



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/02/2018

Αριθμός απόφασης: 407

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πρωτ. /30.08.2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπ' αριθ. πρωτ. /17.07.2017 έγγραφης επιφύλαξης που υποβλήθηκε για την υπ' αριθ. /14.07.2017 δήλωση φορολογίας

εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρου 45 ν.4172/2013) φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./30.08.2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, επί της υπ' αριθ. πρωτ./17.07.2017 έγγραφης επιφύλαξης που υποβλήθηκε για την υπ' αριθ./14.07.2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρου 45 ν.4172/2013) φορολογικού έτους 2016 .

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθ./30.08.2017 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας που διατυπώθηκε διά της υπ' αριθ. πρωτ./17.07.2017 δήλωσης επιφύλαξης για την υπ' αριθ./14.07.2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος περί συμψηφισμού υπολοίπου φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με την προκαταβολή φόρου του τρέχοντος φορολογικού έτους και το τέλος επιτηδεύματος. Συγκεκριμένα, με την υποβολή της υπ' αριθ./14.07.2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρου 45 ν.4172/2013) φορολογικού έτους 2016, δηλώθηκε με επιφύλαξη φορολογητέο καθαρό εισόδημα 15.854.955,84€ στο οποίο αναλογεί φόρος 4.597.937,19€. Από το ποσό αυτό αφαιρέθηκε ο φόρος που προκαταβλήθηκε ποσού 4.573.296,90€ και ο φόρος που παρακρατήθηκε στην ημεδαπή ποσού 687,45€. Επίσης, επί του ως άνω φορολογητέου εισοδήματος (που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή) παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 788.681,20€ (και ειδικότερα στην Ινδία ποσό 184.097,90€, στην Νότιο Κορέα ποσό 76.563,12€, στη Σλοβακία ποσό 1.890,00€, στην Ισπανία ποσό 10.920,00€, στην Ιαπωνία ποσό 497.304,93€, στη Βραζιλία ποσό 16.541,65€ και στην Ταϊλάνδη ποσό 1.363,60€), από τον οποίο συμψηφίστηκε ποσό 23.952,84€ με φόρο που αναλογεί στο φορολογητέο καθαρό εισόδημα δίχως να μεταφερθεί το υπόλοιπο ποσό των 764.728,36€ στον κωδικό [ΚΑ012] προς συμψηφισμό με την προκαταβολή του τρέχοντος έτους 4.597.249,74€ και το τέλος επιτηδεύματος 800,00€, ήτοι με το συνολικό βεβαιωθέν ποσό 4.589.049,74€.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., την αποδοχή του αιτήματός της περί συμψηφισμού φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή με την προκαταβολή φόρου του επόμενου φορολογικού έτους και το τέλος επιτηδεύματος, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις του ν.4172/2013 εφαρμόστηκαν πλημμελώς έπειτα από την παράνομη ερμηνευτική εκδοχή της ΠΟΛ.1060/19.03.2015, η οποία επιβάλλει διπλή φορολόγηση στα εισοδήματα που αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, κατά παράβαση των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Η αρχική θέση της Φορολογικής Διοίκησης, διά των υπ' αριθ. πρωτ. 1112918/10736/B00/ΠΟΛ.1248/12.11.1992, 1060636/10717/B0012/09.07.2007, 1112078/ 10003/B0012/16.05.2007 και 1087693/1121π.ε./B0012/23.05.2007 απαντήσεων της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος, μεταβλήθηκε ξαφνικά με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ12 Β 1074575 ΕΞ 2012/ 10.05.2012 έγγραφο της ίδιας Διεύθυνσης και το υπ' αριθ. πρωτ. Δ30 Α 4017777 ΕΞ 2012/ 29.05.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογών Η/Υ του Υπουργείου Οικονομικών, παραβιάζοντας τις αρχές της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού,

εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων. 2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν.δ. 4580/09.11.1966, περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Δημοκρατίας της Ινδίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. 235/9-11-1966, τ. Α') ορίζεται ότι: «Δικαιώματα κτώμενα υπό κατοίκου ενός των εδαφών εκ πηγών ευρισκομένων εις το έτερον έδαφος, θέλουσι φορολογηθή μόνον εις το έτερον τούτο έδαφος. Εις το άρθρον τούτο ο όρος «δικαίωμα» σημαίνει οιονδήποτε δικαίωμα ή άλλο παρόμοιον ποσόν, λαμβανόμενον ως αντάλλαγμα δια το δικαίωμα χρήσεως πνευματικής ιδιοκτησίας, καλλιτεχνικών ή επιστημονικών εργασιών, κινηματογραφικών ταινιών, ευρεσιτεχνίας, υποδειγμάτων, σχεδίων, διαγραμμάτων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων, εμπορικών και βιομηχανικών σημάτων ή άλλης αναλόγου περιουσίας ή δικαιωμάτων, αλλά δεν περιλαμβάνει οιονδήποτε δικαίωμα ή άλλο παρόμοιον ποσόν σχετικόν προς την εκμετάλλευσιν μεταλλείων, λατομείων ή άλλων φυσικών πόρων».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 2571/1998, περί Κύρωσης της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Κορέας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος, ορίζεται ότι: «1. Δικαιώματα, που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορεί να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος. 2. Όμως τα δικαιώματα αυτά μπορεί να φορολογούνται επίσης και στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά, αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού....». Περαιτέρω, με το άρθρο 23 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία αποτρέπεται ως ακολούθως: Στην περίπτωση κατά την οποία κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, δύναται να φορολογηθεί στην Κορέα, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει ως έκπτωση από τον Ελληνικό φόρο εισοδήματος, αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Κορέα. Εν τούτοις, η έκπτωση αυτή δεν υπερβαίνει το μέρος του ελληνικού φόρου, όπως υπολογίστηκε πριν από την έκπτωση, που αντιστοιχεί στο εισόδημα το οποίο δύναται να φορολογηθεί στην Κορέα».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 2571/1998, περί Κύρωσης της Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τσεχοσλαβικής Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος, ορίζεται ότι: «1. Δικαιώματα που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος. 2. Μπορούν, όμως, τα δικαιώματα που αναφέρονται στην υποπαράγραφο α' της παραγράφου 3 να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτό τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού. 3. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται στο άρθρο αυτό, σημαίνει πληρωμές κάθε είδους που εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή για το δικαίωμα χρήσης, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής, ή βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές». Περαιτέρω, με το άρθρο 22 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην Ελλάδα, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται με τον ακόλουθο τρόπο: Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Συμφωνίας, μπορεί να φορολογείται στην Τσεχοσλοβακία, η Ελλάδα χορηγεί έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού ποσό ίσο με το φόρο που καταβλήθηκε στην Τσεχοσλοβακία. Η έκπτωση όμως αυτή δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του (ελληνικού φόρου) υπολογιζόμενου πριν από την έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Τσεχοσλοβακία».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 2571/1998, περί Κύρωσης της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου της Ισπανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος, ορίζεται ότι: «1. Δικαιώματα που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος. 2. Τέτοια δικαιώματα μπορούν, όμως, να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 6% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ρυθμίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού. 3. Ο όρος «δικαιώματα» όπως χρησιμοποιείται σ' αυτό το άρθρο σημαίνει: πληρωμές κάθε είδους που

εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής, φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών ή μαγνητοταινιών ή οποιουδήποτε άλλου μέσου για οπτική ή ηχητική αναπαραγωγή, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μουσικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία». Περαιτέρω, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην Ελληνική Δημοκρατία η διπλή φορολογία αποφεύγεται τηρουμένων των σχετικών διατάξεων του νόμου της Ελληνικής Δημοκρατίας ως ακολούθως: α) Όταν ένας κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης μπορεί να φορολογηθεί στην Ισπανία, η Ελληνική Δημοκρατία παρέχει ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος ή κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ένα ποσό ίσο με το φόρο που έχει πραγματικά πληρωθεί στην Ισπανία».

Επειδή, δεν υφίσταται σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με την Ομοσπονδία της Βραζιλίας, με το Βασίλειο της Ταϊλάνδης και την Ιαπωνία.

Επειδή, με το άρθρο 9 του ν.4172/2013 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, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1026/30.01.2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., περί καθορισμού 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 παρ. 3 του άρθρου 68 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, με την ΠΟΛ. 1060/19.03.2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν.4172/2013, σχετικά με την καταβολή του φόρου και την πίστωση φόρου αλλοδαπής διευκρινίστηκε ότι: «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..... 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..... 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 υπερβεί 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.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στην ανάπτυξη τυποποιημένου λογισμικού για μηχανολογική χρήση, το σύνολο δε του φορολογητέου εισοδήματός της κατά το φορολογικό έτος 2016 προέρχεται από την παραχώρηση αδειών χρήσης (licensing) προς τους στην αλλοδαπή εγκατεστημένους πελάτες της για το οποίο παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 788.681,20€ και ειδικότερα στην Ινδία ποσό 184.097,90€, στην Νότιο Κορέα ποσό 76.563,12€, στη Σλοβακία ποσό 1.890,00€, στην Ισπανία ποσό 10.920,00€, στην Ιαπωνία ποσό 497.304,93€, στη Βραζιλία ποσό 16.541,65€ και στην Ταϊλάνδη ποσό 1.363,60€.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την με επιφύλαξη υποβληθείσα υπ' αριθ./14.07.2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρου 45 ν.4172/2013) φορολογικού έτους 2016, το φορολογητέο καθαρό εισόδημα ανήλθε στο ποσό των 15.854.955,84€ στο οποίο αναλογεί φόρος 4.597.937,19€. Κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ. 1060/2015, από το ποσό αυτό αφαιρέθηκε, κατά σειρά, ο φόρος που προκαταβλήθηκε, ποσού 4.573.296,90€, και ο φόρος που παρακρατήθηκε στην ημεδαπή, ποσού 687,45€. Επί του ως άνω φορολογητέου εισοδήματος (που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή) παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε φόρος αλλοδαπής, συνολικού ποσού 788.681,20€, από τον οποίο συμψηφίστηκε μόνον το ποσό των 23.952,84€ με φόρο που αναλογεί στο φορολογητέο καθαρό εισόδημα, διότι σύμφωνα με την προαναφερθείσα εγκύκλιο, δε δύναται να μεταφερθεί πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου αλλοδαπής. Επιπροσθέτως, στην προσφεύγουσα επιβλήθηκε προκαταβολή του τρέχοντος έτους 4.597.249,74€ και τέλος επιτηδεύματος 800,00€, ήτοι συνολικό βεβαιωθέν ποσό 4.589.049,74€.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με το άρθρο 9 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. 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.....».

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 10/10/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης:

Φορολογικό Έτος 2016

Χρεωστικό: 4.598.049,74€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από τη με αριθ./14.07.2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (άρθρου 45 ν.4172/2013) φορολογικού έτους 2016 και βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ/14.07.2017 (ΑΤΒ/14.07.2017).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.