

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ****ΑΔΑ:****ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ****ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ****ΤΜΗΜΑ Β΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα  
Τηλέφωνο : 210-3375456  
Fax : 210-3375001

**Αθήνα, 5 Μαΐου 2021****Αρ. Πρωτ: Ε. 2089**

**ΘΕΜΑ: 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.**

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 ουσιαδώς 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. 652/2020 και 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 έκπτωσησιν 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, 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-symfionion-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.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:****I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
5. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
6. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
7. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α', Β', Γ'