



Αριθμός απόφασης: 1684

Ημερομηνία: 12-03-2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : 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 10-11-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μμε έδρα στην Αθήνα επί της οδού κατά της σιωπηράς απορρίψεως, τεκμαιρομένης εκ της απράκτου παρόδου ενενήντα (90) ημερών από της καταθέσεως την 18/07/2017, της με αρ. πρωτ.επιφύλαξης συνοδεύουσας την με αρδήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016
5. Την παραπάνω πράξη (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών 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 10-11-2017 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (υποβολή δήλωσης ν.π., εκκαθάριση και βεβαίωση την 17-7-2017, παρέλευση 90 ημερών την 16-10-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε 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 185.469,08€. Συγκεκριμένα στη φορολογική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκαν φορολογητέα μας κέρδη ποσού 872.298,27€, επί των οποίων προέκυψε φόρος εισοδήματος ποσού 252.966,50€, και συμψηφίστηκε ο φόρος που παρακρατήθηκε στην ημεδαπή ποσού 227,68€, ο φόρος που προκαταβλήθηκε κατά το προηγούμενο έτος 321.008,56€ με αποτέλεσμα να απομένει πιστωτικό υπόλοιπο φόρου 68.269,74€ και να μην δύναται να συμψηφιστεί ο καταβληθείς στο εξωτερικό φόρος αλλοδαπής ποσού 101.590,06€. Ταυτόχρονα υπολογίστηκε η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 252.738,82€ και τέλος επιτηδεύματος 1.000,00€, με αποτέλεσμα να επιβληθεί τελικά στην εταιρεία φόρος εισοδήματος ποσού 185.469,08€. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είχε καταβάλλει και φόρο αλλοδαπής ποσού 101.590,06€ 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.

Η προσφεύγουσα με την με αρ./17-7-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. για το φορολογικό έτος 2016 με επιφύλαξη και το με αρ. πρωτ./18-7-2017 έγγραφο - επιφύλαξή της αμφισβητεί την νομιμότητα της βεβαίωσης που προέκυψε εξ' αυτής. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν απάντησε στην επιφύλαξη εντός του προβλεπόμενου από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν.4174/2013. Μετά την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας των 90 ημερών απάντησης της επιφύλαξης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, υπεβλήθη η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή με την οποία προβλήθηκε από την προσφεύγουσα ότι από το συνολικό φόρο αλλοδαπής ποσού ευρώ 101.590,06 που κατέβαλε, θα έπρεπε, να εκπέσει το μέρος που ισούται με το φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, ήτοι να εκπέσει ποσό φόρου ευρώ 69.792,22 (κέρδη Υποκαταστήματος ευρώ 240.662,84 x 29% συντελεστής φόρου εισοδήματος, άρθρο 58 παρ. 1 ΚΦΕ) και επομένως, το πιστωτικό υπόλοιπο για συμψηφισμό θα έπρεπε να υπολογιστεί ως ανερχόμενο σε ευρώ 138.061,97 (ήτοι το ποσό του αναλογούντος στα κέρδη της εταιρείας φόρου εισοδήματος ανερχόμενου σε ευρώ 252.966,50 μειωμένο (α) κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ανερχόμενο σε ευρώ 227,68, (β) το ποσό του αλλοδαπού φόρου που καταβλήθηκε και που εκπίπτει ανεχόμενο σε ευρώ 69.792,22 καθώς και (γ) το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ευρώ 321.008,56. Δεδομένου δε ότι η προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους υπολογίζεται σε ευρώ 252.738,82 (λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με το νόμο, από τη προκαταβολή αυτή δεν αφαιρείται φόρος που παρακρατείται στην αλλοδαπή), σύμφωνα με την εταιρεία θα έπρεπε το συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση, να ανέρχεται σε ευρώ 115.676,82, αντί του

ποσού ευρώ 185.469,08. Η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ των δύο αυτών ποσών, ανέρχεται σε ευρώ (185.469,08 – 115.676,82 =) 69.792,22.

Επί των ισχυρισμών

Από τις διατάξεις του ν. 4172/2013 προβλέπονται τα παρακάτω:

«Άρθρο 9 Πίστωση φόρου αλλοδαπής:

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.

Άρθρο 68 Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου

1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έτους μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

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.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.

Άρθρο 69 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα:

1. Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με το εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

Αν στη δήλωση περιλαμβάνονται και εισοδήματα για τα οποία ο φόρος παρακρατείται ή καταβάλλεται κατά τις διατάξεις των επόμενων παραγράφων, ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα αυτά εκπίπτει από το φόρο που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το προηγούμενο εδάφιο. Αν το εισόδημα με βάση το οποίο ενεργείται η βεβαίωση του φόρου προσδιορίζεται κατά τρόπο τεκμαρτό, ο φόρος που αναλογεί στο τεκμαρτό αυτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού που πρέπει να βεβαιωθεί κατά το άρθρο αυτό. Όταν υποβάλλεται δήλωση για πρώτη φορά το προς βεβαίωση ποσό της παραγράφου αυτής περιορίζεται στο μισό.

Άρθρο 71 Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων: 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. 8. Οι διατάξεις των παραγράφων 4,5 και 6 του άρθρου 69 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που οφείλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ως προκαταβολή φόρου.»

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 ουσιαστές 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....

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, **αποκτή 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 (επιστροφή) 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 μiktό 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 ορίστηκε στην προηγούμενη παράγραφο, περιορίζεται στο ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό με βάση τον ισχύοντα συντελεστή. Επομένως, ως μiktό 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...»

Από τις διατάξεις του ν. 3228/04 (Φ.Ε.Κ. 32/2004/9-2-2004 τ.Α') Κύρωση της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Τουρκίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, προβλέπονται επί του θέματος αυτού τα εξής:

«...Άρθρο 2 Φόροι που καλύπτονται

1. Η παρούσα Συμφωνία εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται για λογαριασμό καθενός από τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή των πολιτικών υποδιαιρέσεων ή των τοπικών αρχών, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα ή σε στοιχεία του εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων των φόρων που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων που επιβάλλονται στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

...4. Η Συμφωνία εφαρμόζεται επίσης σε οποιουσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιαστικά παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας Συμφωνίας επιπρόσθετα, ή στη θέση των υφιστάμενων φόρων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών, θα γνωστοποιούν η μία στην άλλη οποιαδήποτε ουσιαστική μεταβολή έχει επέλθει στην αντίστοιχη φορολογική νομοθεσία τους.

...

Άρθρο 7 Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό. Αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες όπως προαναφέρθηκε, τότε τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, **αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών που αποδίδονται σε αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση. ...**

...

Άρθρο 10 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

1. **Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρία που είναι κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογηθούν σε αυτό το άλλο Κράτος.**

2. Εντούτοις τέτοια μερίσματα, μπορούν επίσης να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν θα υπερβαίνει το 15% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών θα καθορίζουν με αμοιβαίο διακανονισμό τον τρόπο εφαρμογής αυτών των περιορισμών. Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη

φορολογία της εταιρίας αναφορικά μετά κέρδη έκτων οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα.

3. Ο όρος "μερίσματα" όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το Άρθρο, υποδηλώνει, εισόδημα από μετοχές, μετοχές ή δικαιώματα "επικαρπίας", ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη, που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη καθώς επίσης και εισόδημα από εταιρικά δικαιώματα το οποίο υπόκειται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με το εισόδημα από μετοχές σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους του οποίου είναι κάτοικος η εταιρία που διενεργεί τη διανομή, και το εισόδημα προκύπτει από επενδυτικό κεφάλαιο και επενδυτικό οργανισμό.

4. Κέρδη μιας εταιρίας ενός Συμβαλλόμενου Κράτους η οποία διεξάγει επιχειρηματική δραστηριότητα στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μόνιμης εγκατάστασης η οποία βρίσκεται εκεί, αφού έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το Άρθρο 7, μπορεί να φορολογηθεί για το υπόλοιπο ποσό στο συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση και σύμφωνα με την παράγραφο 2 αυτού του Άρθρου.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν θα έχουν εφαρμογή αν ο δικαιούχος των μερισμάτων, όντας κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης, που βρίσκεται σε αυτό ή παρέχει ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες σε αυτό το άλλο Κράτος μέσω μιας καθορισμένης βάσης που βρίσκεται σε αυτό και η συμμετοχή (holding) σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα μερίσματα συνδέεται ουσιαστικά με αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σε αυτή την περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των Αρθρων 7 ή 14 ανάλογα με την περίπτωση.. ...»

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

Α. Ο φόρος υπολογίστηκε στο ποσό των κερδών (ημεδαπής και αλλοδαπής) 872.298,27€ με τον ισχύοντα συντελεστή 29% σε ύψος 252.966,50€.

Ο φόρος που καταβλήθηκε στην Τουρκία προκύπτει ως εξής:

Φόρος κερδών 2016 ποσού 159.922,63 λιρών Τουρκίας, ο οποίος βάσει της μέσης ισοτιμίας 2016 της Τ.Τ.Ε (3,3433) προσδιορίζεται σε 47.833,77€

Φόρος μερισμάτων επί ποσού μερίσματος 1.474.034,60 λιρών Τουρκίας δήλωσης Οκτωβρίου 2016 ποσού 221.105,19 λιρών Τουρκίας, καταβληθείς την 26-1-2017 ο οποίος βάσει της ισοτιμίας 26-1-2017 της Τ.τ.Ε. (4,1361) προσδιορίζεται σε 53.457,41€ και αφορά σύμφωνα με την προσφεύγουσα καταβολή κερδών παρελθουσών χρήσεων από το Τουρκικό υποκατάστημα προς το κεντρικό κατάστημα της εταιρείας. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία διατηρεί **ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ** στην Τουρκία (εκτός Ε.Ε.) και όχι θυγατρική εταιρεία ή συμμετοχή στο κεφάλαιο άλλης εταιρείας, συνεπώς με την παρ. 1 και 3 του άρθρου 10 της Σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Τουρκίας και το Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, δεν νοείται μέρισμα στην περίπτωση μεταφοράς των κερδών από το υποκατάστημα στο κεντρικό, καθώς υποκατάστημα και κεντρικό είναι μία εταιρεία. Περαιτέρω από τις διατάξεις του άρθρου 9 ν.4174/2013 προβλέπεται μείωση κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα, δηλαδή για το εισόδημα

της χρήσης που αφορά ο προσδιορισθείς στην Ελλάδα φόρος, ενώ από το άρθρο 68 του ίδιου νόμου προβλέπεται η έκπτωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 και 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. Στην υπό εξέταση περίπτωση, ο φόρος 221.105,19 λιρών Τουρκίας, καταβληθείς την 26-1-2017 δεν προσδιορίζεται ότι αφορά το εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2016 συνεπώς ο φόρος αυτός, εφόσον συνιστά φόρο εισοδήματος και όχι αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο μερισμάτων, εκπίπτει στις χρήσεις που αυτός αφορά όταν προσδιοριστούν από σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής. Συνεπώς το σύνολο του καταβληθέντος στην Αλλοδαπή φόρου εισοδήματος για το 2016 με βάση τα στοιχεία που προσκομίστηκαν και δύναται να εκπέσει είναι ύψους 47.833,77€.

Από το ποσό του φόρου που προκύπτει για το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας για την χρήση 2016 κατ' εφαρμογή του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1060/ Αθήνα, 19 Μαρτίου 2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. αφαιρείται κατά σειρά προτεραιότητας:

1. Ο παρακρατηθείς φόρος στην Ελλάδα ποσού 227,68€ και απέμεινε ποσό φόρου 252.738,82€,
2. Ο προκαταβληθείς φόρος στην Ελλάδα ποσού 321.008,56€ και προέκυψε (αρνητικό) πιστωτικό ποσό φόρου ποσού 68.269,74€.
3. Ο φόρος στην αλλοδαπή ποσού 47.833,77€ προερχόμενος από φόρο επί κερδών ποσού 47.833,77€, μέχρι το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στα ίδια κέρδη στην Ελλάδα ποσού 799.613,17 λίρες Τουρκίας (ισοτιμία 30-12-2016 : 3,7072) ή $215.152,45€ \times 29\% = 62.394,21€$. Ο φόρος αυτός όμως, δεν συμψηφίστηκε καθώς μετά την αφαίρεση παρακρατηθέντος και προκαταβληθέντος φόρου δεν υπήρξε απομένον θετικό ποσό φόρου.

Β. Ακολουθώντας επί του ποσού του φόρου υπολογίστηκε κατ' άρθρο 71 παρ. 1 του ν.4172/29013 προκαταβολή με τον ισχύοντα συντελεστή 100%, ήτοι ποσό $252.966,50€ \times 100\% = 252.966,50€$

Από την προκαταβολή αφαιρέθηκε το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε μόνο στην Ελλάδα, καθώς ρητά προβλέπεται από τις παρ. 1, 6 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, ήτοι ποσό φόρου 227,68ευρώ και απέμεινε ποσό προκαταβολής φόρου ποσού 252.738,82€.

Γ. Βεβαιώθηκαν ακόμα τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011 ποσού 1000,00€.

Δ. Από τον συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου φόρου ποσού 68.269,74€, της προκαταβολής φόρου ποσού 252.738,82€ πλέον τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 ν. 3986/2011 ποσού 1000,00€, προέκυψε χρεωστικό ποσό για καταβολή από τον

άμεσο προσδιορισμό φόρου της με αρ./17-7-2017 δήλωσης φόρου εισοδήματος Ν.Π. ποσού 185.469,08€.

Συνεπώς η εκκαθάριση αυτή του φόρου έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9, 68,69 και 71 παρ. 1 έως 6 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ.1060/ Αθήνα, 19 Μαρτίου 2015 εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από 10-11-2017 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ, για όλους τους προβαλλόμενους λόγους και ποσά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση προσφεύγοντος

Σύμφωνα με την από 17-7-2017 πράξη άμεσου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στην συνέχεια της με αρ. με αρ./17-7-2017 δήλωσης φόρου εισοδήματος Ν.Π. ποσού 185.469,08€.

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