



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7.12.2021

Αριθμός απόφασης: 4487

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 9.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ ....., εδρεύουσα στην Καλλιθέα Αττικής, οδός ....., κατά της από 11.06.2021 ρητής απόρριψης της ΑΑΔΕ επί αιτήματος για νέα εκκαθάριση, μετά την υποβολή την 8.06.2021 τροποποιητικών δηλώσεων μερικής ανάκλησης των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, άλλως σιωπηρής απόρριψης του ανωτέρω αιτήματος, αν θεωρηθεί ότι η από 11.06.2021 απάντηση στο αίτημά της δεν αποτελεί ρητή απόρριψη του αιτήματός της, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 15.07.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 9.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή του από 11.06.2021 αιτήματος της με θέμα: «ρητή επιφύλαξη υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων χρήσεων 2017-2018-2019 (με μερική ανάκληση των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων ΣΤΕ 653/2020)», αιτήθηκε την νέα εκκαθάριση των τροποποιητικών δηλώσεων για τις χρήσεις 2017, 2018 και 2019 (ΣΤΕ 653/2020).

Η ΑΑΔΕ με αυτοματοποιημένο μήνυμα από Σύστημα Προγραμματισμού Επισκέψεων και Ηλεκτρονικών Επικοινωνιών Κεντρικών, Ειδικών Αποκεντρωμένων και Περιφερειακών Υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. απάντησε στην προσφεύγουσα τα εξής: «... Βάσει των υποβληθεισών δηλώσεών σας χρήσεων 2017-2018-2019 που υποβάλατε την 7/6/2021 μέσω TAXIS παρατηρούμε ότι αν και συμπληρώθηκε ο ΚΑ 600 δεν αυξήθηκε το πιστωτικό του ΚΑ 750 καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει αναδρομικότητα στην ..... /5.5.2021 (έκπτωση φόρου) που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον συνολικό φόρο προσώπου του άρθρου 45 του ν.4172/2013 κατ' εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας. Επίσης σας γνωρίζουμε ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν.4174/2013 προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους ΔΟΥ εντός προθεσμίας 3 εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.».

#### Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία εδρεύει στην Αθήνα και έχει ως αντικείμενο εργασιών την εισαγωγή και εμπορία Η/Υ καθώς και ανταλλακτικών και αναλωσίμων υλικών αυτών, εισαγωγή και εμπορία προγραμμάτων για υπολογιστές, παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής των πωλούμενων μηχανημάτων και προγραμμάτων, παροχή υπηρεσιών ανάπτυξης μηχανογραφικών εφαρμογών και την παροχή υπηρεσιών τεχνικής υποστήριξης και την υλοποίηση σύγχρονων έργων πληροφορικής, ενώ από το 2007 διατηρεί μέχρι σήμερα υποκατάστημα στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στο Βέλγιο, τα κέρδη του οποίου ενοποιεί με τα αντίστοιχα της κεντρικής εκμετάλλευσης στην ημεδαπή, στην οποία εξάγει ενιαία συνολικά αποτελέσματα (κέρδη και ζημιές). Το εν λόγω υποκατάστημα της εταιρείας στο Βέλγιο από την δραστηριότητά της στην αλλοδαπή (Βέλγιο), κατά τα επίδικα έτη, κατέβαλε για φόρο εισοδήματος στην αλλοδαπή για το έτος 2017 ποσό 460.635,72 ευρώ, για το έτος 2018 ποσό 91.538,35 ευρώ και το έτος 2019 ποσό 547.798,54 ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 7 της από 25/05/2004 Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου αποσκοπούσα στην αποφυγή διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) και την πρόληψη της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος. Η ως άνω

εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά στην αρμόδια για τη φορολογίας εισοδήματός της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, στις 8/06/2021 τροποποιητικές δηλώσεις / μερικά ανακλητικές ως προς τον συμψηφισμό του φόρου αλλοδαπής και επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου που θα προέκυπτε τελικά μετά την αφαίρεση και των λοιπών προκαταβληθέντων και παρακρατηθέντων στην Ελλάδα φόρων, για τις χρήσεις 2017, 2018 και 2019 (ΣΤΕ 653/2020), οι οποίες δεν έγιναν δεκτές.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνουν δεκτές οι τροποποιητικές / μερικώς ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, να γίνει νέα εκκαθάριση αυτών και να επιστραφεί το πιστωτικό υπόλοιπο που θα προκύψει νομιμοτόκως από 9/06/2021, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Νόμιμη μερική ανάκληση των δηλώσεων με τις τροποποιητικές δηλώσεις
- Συμψηφισμός καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου.
- Έντοκη επιστροφή των πιστωτικών υπολοίπων.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, περί πίστωσης φόρου αλλοδαπής, ορίζονται τα εξής:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«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.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ίδιου ως άνω νόμου:

«Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα

1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ως άνω νόμου

«Δήλωση με επιφύλαξη

1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει 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 εκπώσεις 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.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, σχετικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και καταβολή του φόρου, ορίζονται τα εξής:

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

2. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου 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.

.....

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. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1060/19.03.2015 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν.4172/2013 ως κάτωθι:

«..... 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.

.....

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. ...»

Επειδή, κατόπιν έκδοσης από το ΣτΕ των υπ' αριθ. ΣτΕ 652/2020 και ΣτΕ 653/2020 αποφάσεων του σχετικά με την έκπτωση φόρου αλλοδαπής, εκδόθηκε η Ε.2089/5.05.2021 εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Έκπτωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον συνολικό φόρο προσώπου του άρθρου 45 του ν.4172/2013, κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας», με την οποία έγιναν γνωστά τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, 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 (παρ. 1). 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 (παρ. 2).

3. Με την ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9 και 68 του ν. 4172/2013 επισημάνθηκε ότι 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' αριθ. 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.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με την παρ. 32 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013 και την κατάργησή τους με το άρθρο 72 του ν. 4172/2013, οριζόταν ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν: α) ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο, β)

ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσauxηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του παρόντος, γ) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

5. Το ΣτΕ με τις υπ' αριθμ. ΣτΕ 652/2020 και ΣτΕ 653/2020 αποφάσεις του έκρινε, κατά την εκδίκαση υποθέσεων σχετικά με την έκπτωση φόρου αλλοδαπής και συγκεκριμένα με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 περ. γ' του άρθρου 109 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδας Κύπρου, ότι εισόδημα ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας το οποίο προκύπτει στην Κύπρο και φορολογείται σύμφωνα με την κυπριακή νομοθεσία, συνυπολογίζεται για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος, επί του τελευταίου καθορίζεται ο αναλογών συνολικός φόρος, παραχωρείται δε έκπτωση για τον φόρο που καταβλήθηκε στην Κύπρο, ήτοι από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο (και τον συμπληρωματικό επί εισοδήματος από ακίνητα κατά την παρ. 3 του άρθρου 109), που προκύπτει προς βεβαίωση (και δη σε ποσό επαρκές ώστε να χωρήσει η εν λόγω έκπτωση), αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι τυχόν άλλων εκπεστέων φόρων των περ. α' και β' της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. ο καταβληθείς στην Κύπρο φόρος με ανώτατο όριο το ποσό του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα που προκύπτει στην Κύπρο. Εφόσον, δε, στη συνέχεια της εκκαθάρισης του οφειλόμενου (καταβλητέου) φόρου, δια της αφαίρεσης, από τον αναλογούντα και τον συμπληρωματικό φόρο που προκύπτουν προς βεβαίωση, και μετά την κατά τα ανωτέρω αφαίρεση από αυτούς του φόρου που κατεβλήθη στην Κύπρο, (του αθροίσματος) των ποσών τυχόν άλλων εκπεστέων φόρων των περ. α' και β' της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, το αποτέλεσμα αυτής (της εκκαθάρισης) καταλήξει σε πιστωτικό υπόλοιπο διαμορφούμενο από τους φόρους αυτούς, χωρεί εφαρμογή της επόμενης παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου, κατά τα οριζόμενα σε αυτήν και υπό τις εκεί τασσόμενες προϋποθέσεις. Τούτο διότι η, υπερνομοθετικής ισχύος σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος, διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 21 της ΣΑΔΦ επιτάσσει την αποφυγή της διπλής φορολογίας αυτού, κατά τα οριζόμενα ειδικότερα στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου. Σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη, ο (κυπριακός) φόρος ο καταβλητέος σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία της Κύπρου σε σχέση με εισόδημα προερχόμενο από πηγή στην Κύπρο, «παρέχεται ως πίστωση», δηλαδή αφαιρείται από τον (ελληνικό) φόρο τον καταβλητέο επί του αυτού εισοδήματος στην ημεδαπή, «τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσιν υπό μορφήν πιστώσεων έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου».

Ως τέτοιες διατάξεις νοούνται οι διατάξεις αποκλειστικώς της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε., η οποία αφορά στο ζήτημα της έκπτωσης του φόρου που προκύπτει στην αλλοδαπή από τον φόρο που προκύπτει στην ημεδαπή, και όχι η παράγραφος 4 του άρθρου 109 στο σύνολό της, η οποία στις λοιπές περιπτώσεις αυτής δεν ρυθμίζει τα της έκπτωσης φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον ημεδαπό φόρο αλλά ορίζει κατηγορίες (άλλων) εκπεστέων φόρων, ήτοι του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σε εισόδημα που υπόκειται σε φόρο (περ. α'), καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (περ. β'). Είναι, ως εκ τούτου, αδιάφορη από την εξεταζόμενη άποψη (της επιτασσόμενης από τις υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις της ως άνω ΣΑΔΦ αποφυγής διπλής φορολογίας) η σχέση των διατάξεων της περ. γ' προς τις λοιπές περιπτώσεις (α', β') της

παραγράφου 4 του άρθρου 109, η οποία ρυθμίζεται από τον εθνικό νομοθέτη για περιπτώσεις, κατά τις οποίες δεν υφίσταται σύμβαση περί αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος (ΣΤΕ 1527/2018, ΣΤΕ 1528/2018 7μ.).

6. Διατάξεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος και, κατά περίπτωση, κεφαλαίου, υπάρχουν σε όλες τις εν ισχύ ΣΑΔΦ, οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος και έχουν, ως εκ τούτου, υπερνομοθετική ισχύ (διαθέσιμες στο σύνδεσμο <https://www.aade.gr/keimena-symbaseon-symfonion-apofygis-diplis-forologias-tis-elladas-me-0>).

7. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 είναι ουσιαστικά όμοιες με αυτές της παρ. 4 και 5 του άρθρου 109 του ν. 2238/1994, ο φόρος που καταβάλλεται από πρόσωπο του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 σε χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για εισόδημα που προκύπτει και φορολογείται εκεί σύμφωνα με την οικεία ΣΑΔΦ, εκπίπτει από το συνολικό ποσό φόρου του προσώπου αυτού στην Ελλάδα, με τους όρους και τις προϋποθέσεις και μέχρι του ύψους που ορίζουν οι εφαρμοστέες διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦ που προβλέπουν την πίστωση του φόρου και αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013. Σε περίπτωση, δε, που μετά από την αφαίρεση και των λοιπών φόρων προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο εφαρμόζεται το τρίτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 68. Επισημαίνεται ότι για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με τη χώρα στην οποία προκύπτει και φορολογείται το εισόδημα αλλοδαπής εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο (βλ. παρ. 3 της παρούσας), τα οποία, άλλωστε, είναι σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 1527/2018 και 1528/2018 (7μ.) αποφάσεις του ΣΤΕ.».

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.3407/2005 (ΦΕΚ Α' 266/25.10.2005) κυρώθηκε η Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου αποσκοπούσα στην αποφυγή διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013, σχετικά με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, ορίζονται τα εξής:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης, γ. ....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 8.06.2021 στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά τις με αριθμ. ...., ..... και ..... τροποποιητικές / μερικά ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβε τον φόρο αλλοδαπής. Η ελεγχόμενη

μετά την υποβολή των τροποποιητικών / μερικώς ανακλητικών δηλώσεων, στις 14.06.2021, υπέβαλε σχετικές βεβαιώσεις στη γαλλική γλώσσα, των οποίων τα ποσά δεν συμφωνούν με τα ποσά που δηλώθηκαν στον κωδικό 620 των τροποποιητικών / μερικώς ανακλητικών δηλώσεων.

**Επειδή**, σε απάντηση της ως άνω αίτησης περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2017, 2018 και 2019, η ΑΑΔΕ με αυτοματοποιημένο μήνυμα από Σύστημα Προγραμματισμού Επισκέψεων και Ηλεκτρονικών Επικοινωνιών Κεντρικών, Ειδικών Αποκεντρωμένων και Περιφερειακών Υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. απάντησε στην προσφεύγουσα τα εξής:

«Το αίτημα που υποβάλατε στην υπηρεσία μας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ στις 08/06/2021 15:46 με θέμα ΑΦΜ .....: ..... ΥΠΟΒΟΛΗ ΜΕΡΙΚΩΣ ΑΝΑΚΛΗΤΙΚΩΝ ΦΔ για ΧΡΗΣΕΙΣ 2017-2018-2019 ως Αποφ. ΣΤΕ 653/2020 και έλαβε μοναδικό αριθμό υπόθεσης ....., έχει απαντηθεί ως εξής:

**Καλημέρα**

Βάσει των υποβληθεισών δηλώσεών σας χρήσεων 2017-2018-2019 που υποβάλατε την 7/6/2021 μέσω TAXIS παρατηρούμε ότι αν και συμπληρώθηκε ο ΚΑ 600 δεν αυξήθηκε το πιστωτικό του ΚΑ 750 καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει αναδρομικότητα στην ...../5.5.2021 (έκπτωση φόρου) που καταβάλλεται στην αλλοδαπή από τον συνολικό φόρο προσώπου του άρθρου 45 του ν.4172/2013 κατ' εφαρμογή των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας). Επίσης σας γνωρίζουμε ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 20 του ν.4174/2013 προσκομίζουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους ΔΟΥ εντός προθεσμίας 3 εργάσιμων ημερών αντίγραφο της δήλωσης που έχουν υποβάλει ηλεκτρονικά συνοδευόμενη με τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία έτσι ώστε η Δ.Ο.Υ. να αποφανθεί για τη σχετική επιφύλαξη.»

**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα εταιρεία επισυνάπτει βεβαιώσεις με την επίσημη ελληνική μετάφραση: α) το από 6.07.2021 πιστοποιητικό για το 2017 (πολιτικό έτος - φορολογικό έτος 2018), β) το από 6.07.2021 πιστοποιητικό για το 2018 (πολιτικό έτος - φορολογικό έτος 2019) και γ) το από 6.07.2021 πιστοποιητικό για το 2019 (πολιτικό έτος - φορολογικό έτος 2020).

**Επειδή**, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά από τα υποβληθέντα πιστοποιητικά (apostille) προκύπτουν διαφορές μεταξύ των αναφερόμενων σε αυτά ποσών και των ποσών των υποβληθέντων τροποποιητικών / μερικώς ανακλητικών δηλώσεων.

**Επειδή**, η αρμόδια Φορολογική Αρχή δύναται να προβεί σε περαιτέρω έλεγχο προκειμένου για την αποδοχή των υπό κρίση δηλώσεων κατ' εφαρμογή των ανωτέρω οριζόμενων.

**Επειδή**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις τροποποιητικές / μερικώς ανακλητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη στις 8.06.2021 για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, για τα οποία ίσχυαν οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση με βάση τα οριζόμενα από την Ε.2089/5.05.2021.

## **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 9.07.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό

τίτλο «.....» με ΑΦΜ ....., εδρεύουσα στην Καλλιθέα Αττικής, οδός ....., και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης κατόπιν αποδοχής των από 8.06.2021 τροποποιητικών δηλώσεων μερικής ανάκλησης των αντίστοιχων αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο / Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**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.