



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

15/03/2019

Αριθμός απόφασης:913

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. 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 27-11-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» η οποία έχει έδρα στη (.....) με Α.Φ.Μ., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της αριθ. πρωτ...../2018 ρητής επιφύλαξης, συνοδεύουσας την με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27-11-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την κατάθεση της με αριθμ. πρωτ. αριθ.πρωτ...../2018,επιφύλαξης, επί της υπ' αριθμ. αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,απορρίφθηκε σιωπηρώς η επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς την μη δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ποσού 375.306,85 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να αναγνωρισθεί για επιστροφή, ο παρακρατηθείς φόρος αλλοδαπής ποσού 375.306,85 ευρώ, που δεν υπολογίστηκε κατά την εκκαθάριση του φόρου, με συνέπεια το σύνολο του Χρεωστικού υπόλοιπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 για καταβολή να ανέλθει σε 941.384,97 ευρώ, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

<<Αντίθετη στη Σύμβαση περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου η μη έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος στην Κύπρο.

.....
Η εταιρεία μας διατηρεί στην Κύπρο μόνιμη εγκατάσταση κατά τα αναφερθέντα στην προηγούμενη παράγραφο (παράγραφος 5). Συνεπώς, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 της «Συμβάσεως» τα προκύπτοντα στην Κύπρο κέρδη φορολογούνται μόνο στο κράτος όπου ευρίσκεται η έδρα της εταιρείας μας.

Εντούτοις, τα κέρδη της μονίμου εγκαταστάσεως της Κύπρου είναι δυνατόν να φορολογηθούν στην Κύπρο «...αλλά μόνον κατά το μέρος τούτων το προερχόμενον εκ της μονίμου ταύτης εγκαταστάσεως». Είναι, συνεπώς, αυτονόητο ότι τα προκύπτοντα στην Κύπρο κέρδη του υποκαταστήματός μας υπόκεινται σε φορολογία και στην Ελλάδα αλλά μόνον κατά το μέρος τούτων το προερχόμενο εκ της μονίμου εγκαταστάσεως στην Κύπρο και, βεβαίως, μόνο με τον ισχύοντα στην Κύπρο συντελεστή φορολογίας.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το σύνολο των εσόδων και κερδών της εταιρείας (δηλαδή, περιλαμβανομένων και των κερδών του υποκαταστήματος της Κύπρου) υπήχθησαν σε φορολογία στην Ελλάδα με βάση τους κανόνες και διατάξεις που προβλέπονται στον Ελληνικό Νόμο χωρίς καμία εξαίρεση των κερδών της Κύπρου.

Τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους κέρδη του υποκαταστήματος της Κύπρου υπόκεινται σε φορολογία πλην, όμως, με τον ισχύοντα στην Κύπρο φορολογικό συντελεστή (12,5%).

Σε αντίθεση με τα αναφερθέντα ως άνω η εταιρεία μας υποχρεώθηκε σε καταβολή φόρου εισοδήματος επί του συνολικού εισοδήματος, ήτοι και επί των κερδών της Κύπρου, με συντελεστή 29%. Βεβαιώθηκε, ως εκ τούτου ποσό φόρου εισοδήματος το οποίο υπερβαίνει τα προβλεπόμενα στον Νόμο και, κυρίως και προέχοντας, την προαναφερθείσα μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου «Σύμβαση» κατά το ποσό των τριακοσίων εβδομήντα πέντε χιλιάδων τριακοσίων έξι ευρώ και ογδόντα πέντε λεπτών (€ 375.306,85)>>.

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

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 68 παρ.3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

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 στο άρθρο 20 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό "της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης.

Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή.

Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.

Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.

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 ότι:

«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, με την ΠΟΛ 1060/2015 με ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους :

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής

1.

2.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού 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 ουσιαδώς 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.

Επισημαίνεται, ότι στην έννοια του φόρου που παρακρατήθηκε (περίπτωση α'), περιλαμβάνεται τόσο ο φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος που παρακρατήθηκε από τη μεσολαβούσα τράπεζα ως φορέα πληρωμής στο εισόδημα από τόκους αλλοδαπής, καθώς και τυχόν παρακρατηθείς φόρος στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής, όσο και ο φόρος που είχε παρακρατηθεί σε εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, τα οποία εμφανίσθηκαν σε λογαριασμό αποθεματικού (κατά το μέρος που δεν διανεμήθηκαν) και τα οποία σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής τους θεωρούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων).

Για παράδειγμα, ημεδαπή Α.Ε. που έχει αποκτήσει εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 και τα οποία εμφανίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού (ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό), σε περίπτωση που με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων προβεί στη διανομή ή κεφαλαιοποίηση ολόκληρου ή μέρους αυτού, εντός του έτους 2014, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47 και του άρθρου 64 (περί παρακράτησης φόρου 10%) του ν.4172/2013. Επομένως, στην περίπτωση αυτή το εν λόγω αποθεματικό αποτελεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και υπάγεται σε φορολογία στο φορολογικό έτος 2014, συναθροιζόμενο με τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας και ο φόρος που παρακρατήθηκε θα εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος.

Όσον αφορά στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των οικοδομικών επιχειρήσεων, για ακίνητα για τα οποία η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί πριν από την 1.1.2006, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 24 (σημείωση forin.gr παρ. 23) του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι διατάξεις του ν.2238/1994. Επομένως, σε περίπτωση πώλησης ημιτελών οικοδομών στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2014 και η άδεια οικοδομής είχε εκδοθεί πριν την 1.1.2006, θα εξακολουθήσουν να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 105 του ν. 2238/1994, δηλαδή τα κέρδη θα προσδιορίζονται τεκμαρτά (άρθρο 34 του ν. 2238/1994) και θα συμπεριλαμβάνονται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών που διαρκεί η ανέγερση της οικοδομής. Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος μέσα στο οποίο ολοκληρώνεται η οικοδομή, θα υποβάλλεται η οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με την οποία πλέον θα δηλώνεται το τελικό λογιστικό αποτέλεσμα. Από τον προκύπτοντα με βάση την υπόψη δήλωση φόρο εισοδήματος, θα εκπίπτει ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, γιατί, σε αντίθετη περίπτωση, θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας.

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.

5. 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 του ν. 4172/2013 περί απαλλαγής από το φόρο των ενδοομιλικών μερισμάτων, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για λογαριασμό της ημεδαπής ή της αλλοδαπής θυγατρικής της εταιρείας αντίστοιχα, για τα εν λόγω μερίσματα, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων καταχωρείται μικτό στα βιβλία του νομικού προσώπου με την προσθήκη του φόρου που καταβλήθηκε και του φόρου που παρακρατήθηκε, προκειμένου στη συνέχεια να γίνει η σχετική έκπτωση.

Διευκρινίζεται ότι ως «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που καταβλήθηκε» νοείται σε κάθε περίπτωση ο φόρος που προκύπτει με βάση τα φορολογητέα κέρδη του διανεμόντος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (μειωμένος κατά τα ποσά τυχόν απαλλαγών ή εκπτώσεων φόρου, εκτός των ποσών των περιπτώσεων α' έως γ' της παρ.3 του άρθρου 68) και αναλογεί στα εισπραττόμενα μερίσματα, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ.2 του άρθρου 9 περί φόρου αλλοδαπής.

Επιπλέον σημειώνεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο «φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που καταβλήθηκε», όπως ορίσθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, περιορίζεται στο ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό με βάση τον ισχύοντα συντελεστή. Επομένως, ως μικτό ποσό λαμβάνεται για τις περιπτώσεις αυτές το ποσό του εισπραττόμενου μερίσματος με την προσθήκη σε αυτό του ποσού του φόρου, όπως έχει προκύψει μετά τον πιο πάνω περιορισμό.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν ήδη δοθεί για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013 με την ΠΟΛ. 1039/26.01.2015 εγκύκλιό μας αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ.πρωτ.Δ12Β 1074575ΕΞ2012/10-05-2012 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος τμήμα Β :

1.Ο φόρος αλλοδαπής (ΚΑ 600), θα συγκρίνεται με το άθροισμα των ΚΑ 004(φόρος που αναλογεί) και ΚΑ 005 (συμπληρωματικός φόρος), και όχι με το άθροισμα του (ΚΑ 700), προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγρ.4 του άρθρου 109 του ΚΦΕ, βάσει των οποίων το ποσό του φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα.

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, όπως έχει κριθεί και νομολογιακά (βλ. ΣτΕ 1528/2018, ΔΕφ Αθ 1765/2014, Τμήμα 5^ο Τριμελές, 1196/2018 Τμήμα 9^ο Τριμελές), από τις διατάξεις του άρ. 109 παρ. 4 του ν.2238/1994 (οι οποίες και είναι ουσιωδώς όμοιες με την αντίστοιχη διάταξη του άρ. 9 ν.4172/2013) συνάγεται ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου, πρώτα εκπίπτει ο φόρος που προκαταβλήθηκε και παρακρατήθηκε. Από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, για το εισόδημα που προέκυψε σ' αυτήν, κατά ποσό, όμως, ίσο με εκείνο που απομένει έπειτα από την έκπτωση από αυτόν (αναλογούντα) του ως άνω καταβληθέντος και παρακρατηθέντος και μόνο έως το ύψους του υπολοίπου αυτού. Και τούτο, γιατί η απόδοση του φόρου αυτού έγινε στην αλλοδαπή και δεν νοείται συμψηφισμός, εκτός από τον αναλογούντα φόρο, με άλλο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση ούτε επιστροφή του φόρου αυτού.

Περαιτέρω, έχει γίνει δεκτό, ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και το συμπληρωματικό φόρο αφαιρείται ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία **μόνο εφόσον προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο που να το καλύπτει**, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο προκαταβληθείς και ο παρακρατηθείς φόρος. Διαφορετική ερμηνεία θα κατέληγε να οδηγήσει το Ελληνικό Δημόσιο να επιστρέφει φόρο που δεν έχει εισπράξει. Έτσι, τυχόν καταβληθείς φόρος αλλοδαπής δεν δύναται να εκπέσει – και άρα να επιστραφεί – σε περίπτωση που **δεν απομένει χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ή προκύπτει πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό**. Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η επιστροφή του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου αφού πρόκειται για φόρο που δεν καταβλήθηκε στην Ελλάδα και δεν εισπράχθηκε αχρεωστήτως από το Ελληνικό Δημόσιο.

Για το λόγο αυτό, το ποσό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου δεν δύναται να επιστραφεί στην προσφεύγουσα και οιαδήποτε προσπάθεια της προσφεύγουσας να δικαιολογήσει διαφορετικό τρόπο υπολογισμού του φόρου προς το συμφέρον της πρέπει να κριθεί αλυσιτελής.

Το ίδιο ως άνω σκεπτικό είχε και η υπ' αριθ. 2137/13.06.2016 απόφαση της υπηρεσίας μας, επί της οποίας έχει εκδοθεί η αριθ.1196/2018 απόφαση του ΔΕφΑθ, απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον κοινό νομοθέτη ευρεία ευχέρεια προς διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος και άρα και του τρόπου υπολογισμού του προς επιστροφή φόρου (βλ. ΣτΕ 1685/2013 Ολ.).

Επειδή, εν προκειμένω με την υποβολή της αριθμ./2018 επιφύλαξης επί της αριθμού δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η προσφεύγουσα εταιρεία, ζητεί, να γίνει δεκτή η εν λόγω επιφύλαξη, να αναγνωρισθεί για συμψηφισμό ή επιστροφή, ο

παρακρατηθείς φόρος αλλοδαπής ποσού 375.306,85 ευρώ, που δεν υπολογίστηκε κατά την εκκαθάριση του φόρου, προβάλλοντας ως ισχυρισμό τα διαλαμβανόμενα στη Σύμβαση περί Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στον κωδικό 600 «Φόρος αλλοδαπής» του εντύπου Ν της δήλωσης φορολογικού έτους 2017 έχει συμπληρώσει το ποσό των 430.000,00 ευρώ, το οποίο αφορά φόρο σε ποσοστό 12,5% επί ποσού φορολογητέου εισοδήματος 1.720.00,00 ευρώ, για το υποκατάστημα της νομικής οντότητας που εδρεύει στη Κύπρο.

Εκ μέρους της προσφεύγουσας προσκομίσθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή βεβαιώσεις παρακράτησης & καταβολής του φόρου από το τμήμα εισοδήματος της Κυπριακής Δημοκρατίας, που προβλέπεται από την ΠΟΛ 1026/2014.

Επειδή, όπως αναφέρεται στις προαναφερθείσες διατάξεις, κατά την εκκαθάριση του συνολικού φόρου αφαιρούνται οι εκπιπτόμενοι φόροι με τη σειρά που αναφέρονται στο άρθρο 68 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτοί απεικονίζονται στο έντυπο ΦΕ «Ν» και περαιτέρω, όταν υφίσταται ποσό στον ΚΑ 600(φόρος αλλοδαπής) και το αποτέλεσμα που προκύπτει στον ΚΑ 012 είναι πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό, πρέπει να αφαιρείται από αυτό (το πιστωτικό), το ποσό του φόρου αλλοδαπής του ΚΑ 600 προκειμένου να μην επιστρέφεται ποσό φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις διατάξεις της ΠΟΛ 1060/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 27-11-2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επί της από 27-07-2018 και με αριθμ. πρωτ. ρητής επιφύλαξης, συνοδεύουσας την με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**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 .