



Αριθμός απόφασης:6133

Ημερομηνία: 04-12-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 27-7-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας "...", με έδρα τη αρ., με ΑΦΜ, κατά της από 27.6.2017 πράξης βεβαίωσης (άμεσος προσδιορισμός) φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου για το φορολογικό έτος 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά στην συνέχεια της με αρ. δήλωσης φόρου εισοδήματος Ν.Π. με την οποία βεβαιώθηκε φόρος εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 συνολικού ποσού 43.478,85 €.
5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά της οποίας ζητείται η ακύρωση - τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27-7-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ".....", με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (υποβολή δήλωσης ν.π., εκκαθάριση και βεβαίωση την 27-6-2017) 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 εταιρεία υπέβαλλε την με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. για το φορολογικό έτος 2016 βάσει της οποίας και δια αμέσου προσδιορισμού φόρου βεβαιώθηκε (με την υποβολή) φόρος εισοδήματος ποσού 43.478,85€. Συγκεκριμένα στη φορολογική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν φορολογητέα μας κέρδη ποσού 742.592,08 €, επί των οποίων προέκυψε φόρος εισοδήματος ποσού 215.351,70 €, και συμψηφίστηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε στην ημεδαπή ποσού 126.771,19 €, ο φόρος που προκαταβλήθηκε κατά το προηγούμενο έτος 136.141,37 €. Ταυτόχρονα υπολογίστηκε η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 88.580,51 €, τα τέλη χαρτοσήμου ποσού 216 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ 43,20 € και τέλος επιτηδεύματος 2.200 €, με αποτέλεσμα να επιβληθεί τελικά στην εταιρεία φόρος εισοδήματος ποσού 43.478,85 €. Η προσφεύγουσα είχε καταβάλλει και φόρο αλλοδαπής ποσού 179.728,14 € τον οποίον ζήτησε για έκπτωση- συμψηφισμό, πλην όμως δεν συμψηφίστηκε καθώς μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος και προκαταβλητέου φόρου στην Ελλάδα δεν προέκυψε θετικό ποσό φόρου για έκπτωση.

Ο προσφεύγουσα αμφισβητεί την νομιμότητα της πράξης αμέσου προσδιορισμού του φόρου και της βεβαίωσης που προέκυψε εξ' αυτής προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εν προκειμένω, η ελληνική φορολογική αρχή ενώ επιτρέπει την αφαίρεση από το φόρο εισοδήματος του φόρου που παρακρατήθηκε και προκαταβλήθηκε στην Ελλάδα, ακόμα και στην περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου, δεν επιφυλάσσει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση για το φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Ο φόρος αλλοδαπής, δηλαδή, αφαιρείται από το φόρο εισοδήματος μόνον στην περίπτωση που δεν υφίσταται πλέον πιστωτικό υπόλοιπο και όχι και στην περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου. Η ανωτέρω κατασκευή της ελληνικής φορολογικής αρχής συνιστά, ωστόσο, διακριτική μεταχείριση σε βάρος των νομικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα στην αλλοδαπή. Και αυτό, διότι, ενώ ο φόρος που παρακρατήθηκε στην ημεδαπή αφαιρείται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα δηλαδή εάν υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο ή όχι, δεν ισχύει το ίδιο για το φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ο οποίος συμψηφίζεται μόνον στην περίπτωση μη ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου.

Η φορολογική μεταχείριση αυτή του φόρου αλλοδαπής (με βάση μάλιστα μη δεσμευτικής ισχύος έγγραφο της ήδη ΑΑΔΕ, την ΠΟΛ. 1060.2015) παραβιάζει κατάφωρα την ελευθερία εγκατάστασης. Και τούτο διότι, ουσιαστικά αποτρέπει τις εταιρείες από την άσκηση των δραστηριοτήτων τους μέσω υποκαταστημάτων ή πρακτορείων σε άλλα κράτη-μέλη. Ουσιαστικά, δηλαδή, θέτει περιορισμούς στην

άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης εγκατάστασης των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μέσω της άσκησης των δραστηριοτήτων τους δημιουργώντας μορφώματα σε άλλα κράτη-μέλη.

Ως εκ τούτου, οι οδηγίες της Διοίκησης χρησιμοποιούν το κριτήριο της έδρας των ελεγχόμενων μορφωμάτων (εδώ υποκατάστημα), προβλέποντας διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά στη φορολογία των εταιρειών που έχουν εγκαταστάσεις στην ημεδαπή και των εταιρειών που διατηρούν τις ίδιες εγκαταστάσεις σε άλλα κράτη-μέλη. Με άλλα λόγια, προβλέπεται η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος μόνο για τις εταιρείες που ελέγχουν θυγατρικές εδρεύουσες στην ημεδαπή, η άνιση δε αυτή μεταχείριση ενάντια στις διατάξεις της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως είναι αδικαιολόγητη, από την άποψη ότι δεν υπάρχει κανένας λόγος υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος που να την καθιστά αναγκαία. Εάν δηλαδή το υποκατάστημα της εταιρείας μας βρισκόταν στην Ελλάδα αντί της Πολωνίας, ο φόρος που θα είχε παρακρατηθεί και αποδοθεί στο Ελληνικό Δημόσιο θα συμψηφιζόταν με τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος. Η μη χορήγηση, ωστόσο, του ιδίου φορολογικού πλεονεκτήματος παρότι το εν λόγω μόρφωμα είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. συνιστά παραβίαση της αρχής της ελευθερίας εγκατάστασης εντός της Ε.Ε.

Ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η εν λόγω μεταχείριση, με βάση τις οδηγίες της Διοίκησης (ΠΟΛ. 1060/2015), οι οποίες στην περίπτωση ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου εμποδίζουν την έκπτωση του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στη φορολογική αρχή άλλου κράτους-μέλους της Ε.Ε., ενώ αντίθετα επιτρέπουν αυτήν στην περίπτωση που ο παρακρατηθείς φόρος αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο είναι αντίθετη στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ περί ελευθερίας εγκατάστασης, όπως παγίως έχει ερμηνευθεί στην νομολογία του Δ.Ε.Ε. Ως εκ τούτου, η εκκαθάριση κατ' αυτό τον τρόπο του φόρου εισοδήματος της εταιρείας μας επί τη βάση των ανωτέρω οδηγιών είναι ακυρωτέα ως αντικείμενη σε υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις του ενωσιακού δικαίου.

2. Από το γράμμα των διατάξεων προκύπτει ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται δε αναφορικά με τη μείωση του ανωτέρω φόρου αφορά στο ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Εάν δηλαδή ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή υπερβαίνει το 29% των φορολογητέων κερδών λαμβάνεται υπόψη ποσό φόρου μέχρι ποσοστό 29% και όχι το υπερβάλλον ποσό.

Έτσι, εν αντιθέσει με τις ερμηνευτικές οδηγίες της Διοίκησης στην ΠΟΛ. 1060/2015 - σύμφωνα με την οποία «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» στην ανωτέρω νομοθετική διάταξη ουδεμία αναφορά, εξαίρεση ή επιφύλαξη γίνεται αναφορικά με τη μη επιστροφή από το Ελληνικό Δημόσιο του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή στην περίπτωση ύπαρξης

πιστωτικού υπολοίπου. Ως εκ τούτου, από την απλή ανάγνωση και μόνον της ανωτέρω διάταξης συνάγεται ότι η βούληση του νομοθέτη ήταν να θέσει όριο μόνον ως προς το ότι ο φόρος αλλοδαπής που επιστρέφεται από το Ελληνικό Δημόσιο δε δύναται να υπερβαίνει το φόρο που αναλογεί στο ποσό αυτό στην Ελλάδα, ότι δε δύναται δηλαδή να συμψηφιστεί πάνω από το 29% των φορολογητέων κερδών και όχι να περιορίσει την έκπτωση του φόρου αλλοδαπής στην περίπτωση ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου.

Το συμπέρασμα αυτό, άλλωστε, όπως προαναφέρθηκε, βρίσκει απολύτως έρεισμα στην ευρωπαϊκή νομοθεσία και στη νομολογία του Δ.Ε.Ε., καθότι συνάδει με την αρχή της ελευθερίας εγκατάστασης, σύμφωνα με την οποία τα κράτη-μέλη οφείλουν να επιφυλάσσουν την ίδια φορολογική μεταχείριση τόσο στους κατοίκους ημεδαπής όσο και στους κατοίκους των άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και να μην αποτρέπουν τους δικούς τους υπηκόους (στους οποίους περιλαμβάνονται και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες) από την άσκηση των δραστηριοτήτων τους μέσω της διατήρησης μορφωμάτων σε άλλα κράτη-μέλη.

Εξάλλου, όπως έχει παγίως κριθεί σε ανάλογες περιπτώσεις «όποτε ο νομοθέτης θέλησε να αποκλείσει την επιστροφή τυχόν προκύπτοντος πιστωτικού υπολοίπου μετά την έκπτωση του φόρου το όρισε ρητώς» (βλ. ΣτΕ 1463/2014 και ΣτΕ 1833/2015). Δεδομένου, λοιπόν, ότι από καμία νομοθετική διάταξη δεν υφίσταται πρόβλεψη περί μη επιστροφής του φόρου αλλοδαπής σε περίπτωση ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου, συνάγεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η βούληση του νομοθέτη δεν ήταν να θέσει περιορισμό στην επιστροφή φόρου αλλοδαπής σε περίπτωση ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου, αλλά μόνο στην περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή υπερβαίνει το φόρο που θα καταβαλλόταν για το ίδιο ποσό στην Ελλάδα.

Δεδομένου, επομένως ότι οι ερμηνευτικές οδηγίες της Διοίκησης ακολουθούν άλλη προσέγγιση για την έκπτωση του φόρου αλλοδαπής από εκείνην της σχετικής νομοθετικής διάταξης και συγκεκριμένα ότι θέτουν επιπρόσθετες προϋποθέσεις για την έκπτωση του παρακρατούμενου φόρου αλλοδαπής σε σχέση με εκείνες που θέτουν για την έκπτωση παρακρατούμενου φόρου ημεδαπής, αυτές δεν θα ήταν δυνατόν να έχουν ισχύ, ως υπερβαίνουσες τη παρασχεθείσα νομοθετική εξουσιοδότηση και παραβιάζουσες άμεσα τον νόμο και τον κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 Σ.), κατά τον οποίο αφενός η εξαίρεση και η απαλλαγή από τον φόρο ρυθμίζεται αποκλειστικά με διάταξη τυπικού νόμου και αφετέρου το περιεχόμενο και η έκταση αυτών δεν δύναται να διαπλαστεί ερμηνευτικά με διασταλτικό ή συσταλτικό τρόπο, αφού οι φορολογικοί νόμοι ερμηνεύονται μόνο γραμματικά.

Ως εκ τούτου, σε καμία περίπτωση δε δύναται να θεωρηθεί ότι η ύπαρξη πιστωτικού υπολοίπου που τίθεται ως προϋπόθεση από την Πολ. 1060/2015 για την έκπτωση του φόρου αλλοδαπής συνάδει με το γράμμα και το σκοπό του νόμου, ο οποίος δέχεται την έκπτωση του φόρου αλλοδαπής θέτοντας ως μοναδικό όριο το φόρο που θα καταβαλλόταν για το φορολογητέο ποσό στην Ελλάδα.

Επί των ισχυρισμών

Από τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου», προβλέπεται ότι3. 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.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε οκτώ (8), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία ημέρα του έβδομου μήνα από την υποβολή της δήλωσης, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

(Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 68 καταργήθηκε με την υποπερίπτωση η της περίπτωσης 11 της υποπαραγράφου Δ1 της παρ. Δ του [άρθρου 2 του μέρους Β του Ν.4336/2015](#) (ΦΕΚ Α' 94/14-8-2015) και σύμφωνα με την ίδια υποπερίπτωση καταργήθηκε για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά.)

Από τις διατάξεις του άρθρου 9 ν. 4172/2013 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής», προβλέπεται 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.»

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1060/ Αθήνα, 19 Μαρτίου 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του Ν. 4172/2013» προβλέπονται τα εξής «...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 ουσιασώς 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). 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.»

Από τις διατάξεις του άρθρου 69 του ν.4174/2013 «Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα «προβλέπεται ότι «1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. ...6. Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος, εφόσον συντρέχει περίπτωση.»

Εν προκειμένω επί της συγκεκριμένης εκκαθάρισης του φόρου, προκύπτουν τα εξής:

Α. Ο φόρος υπολογίστηκε στο ποσό των κερδών (ημεδαπής και αλλοδαπής) 742.592,08€ με τον ισχύοντα συντελεστή 29% σε ύψος 215.351,70€

Από το ποσό αυτό κατ' εφαρμογή του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1060/ Αθήνα, 19 Μαρτίου 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. αφαιρέθηκε κατά σειρά προτεραιότητας:

1. Ο παρακρατηθείς φόρος στην Ελλάδα ποσού 126.771,19 ευρώ και απέμεινε ποσό φόρου 88.580,51€,
2. Ο προκαταβληθείς φόρος στην Ελλάδα ποσού 136.141,37€ και προέκυψε (αρνητικό) πιστωτικό ποσό φόρου ποσού 47.560,86€.
3. Ο φόρος στην αλλοδαπή ποσού 179.728,14€ δεν συμψηφίστηκε καθώς μετά την αφαίρεση παρακρατηθέντος και προκαταβληθέντος φόρου δεν υπήρξε απομένων θετικό ποσό φόρου.

Β. Ακολουθώς επί του ποσού του φόρου υπολογίστηκε κατ' άρθρο 69 παρ. 1 και 6 του ν.4172/29013 προκαταβολή με τον ισχύοντα συντελεστή 100%, ήτοι ποσό 215.351,70€ X 100% =215.351,70€

Από την προκαταβολή αφαιρέθηκε το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε μόνο στην Ελλάδα, καθώς ρητά προβλέπεται από τη παρ. 6 του άρθρου 69 του ν.4172/2013, ήτοι ποσό φόρου 126.771,19 ευρώ και απέμεινε ποσό προκαταβολής φόρου ποσού 88.580,51€.

Γ. Βεβαιώθηκαν ακόμα τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011 ποσού 2200,00€ και χαρτόσημο ποσού 216,00€ πλέον ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 43,20€.

Δ. Από τον συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου φόρου ποσού 47.560,86€, της προκαταβολής φόρου ποσού 88.580,51€ πλέον τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011 ποσού 2200,00€, πλέον χαρτοσήμου ποσού 216,00€ πλέον ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ποσού 43,20€ προέκυψε χρεωστικό ποσό για καταβολή από τον άμεσο προσδιορισμό φόρου της με αρ./2017 δήλωσης φόρου εισοδήματος Ν.Π. ποσού 43.478,85€.

Συνεπώς η εκκαθάριση αυτή του φόρου έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9, 68 και 69 παρ. 1 και 6 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1060/ Αθήνα, 19 Μαρτίου 2015 εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε.

Περαιτέρω, επειδή ο έλεγχος της συμβατότητας των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας με το Σύνταγμα και το Ευρωπαϊκό δίκαιο δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας,

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 27-7-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας "....." για όλους τους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση προσφεύγοντος

Σύμφωνα με την από 27-6-2017 πράξη άμεσου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στην συνέχεια της με αρ. δήλωσης φόρου εισοδήματος Ν.Π., με την οποία βεβαιώθηκε φόρος εισοδήματος ποσού 43.478,85 €.

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
Τμ. 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