαίνεται ότι δικαιούται επιστροφή μόνο **36.915,89 ευρώ** και με αυτό τον τρόπο η εταιρεία στερήθηκε του δικαιώματος κατά τον υπολογισμό του φόρου να αφαιρέσει το ποσό από τον αναλογούντα φόρο που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή ποσού **29.018,42 ευρώ** κατά παράβαση του άρθρου 9 και 68 του Κ.Φ.Ε. αλλά και του άρθρου 21 του ν.4386/2014 (Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας).

Επειδή στο άρθρο 9 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται:

«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 στο άρθρο 16 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1026/2014 με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Ν . 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του Ν.4174/2013» ορίζεται:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [Ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.3 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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

2.Περαιτέρω, το ποσό του ΚΑ 600 (φόρος αλλοδαπής), θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου πλην όμως, αν μετά την αφαίρεση του από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος του ΝΠ, προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο ή προσαυξάνει το ήδη υπάρχον πιστωτικό υπόλοιπο (ΚΑ 012), το ποσό που οφείλεται στο φόρο αλλοδαπής δεν θα πρέπει να επηρεάζει το συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση(ΚΑ 704) ή το πιστωτικό ποσό για επιστροφή (ΚΑ 703) και τούτο διότι η απόδοση του φόρου αυτού έγινε στην αλλοδαπή και όχι στο Ελληνικό Δημόσιο και ως εκ τούτου, δεν νοείται η επιστροφή φόρου που δεν καταβλήθηκε σε αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ.πρωτ.Δ12Β 1095997ΕΞ2013/12-06-2012 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος τμήμα Β:

«1.....

2.....

3.....

4.Ενόψει των ανωτέρω σας γνωρίζουμε ότι από τον κωδικό 700(συνολικό φόρο) αφαιρούνται οι εκπιπτόμενοι φόροι με τη σειρά που αυτοί απεικονίζονται στο έντυπο ΦΕ και περαιτέρω, όταν υφίσταται ποσό στον ΚΑ 600(φόρος αλλοδαπής) και προκύπτει πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ΚΑ 012,πρέπει να αφαιρείται το ποσό του φόρου αλλοδαπής(ΚΑ 600) από αυτό, προκειμένου να μην επιστρέφεται ποσό φόρου αλλοδαπής(δηλαδή ΚΑ 012-ΚΑ 600).»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 9 ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-7- 2013),οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή εν προκειμένω κατά την υποβολή της υπ'αριθμ./20-07-2016 ρητής επιφύλαξης της, η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται ότι κατά το φορολογικό έτος 2015 πραγματοποίησε κέρδη που προέκυψαν από το υποκατάστημά της στηκαι ανέρχονταν στο ποσό των 106.437,00 ευρώ και ο φόρος που πραγματοποιήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που προέκυψαν εκεί ανήλθε στο ποσό των 47.353,00 ευρώ. Το τελικό φορολογητέο ποσό κατόπιν αφαίρεσης δαπανών της εταιρείας και με την προσθήκη αναμορφώσεων διαμορφώθηκε στο ποσό των 100.063,53 ευρώ. Στο εν λόγω φορολογητέο εισόδημα αναλογεί φόρος 29% ήτοι 29.018,42 ευρώ, ποσό μικρότερο από τον φόρο που έχει καταβληθεί στηνποσού 47.353,00 ευρώ. Το ποσό αυτό στη δήλωση εισοδήματος περιορίσθηκε στο ποσό των 29.018,42 ευρώ σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. ώστε να μην ξεπερνάει το φορολογικό συντελεστή της Ελλάδας για τα εισοδήματα αυτά. Άρα για το εν λόγω εισόδημα η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας στην Ελλάδα έχει εξαντληθεί. Επομένως η προκαταβολή φόρου που κατέβαλε η εταιρεία το 2104 για τα εισοδήματα της χρήσης 2015 ποσού 95.160,03 ευρώ μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου από πηγή Ελλάδος θα πρέπει να επιστραφεί αυτούσια/συμψηφισθεί στην εταιρεία καθώς και ο παρακρατηθείς στην Ελλάδα φόρος 396,35 ευρώ.

Επειδή κατ' αρχήν η προσφεύγουσα εταιρεία στον κωδικό 600 «Φόρος αλλοδαπής» του εντύπου Ν της δήλωσης έχει συμπληρώσει το ποσό των 29.018,42 ευρώ. Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ανέρχεται στο ποσό των 47.353,00 ευρώ, το εν λόγω ποσό περιορίσθηκε στο ποσό των 29.018,42 ευρώ σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. ώστε να μην ξεπερνάει το φορολογικό συντελεστή της Ελλάδας για τα εισοδήματα αυτά. Ωστόσο προς απόδειξη του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής δεν προσκομίσθηκε σχετικό δικαιολογητικό ως ορίζεται στην ΠΟΛ 1026/2014.

Επειδή εν συνεχεία, ως αναφέρεται στις προαναφερθείσες διατάξεις και στην περίπτωση που υφίσταται ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος, κατά την εκκαθάριση του συνολικού φόρου (κωδικός 700 της δήλωσης) αφαιρούνται οι εκπιπτόμενοι φόροι με τη σειρά που αναφέρονται στο άρθρο 68 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και όπως αυτοί απεικονίζονται στο έντυπο ΦΕ «Ν» και περαιτέρω, όταν υφίσταται ποσό στον ΚΑ 600(φόρος αλλοδαπής) και προκύπτει πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό ΚΑ 012,πρέπει να αφαιρείται το ποσό του φόρου αλλοδαπής (ΚΑ 600) από αυτό, προκειμένου να μην επιστρέφεται ποσό φόρου αλλοδαπής(δηλαδή ΚΑ 012-ΚΑ 600), σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ 1060/2015. Στην προκειμένη περίπτωση από τον πίνακα της εκκαθάρισης του φόρου της δήλωσης προκύπτει ότι μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος και του προκαταβληθέντος φόρου από τον αναλογούντα συνολικό φόρο εισοδήματος προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **66.537,96 ευρώ** συνεπώς το ποσό του φόρου αλλοδαπής στον κωδικό 600 του εντύπου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στο πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ** κατά της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθμ. ρητής επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν.4174/2013 συνοδεύουσας την με αριθμ...../2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .