



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.12.2024

Αριθμός απόφασης: 3404

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου**

**Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα**

**Τηλέφωνο : 2131312348**

**E-mail : ded.ath@aade.gr**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στην ..... κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής της με αρ. ....επιφύλαξης επί της από .....υποβληθείσας Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023.

**5.** Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

**6.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. ...., 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 υπέβαλε την από .....Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, με επιφύλαξη, η οποία διατυπώθηκε με το ηλεκτρονικώς υποβληθέν με κωδικό .....έγγραφο της προς το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, ζητώντας κατά την εκκαθάριση αυτής να αναγνωρισθεί προς επιστροφή, βάσει της αρ. 651/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, πέραν του εκκαθαρισθέντος πιστωτικού ποσού των 498.451,42 €, επιπλέον ποσό συνολικού ύψους 534.470,38 €, το οποίο αφορά παρακρατηθέντες φόρους αλλοδαπής, που έχουν καταβληθεί σε χώρες, με τις οποίες υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., ως ακολούθως:

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	Εισόδημα από δικαιώματα σε €	Παρακρατηθείς φόρος σε €
.....	1.680.850,92	168.105,09

ΕΤΑΙΡΕΙΑ	Μερίσματα σε €	Παρακρατηθείς φόρος σε €
.....	3.663.652,86	366.365,29

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα στο υπό κρίση φορολογικό έτος είχε δηλώσει ζημιές ύψους 5.338.606,45 € (κωδ. 003) και ο αναλογών φόρος (κωδ. 700) που προέκυψε βάσει της ανωτέρω δήλωσης είναι μηδενικός, με την εκκαθάρισή της δεν αναγνωρίστηκε προς επιστροφή ο καταβληθείς φόρος στην αλλοδαπή, και ως πιστωτικό ποσό για επιστροφή αναγνωρίστηκε μόνο το ποσό ύψους 498.451,42 € που αφορά το φόρο που είχε προκαταβληθεί και παρακρατηθεί στην Ελλάδα, ύψους 500.018,20 € και 4.742,60 € αντίστοιχα, μετά την αφαίρεση τελών χαρτοσήμου ύψους 3.924,48 €, ΟΓΑ επί χαρτοσήμου ύψους 784,90 €, και τέλους επιτηδεύματος ύψους 1.600,00 €.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής της με αρ. ....επιφύλαξης επί της από υποβληθείσας .....Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, η ακύρωση άλλως η τροποποίηση του από .....προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 και η έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει, ισχυριζόμενη ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 3 του ν. 4172/2013 και της αρ. 651/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση και επιστροφή το σύνολο των ως άνω ποσών παρακρατηθέντος φόρου αλλοδαπής που καταβλήθηκε στο Μαρόκο και στην Τουρκία, χωρίς κανένα περιορισμό, όπως ρητώς προβλέπεται από την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ που η Φορολογική Αρχή αγνόησε πλήρως κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης με επιφύλαξη.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Τουρκίας, ν. 3228/04 (Φ.Ε.Κ. 32/2004/9-2-2004 Τ.Α'):

«...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 Άρθρων 7 ή 14 ανάλογα με την περίπτωση.

[...]

Άρθρο 22 Εξάλειψη της διπλής φορολογίας

1. Όταν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Συμφωνίας, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος θα αναγνωρίζει ως πίστωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου ένα ποσό ίσο με τον φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος. Μια τέτοια πίστωση όμως δεν θα υπερβαίνει εκείνο το ύψος του φόρου εισοδήματος, το οποίο υπολογίστηκε πριν δοθεί η πίστωση, ο οποίος αποδίδεται στο εισόδημα το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο αυτό Κράτος. [...]

**Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας Ελλάδας – Μαρόκου, v. 3820/10 1 (Φ.Ε.Κ. 19/2010/16-2-2010 Τ.Α'):**

«...Άρθρο 12 ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

1. Δικαιώματα που προκύπτουν στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορεί να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Μπορεί, όμως, τα δικαιώματα αυτά να φορολογούνται, επίσης, στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους αυτού, αλλά εάν ο πραγματικός δικαιούχος των δικαιωμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, 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.

3. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το Άρθρο, υποδηλώνει 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 για την τηλεοπτική ή ραδιοφωνική αναμετάδοση ή αναμετάδοση μέσω δορυφόρου, μέσω καλωδιακού δικτύου, μέσω οπτικών ινών ή μέσω παρόμοιας τεχνολογίας που χρησιμοποιείται για δημόσια αναμετάδοση, μαγνητοταινιών, δίσκων ή οπτικών δίσκων (software), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μουσικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού, αγροτικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική, αγροτική ή επιστημονική εμπειρία (know-how). Ο όρος «δικαιώματα» περιλαμβάνει, επίσης, ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση οποιουδήποτε τέτοιου δικαιώματος ή περιουσίας, που συνδέεται με την παραγωγή, την παραγωγικότητα, τη χρήση ή τη διάθεση εξ αυτών, εκτός εάν αυτό το δικαίωμα ή η περιουσία κατέχεται για διάστημα μεγαλύτερο των δύο (2) ετών.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται, εάν ο πραγματικός δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο οποίος είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει επιχειρηματικές δραστηριότητες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν τα δικαιώματα, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό ή παρέχει σε αυτό το άλλο Κράτος ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σε αυτό και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα συνδέεται ουσιαστικά με την μόνιμη αυτή εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σε αυτήν την περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις των Άρθρων 7 ή 14, ανάλογα με την περίπτωση.

5. Δικαιώματα θεωρείται ότι προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος αν ο καταβάλλων είναι κάτοικος αυτού του Κράτους. Αν, όμως, το πρόσωπο που καταβάλλει τα δικαιώματα, ανεξάρτητα από το αν είναι ή όχι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διατηρεί σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση, σε σχέση με την οποία προέκυψε η υποχρέωση καταβολής των δικαιωμάτων και τα δικαιώματα αυτά βαρύνουν αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση, τότε τα δικαιώματα αυτά θεωρείται ότι προκύπτουν στο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή η καθορισμένη βάση.

6. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντος και του πραγματικού δικαιούχου ή μεταξύ των δύο αυτών και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των δικαιωμάτων, λαμβανομένης υπόψη της χρήσης, του δικαιώματος χρήσης ή των πληροφοριών για τις οποίες αυτά καταβάλλονται, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντος και του πραγματικού δικαιούχου, ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου εφαρμόζονται μόνον στο τελευταίο – μνημονευόμενο ποσόν. Σε αυτήν την περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος των πληρωμών φορολογείται σύμφωνα με τους νόμους κάθε Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπόψη των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.

[...]

## Άρθρο 23 ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Όταν κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο – μνημονευόμενο Κράτος αναγνωρίζει, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2, ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος. Εντούτοις, τέτοια έκπτωση, δεν υπερβαίνει το μέρος εκείνο του φόρου, όπως υπολογίστηκε πριν δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί σε ένα τέτοιο εισόδημα, το οποίο μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.[...]

**Επειδή**, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 514/2024 '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 Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 72.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του 5104/2013: «Άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. Άμεσος είναι και ο προσδιορισμός που γίνεται ταυτόχρονα με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης για τις πληροφορίες της δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που υποβάλλεται σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α` 248), κατ` εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 47δ του Κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, «για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας» (L 268). Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 23, και να καταβάλλει την επιπλέον διαφορά φόρου ή να αιτηθεί την επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου, που

προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση, υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 του 5104/2013: «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 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 τις διατάξεις του άρθρου 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**, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 2 του ν. 4172/2013: «Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 68 του ν. 4172/2013: «1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά και όλα τα εισοδήματα τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. ... 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 ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα 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 αναλογούντος φόρου εισοδήματος κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που προβαίνει στη διανομή, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.»

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. [...]

**Επειδή σύμφωνα με την Ε.2089/2021 Εγκύκλιο 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':**

«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' 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.

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 προσαυξηθεί 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 ουσιωδώς 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** σύμφωνα με την Ε.2032/2024 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα 'Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2023':

«...96. Ο κωδικός 619 είναι προσυμπληρωμένος και σε αυτόν αναγράφεται ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβληθεί σε χώρα με την οποία υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με την Ελλάδα. Το εν λόγω ποσό φόρου μεταφέρεται από τον Πίνακα 8Α (Εισόδημα και Φόρος από Χώρες με τις οποίες υπάρχει ΣΑΔΦ) και συγκεκριμένα από το πεδίο του συνολικού φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ. Ειδικότερα, όσον αφορά στην συμπλήρωση του πίνακα 8Α, το νομικό πρόσωπο επιλέγει από αναδυόμενη λίστα τη χώρα στην οποία έχει αποκτήσει εισόδημα, συμπληρώνοντας το συνολικό εισόδημα που έχει αποκτηθεί εκεί και το φόρο που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό. Στη συνέχεια το ποσό του φόρου περιορίζεται στο ποσό που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα με βάση τον υφιστάμενο συντελεστή φορολογίας, εφόσον ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος υπερβαίνει τον αναλογούντα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εκάστοτε ΣΑΔΦ και το άρθρο 9 του ν. 4172/2013, και μεταφέρεται στον κωδικό 619. Στη συνέχεια το εν λόγω ποσό φόρου αθροιστικά με το ποσό φόρου του κωδικού 600, εφόσον υπάρχει, συγκρίνεται με το άθροισμα των ποσών των κωδικών 004 ή 080, κατά περίπτωση, και 089 ή 092 κατά περίπτωση, αφού αφαιρεθεί και το ποσό της Φορολογικής Απαίτησης (Φ.Α.) του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995). Το ποσό που τελικά μεταφέρεται στον κωδικό 619 αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την Ε. 2089/2021 εγκύκλιο.

Ο κωδικός 600 είναι και αυτός προσυμπληρωμένος, όπως ο 619, και σε αυτόν αναγράφεται ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβληθεί σε χώρα με την οποία δεν υφίσταται ΣΑΔΦ με την Ελλάδα. Το εν λόγω ποσό φόρου μεταφέρεται από τον Πίνακα 8Β (Εισόδημα και Φόρος από Χώρες με τις οποίες δεν υπάρχει ΣΑΔΦ) και συγκεκριμένα από το πεδίο του συνολικού φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα για εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σε χώρες με τις οποίες δεν υφίσταται ΣΑΔΦ. Ειδικότερα, όσον αφορά στην συμπλήρωση του πίνακα 8Β, το νομικό πρόσωπο επιλέγει από αναδυόμενη λίστα τη χώρα στην οποία έχει αποκτήσει εισόδημα, συμπληρώνοντας το συνολικό εισόδημα που έχει αποκτηθεί εκεί και το φόρο που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό. Στη συνέχεια το ποσό του φόρου περιορίζεται στο ποσό που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα με βάση τον υφιστάμενο συντελεστή φορολογίας, εφόσον ο καταβληθείς στην αλλοδαπή φόρος υπερβαίνει τον αναλογούντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, και μεταφέρεται στον κωδικό 600. Στη συνέχεια, το εν λόγω ποσό φόρου αθροιστικά με το ποσό φόρου του κωδικού 619, εφόσον υπάρχει, συγκρίνεται με το άθροισμα των ποσών των κωδικών 004 ή 080, κατά περίπτωση, και

089 ή 092 κατά περίπτωση, αφού αφαιρεθεί και το ποσό της Φ.Α. του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995) και σε περίπτωση μη ύπαρξης επαρκούς ποσού φόρου περιορίζεται στο άθροισμα των κωδικών αυτών. Το ποσό που τελικά μεταφέρεται στον κωδικό 600 αφαιρείται με τη σειρά έκπτωσης που προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 και έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιο. Ειδικά στην περίπτωση που ο φορολογούμενος συμμετέχει έμμεσα σε μία ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία μέσω ενδιάμεσων συνδεδεμένων εταιρειών κατά την έννοια των παρ.1 και 2 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε., στους πίνακες 8Α ή 8Β, κατά περίπτωση, συμπληρώνεται και αναγράφεται και το ποσό του φόρου αλλοδαπής που έχουν καταβάλει οι συνδεδεμένες εταιρείες.

**Σε κάθε περίπτωση, το ποσό που είναι καταχωρημένο στον κωδικό 600 ή 619 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα μειωμένο με το ποσό της Φ.Α. του άρθρου 27Α του Κ.Φ.Ε. (κωδικός 995).**

Διευκρινίζεται ότι ποσό του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή δεν επιστρέφεται (σχετ. η ΠΟΛ.1060/2015 εγκύκλιος)....»

**Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014 με θέμα 'Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013':**

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.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

**Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ζητάει να γίνει δεκτή η υποβληθείσα επιφύλαξή της επί της από .....Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023 και να αναγνωρισθεί προς επιστροφή, πέραν του εκκαθαρισθέντος πιστωτικού ποσού των 498.451,42 €, επιπλέον ποσό συνολικού ύψους 534.470,38 € (κωδ. 619), που αφορά παρακρατηθέντες φόρους αλλοδαπής με τις οποίες υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., ποσού 168.105,09 € επί δικαιωμάτων που έλαβε από την .....(Μαρόκο), και ποσού 366.365,29 € επί**

μερισμάτων που έλαβε από την .....(Τουρκία), επικαλούμενη προς τούτο την αρ. 651/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τις οδηγίες της Ε.2089/2021 Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ (που εκδόθηκε κατόπιν και σε συμμόρφωση με τις αρ. 652/2020 και 653/2020 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, οι οποίες είναι όμοιες με την αρ. 651/2020 επικαλούμενη με την παρούσα προσφυγή απόφαση του ΣΤΕ) καθώς και τις οδηγίες της Ε.2032/2024 Εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή (σε χώρα με την οποία υφίσταται ΣΑΔΦ) για εισόδημα που προκύπτει και φορολογείται εκεί, εκπίπτει από το συνολικό ποσό φόρου του προσώπου αυτού στην Ελλάδα (με τους όρους και τις προϋποθέσεις της οικείας ΣΑΔΦ) και από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο που προκύπτει προς βεβαίωση (και δη σε ποσό επαρκές ώστε να χωρήσει η εν λόγω έκπτωση), αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, και σε περίπτωση που μετά από την αφαίρεση και των λοιπών φόρων προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Το ποσό που είναι καταχωρημένο στους κωδικούς 619 (ήτοι φόρος αλλοδαπής με ΣΑΔΦ) και 600 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκειμένου να διενεργηθεί έκπτωση του φόρου αλλοδαπής, πρέπει σε κάθε περίπτωση να προκύπτει ποσό φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα στο υπό κρίση φορολογικό έτος είχε δηλώσει ζημιές ύψους 5.338.606,45 € (κωδ. 003) και από την εκκαθάριση της υπό κρίση Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023 προέκυψε μηδενικός αναλογών φόρος (κωδ. 700), ήτοι δεν προέκυψε αναλογών φόρος προς βεβαίωση ώστε να χωρήσει η εν λόγω έκπτωση των υπό κρίση ποσών παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή (κωδ. 619), κατά τα προβλεπόμενα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς επιστροφή τα ως άνω ποσά παρακρατηθέντος φόρου στην αλλοδαπή είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, και συνεπώς η παρούσα προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με Α.Φ.Μ. .... την επικύρωση του από .....αμέσου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2023.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

- **Φόρος Εισοδήματος Νομικών Προσώπων φορολογικού έτους 2023**

<b>Πιστωτικό Ποσό για Επιστροφή (κωδ. 750)</b>	<b>498.451,42 €</b>
--	---------------------

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.