



S

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/06/2025

Αριθμός απόφασης: 2016

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 409

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 1069/4-3-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/02/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, επί της, κατά της τεκμαιρόμενης απορρίψεως, λόγω

παρέλευσης άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της με αριθμό πρωτ.:/25-10-2024 Αίτησης προς το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την από 27/02/2025 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Το από 03/04/2025 ηλεκτρονικά υποβληθέν υπόμνημα της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα με αυτό έγγραφα.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/02/2025 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την τεκμαιρόμενη απόρριψη της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτ./25-10-2024 Αίτηση της προσφεύγουσας σχετικά με την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής ποσού 1.455.978,66 € κατά την φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, από τον οποίο δεν επιστράφηκε το ποσό των 484.896,64€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό/26-08-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 του ν.4172/2013, από την οποία προέκυψαν τα κάτωθι στοιχεία:

Ανάλυση	Αξία
Φορολογητέα κέρδη	27.228.283,72
Αναλογών φόρος	6.534.788,09
Φόρος που προκαταβλήθηκε	5.600.720,22
Φόρος αλλοδαπής	1.455.978,66
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.000,00
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης τεκμαιρόμενης απόρριψης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

Ο φόρος, που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, σε χώρα με την οποία υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι τυχόν άλλων εκπεστέων φόρων, ήτοι από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο, που προκύπτει προς βεβαίωση (και δη σε ποσό επαρκές, ώστε να χωρήσει η εν λόγω έκπτωση), με ανώτατο όριο το ποσό του φόρου, που αναλογεί στο εισόδημα, το οποίο προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τις με αριθμό 651-652-653 αποφάσεις του ΣτΕ και με την εγκύκλιο διαταγή Ε.2089/2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ 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, στις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 σχετικά με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«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 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. 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.

.....

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 στην ΠΟΛ. 1060/2015 της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013, αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρα 68 και 9

Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου, καθώς και πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 ορίζεται ρητά, ότι όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά νοούνται στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου και τα οποία είναι υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται ή όχι σε φορολογία, με εξαίρεση τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.27/1975, για τα οποία έχει γίνει δεκτό από την Διοίκηση ότι δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για το απαλλασσόμενο κατά τις διατάξεις αυτές εισόδημα (σχετ. το Δ12Β ΕΞ2014/19.12.2014 έγγραφό μας). Διευκρινίζεται, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα.

.....

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.

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.

.....

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

170B'). 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, στη συνέχεια, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθμ. 652/2020 και 653/2020 αποφάσεων του ΣΤΕ 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", στην οποία αναφέρονται 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' αριθμ. 1765/2014, 2988/2014 και 2539/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου, 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 παρεχόμενην έκπτωσην 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 φορολογθέντα 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 τις διατάξεις του ν.4300/1963, Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Σουηδίας συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής.:

«Άρθρο 9

1. Δικαιώματα προκύπτοντα εντός ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών και καταβαλλόμενα εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, το Συμβαλλόμενον Κράτος εις το οποίον προκύπτουσι τα δικαιώματα τα καταβαλλόμενα εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους διατηρεί το δικαίωμα όπως φορολογήση τα εν λόγω δικαιώματα κατά την ιδικήν του νομοθεσίαν. Εάν άσκηση τοιούτον δικαίωμα ο φορολογικός συντελεστής του επιβαλλομένου φόρου δεν δύναται να είναι ανώτερος του 5% επί του ακαθαρίστου ποσού των δικαιωμάτων. Αι αρμόδιαι υπηρεσίαι των δύο Κρατών ρυθμίζουν δι αμοιβαίας συμφωνίας τον τρόπον της εφαρμογής του εν λόγω περιορισμού. [...]

Άρθρο 23

1. Τηρουμένων των διατάξεων του ελληνικού νόμου, των αφορωσών την έκπτωσιν εκ του ελληνικού φόρου, φόρου καταβλητέου επί εδάφους εκτός της Ελλάδος, ο σουηδικός φόρος ο πληρωτέος κατά τους σουηδικούς νόμους και συμφώνως προς την παρούσαν σύμβασιν, είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προκύπτον εκ πηγής εντός της Σουηδίας, εκπίπτει εξ οιοδήποτε ελληνικού φόρου καταβλητέου επί του εν λόγω εισοδήματος. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του ΣΤΕ και την εκδοθείσα συνεπεία αυτών Ε.2089/5.05.2021 εγκύκλιο, 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. Ωστόσο, αναφέρεται ρητά ότι παραχωρείται έκπτωση για τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ήτοι από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο (και τον συμπληρωματικό επί εισοδήματος από ακίνητα), που προκύπτει προς βεβαίωση και δη σε ποσό επαρκές ώστε να χωρήσει η εν λόγω έκπτωση. Τούτο σημαίνει ότι εκπίπτει μεν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, μόνον όμως εφόσον προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο που να τον καλύπτει και έως του ποσού αυτού, πλην όμως εφόσον δεν απομένει χρεωστικό ποσό για βεβαίωση ή προκύπτει πιστωτικό ποσό για επιστροφή, στην περίπτωση αυτή δε νοείται επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, αφού πρόκειται για φόρο που δεν καταβλήθηκε στην Ελλάδα και δεν εισπράχθηκε από το Ελληνικό Δημόσιο. Διαφορετική ερμηνεία θα κατέληγε να οδηγήσει το Ελληνικό Δημόσιο να επιστρέφει φόρο που δεν έχει εισπράξει (ΣΤΕ 1528/2018, ΔΕΦΑΘ 3727/2018, 1361/2016, 3011/2015, 2539/2014, 1765/2014, 2988/2017, 407/2021).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που δόθηκαν με την Ε.2122/2021 εγκύκλιο για το φορολογικό έτος 2020, λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερθείσα εγκύκλιο:

«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 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 (ΦΑ) του άρθρου 27Α του ΚΦΕ (ΚΑ 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 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 Φορολογικής Απαίτησης (ΦΑ) του άρθρου 27Α του ΚΦΕ (ΚΑ 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 Ν.4172/2013, 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 φορολογικής απαίτησης του άρθρου 27Α Ν.4172/2013 (ΚΑ: 995).

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

Επειδή, εν προκειμένω ο φόρος του εισοδήματος αλλοδαπής της προσφεύγουσας δεν έχει αφαιρεθεί κατά προτεραιότητα έναντι των λοιπών φόρων ημεδαπής της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013, αλλά έχει περιοριστεί στο υπόλοιπο που απομένει κατόπιν αφαίρεσης του φόρου που προκαταβλήθηκε στην ημεδαπή (κωδικός 008 = 5.600.720,22). Ως εκ τούτου προέκυψε για την προσφεύγουσα εταιρεία χρωστικό ποσό για βεβαίωση ύψους 1.000,00 ευρώ, προερχόμενο από το τέλος επιτηδεύματος.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί αφαίρεσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, σε χώρα με την οποία υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ., αφαιρείται κατά προτεραιότητα έναντι του προκαταβεβλημένου φόρου, από τον αναλογούντα στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα φόρο, με ανώτατο όριο το ποσό του φόρου, που αναλογεί στο εισόδημα το οποίο προκύπτει στην αλλοδαπή πρέπει να γίνει δεκτός, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και το ως άνω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 21/02/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.Δ.Ε. και όπως αυτή ενεργήσει σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.