

Άρθρα Πίστωση φόρου αλλοδαπής άρθρο 9 ν. 4172/2013 για Φ.Ε 2019 (Πρακτικά Παραδείγματα)

ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΑΝΤΩΝΙΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΣ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ

Εισηγητής Μεταπτυχιακών Προγραμμάτων Σπουδών
«Master» στο ΕΚΠΑ και Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. με κατεύθυνση
στην «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική»

Πίστωση Φόρου Αλλοδαπής (Άρθρο 9 Ν.4172/2013)

Με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) Ν.4172/2013, με το πρώτο μέρος (άρθρα 1-9) του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος θεσπίζονται οι γενικές του διατάξεις.

Ειδικότερα με το άρθρο 9 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής), κατά τα διεθνή πρότυπα αντιμετωπίζονται ζητήματα διπλής φορολόγησης με την εφαρμογή της μεθόδου «πίστωσης φόρου αλλοδαπής» (credit method).

Σχόλια-Επισημάνσεις :

Η παραπάνω πρόβλεψη (credit method) συμπεριλαμβάνεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας.

Με βάση το Σύνταγμα της Ελλάδος στο άρθρο 28 Κανόνες του διεθνούς δικαίου και διεθνείς οργανισμοί στην παρ.1 αναφέρει:

«1. Οι γενικά παραδεδειγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Η Ελλάδα έχει συνάψει διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας με πολλές χώρες (57 χώρες) βασιζόμενη στο πρότυπο του μοντέλου του ΟΟΣΑ για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, καθώς και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Οι συμβάσεις αυτές κυρώνονται με νόμο και συνεπώς έχουν αυξημένη τοπική ισχύ και υπερισχύουν του εσωτερικού δικαίου.

Επίσης έχει συμπεριλάβει στη φορολογική νομοθεσία της τις προαναφερόμενες αρχές της «κατοικίας» άρθρο 4 και της «πηγής» άρθρο 3, έχει όμως συμπεριλάβει και διατάξεις οι οποίες περιορίζουν την διπλή φορολογία όπως η αρχή με «πίστωση φόρου αλλοδαπής» (credit method) άρθρο 9 για τους φορολογικούς κατοίκους της Ελλάδας.

Για την εφαρμογή των εν λόγω Συμβάσεων ισχύουν:

α) Η μέθοδος της πιστοποίησης «certification system».

Με την ΠΟΛ.1013/19.1.1990 εγκύκλιο διαταγή, καθορίστηκε η διαδικασία πιστοποίησης της φορολογικής κατοικίας (Resident Certification System). Κατά τη μέθοδο της πιστοποίησης (certification system) ο αλλοδαπός δικαιούχος του εισοδήματος ζητά την άμεση εφαρμογή της οικείας σύμβασης με την επίδειξη σχετικής αίτησης, στην οποία είναι ενσωματωμένο το σχετικό «πιστοποιητικό φορολογική κατοικίας» κατάλληλα συμπληρωμένο, υπογεγραμμένο και σφραγισμένο από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική Αρχή.

β) Η μέθοδος της επιστροφής «refund system» για το εισόδημα από τόκους ή δικαιώματα

Με την εγκύκλιο Ε.7911/120/10.4.85 ΠΟΛ.79 καθιερώθηκε η διαδικασία της επιστροφής του φόρου (Refund system) για την εφαρμογή των προαναφερόμενων συμβάσεων. Στη μέθοδο της επιστροφής (refund system) παρακρατείται κατ' αρχήν ο φόρος σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας και κατόπιν ο αλλοδαπός δικαιούχος του εισοδήματος ή κεφαλαίου με αίτηση του, ζητά την επιστροφή του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της οικείας σύμβασης

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 ορίζεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδας όταν έχει εισόδημα και από την αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα.

Ειδικότερα στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 ορίζεται:

«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.»

Με την ΠΟΛ.1026/22.1.2014, η Φορολογική Διοίκηση καθόρισε τα δικαιολογητικά έγγραφα που απαιτούνται 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.

Ειδικότερα ορίζονται τα εξής:

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.

Με την ΠΟΛ.1067/2015 στην παράγραφο 4, η Φορολογική Διοίκηση έδωσε περαιτέρω οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9.

Ειδικότερα ορίζονται τα εξής:

«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.1026/22.1.2014 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.»

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 9 ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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.»

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος της προηγούμενης παραγράφου δεν δύναται να υπερβαίνει το αναλογούν ποσό του φόρου για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Με την ΠΟΛ.1067/2015 στην παράγραφο 4, η Φορολογική Διοίκηση έδωσε περαιτέρω οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9.

Ειδικότερα, 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.

Σχόλια-Επισημάνσεις :

Η μείωση του φόρου εισοδήματος της παρ.2 αφορά κάθε φορολογούμενο που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή (το οποίο φυσικά δηλώνεται και στην Ελλάδα), για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος

Παράδειγμα 1:

Έστω η ΒΗΤΑ Α.Ε. που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδα και τηρεί διπλογραφικά βιβλία, στο φορολογικό έτος 2019 απέκτησε εισόδημα από δραστηριοποίηση στην Ιταλία (π.χ. παροχή υπηρεσιών) 300.000,00 €. Η ΑΛΦΑ Α.Ε. δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή αλλά πρόσκαιρη ,δεν είναι θυγατρική και ούτε είναι συνδεδεμένη με άλλη επιχείρηση και δεν αποτελεί υποκατάστημα αλλοδαπής. Για το εν λόγω εισόδημα αποδεδειγμένα καταβλήθηκε φόρος εισοδήματος στην Ιταλία ποσού 105.000,00€, με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που ορίζει η ΠΟΛ.1026/22.1.2014.

Το εν λόγω νομικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 9 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) δικαιούται να εκπέσει από τον οφειλόμενο φόρο, που θα προκύψει για το συνολικό του εισόδημα, μόνο το ποσό των 72.000,00 €, δηλαδή στο ύψος του φόρου που αναλογεί στην Ελλάδα για το εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ιταλία .

Επομένως για 300.000,00 € ×24% (Άρθρο 58 Ν.4172/2013) = 72.000,00€. Η διαφορά μεταξύ του καταβληθέντος φόρου στην Ιταλία και του φόρου που θα εκπέσει ο φορολογούμενος για το εισόδημα της Ιταλίας, ποσού 33.000,00 € (105.000,00 € -72.000,00 €), λογίζεται ως φόρος μη συμψηφιζόμενος και μη επιστρεπτέος, επειδή καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

Οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της ΒΗΤΑ Α.Ε. με βάση τα ανωτέρω έχουν ως εξής:

.....**XX.XX.2019**.....

30 Πελάτες

30.01 Πελάτες εξωτερικού 300.000

73 Πωλήσεις υπηρεσιών

73.00 Πωλήσεις υπηρεσιών «Χ»

73.00.12 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 300.000

Αναγνώριση ενδοκοινοτικών πωλήσεων υπηρεσιών «Χ» στην Ιταλία

.....**XX.XX.2019**.....

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι

33.13.99 Προκαταβλημένος φόρος εισοδήματος στην αλλοδαπή

(€300.000 χ συντελεστής Φ.Ε. Ιταλίας) 105.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.03 Καταθέσεις όψεως σε € 105.000

Καταβολή φόρου εισοδήματος για εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ιταλία

.....**31.12.2019**.....

88 Προσδιορισμός αποτελεσμάτων

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.08.00 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου

(€300.000 χ 24% συντελεστής Φ.Ε. Ελλάδας) 72.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 72.000

Λογισμός φόρου εισοδήματος με βάση το έντυπο Ν

.....**31.12.2019**.....

63 Φόροι-Τέλη

63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενο

63.00.01 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού 33.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 72.000

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι

33.13.99 Προκαταβλημένος φόρος εισοδήματος στην αλλοδαπή

(€300.000 χ συντελεστής Φ.Ε. Ιταλίας) 105.000

Συμψηφισμός Φ.Ε. με τμήμα ποσού που καταβλήθηκε στην Ιταλία (€72.000) και εξοδοποίηση του αντίστοιχου υπερβάλλοντος ποσού (€33.000)

Παράδειγμα 2:

Έστω η ΔΕΛΤΑ Α.Ε. που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδα και τηρεί διπλογραφικά βιβλία, στο φορολογικό έτος 2019 απέκτησε εισόδημα (π.χ.

παροχή υπηρεσιών) από δραστηριοποίηση στην Γαλλία 150.000,00 €. Η ΔΕΛΤΑ Α.Ε. δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή αλλά πρόσκαιρη, δεν είναι θυγατρική και ούτε είναι συνδεδεμένη με άλλη επιχείρηση και δεν αποτελεί υποκατάστημα αλλοδαπής.

Για το εν λόγω εισόδημα αποδεδειγμένα καταβλήθηκε φόρος εισοδήματος στην Γαλλία ποσού 30.000,00€, με τα απαιτούμενα δικαιολογητικά που ορίζει η ΠΟΛ.1026/22.1.2014.

Το εν λόγω νομικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 9 (Πίστωση φόρου αλλοδαπής) δικαιούται να εκπέσει από τον οφειλόμενο φόρο που θα προκύψει για το συνολικό του εισόδημα το ποσό των 30.000,00 €, δεδομένου ότι το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην Γαλλία 30.000,00 € είναι μικρότερο από το αντίστοιχο ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αυτό στην Ελλάδα $150.000,00 \text{ €} \times 24\%$ (Άρθρο 58 Ν.4172/2013) = 36.000,00€. Επομένως θα καταβάλλει τη διαφορά που ανέρχεται σε 6.000,00

Οι προκύπτουσες ημερολογιακές εγγραφές στα βιβλία της ΔΕΛΤΑ Α.Ε. με βάση τα ανωτέρω έχουν ως εξής:

.....**XX.XX.2019**.....

30 Πελάτες

30.01 Πελάτες εξωτερικού 150.000

73 Πωλήσεις υπηρεσιών

73.00 Πωλήσεις υπηρεσιών «X»

73.00.12 Ενδοκοινοτικές παραδόσεις 150.000

Αναγνώριση ενδοκοινοτικών πωλήσεων υπηρεσιών «X» στη Γαλλία

.....**XX.XX.2019**.....

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι

33.13.99 Προκαταβλημένος φόρος εισοδήματος στην αλλοδαπή

(€150.000 χ συντελεστής Φ.Ε. Γαλλίας) 30.000

38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

38.03 Καταθέσεις όψεως σε € 30.000

Καταβολή φόρου εισοδήματος για εισόδημα που αποκτήθηκε στη Γαλλία

.....**31.12.2019**.....

88 Προσδιορισμός αποτελεσμάτων

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.08.00 Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου

(€150.000 χ 24% συντελεστής Φ.Ε. Ελλάδας) 36.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

36.000

Λογισμός φόρου εισοδήματος με βάση το έντυπο Ν

.....31.12.2019.....

54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 30.000

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι

33.13.99 Προκαταβλημένος φόρος εισοδήματος στην αλλοδαπή
(€150.000 χ συντελεστής Φ.Ε. Γαλλίας) 30.000

Συμψηφισμός Φ.Ε. με ποσό που καταβλήθηκε στη Γαλλία (€30.000)

Περιορισμός της παραγράφου 3 του άρθρου 68

Σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 16 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14-06-2018) και εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, σύμφωνα με την παράγραφο 18α του ίδιου άρθρου 115 ορίζεται:

«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.....»

Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι η δυνατότητα της πίστωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τον περιορισμό της διατάξεως της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, στο σύνολό του ή μέρος αυτού, παρέχεται εφόσον μετά τη μείωση του οφειλόμενου φόρου με τους παρακρατηθέντες φόρους και με τον προκαταβληθέντα φόρο καταλείπεται υπόλοιπο οφειλόμενου φόρου.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Δεδομένα	ΠΟΣΑ ΣΕ €
Καθαρά Κέρδη	300,000.00
Ακαθάριστα έσοδα	500,000.00
Προκαταβολή Φόρου για το φορολογικό 2019 με βάση την Αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προηγούμενης χρήσης	30,000.00

A. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	300,000.00
ΠΛΕΟΝ:ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	0.00
ΜΕΙΟΝ:	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	300,000.00

B. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΡΧΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	300,000.00
ΕΠΙ:ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ 24% (ΑΡΘΡΟ 58 Κ.Φ.Ε.)	72,000.00
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ Φ.Ε.	72,000.00

Γ. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΑ ΣΕ €
ΑΡΧΙΚΟΣ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ Φ.Ε.	72,000.00
ΜΕΙΟΝ:	
Προκαταβολή Φόρου για το φορολογικό 2019	30,000.00
Πίστωση Φόρου Αλλοδαπής 72.000,00€ Περιορισμός σε 42.000,00€ ,βάσει του άρθρου 68 παρ.3 ν.4172/2013,από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.	42,000.00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ Φ.Ε.	0.00

Κλείνοντας θα ήθελα να τονίσω ότι με το παρών άρθρο εκφράζω τις προσωπικές μου απόψεις που στηρίζονται στη δική μου ερμηνευτική προσέγγιση. Σε καμία περίπτωση δεν διεκδικώ το αλάθητο και θα δεχθώ τις όποιες επιστημάνσεις ή παρατηρήσεις σας.

Πηγές:

- **Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας**, Νόμος υπ' αριθμ. 4172,Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013
- **Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις»**
- **ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4174** Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις. (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013)
- **ΠΟΛ.1067/2015**
Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 68 και 71 του ν. 4172/2013
- **ΠΟΛ.1026/22.1.2014**
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
- **Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 /Ανάλυση - Ερμηνεία Ν. 4172/2013**,Νασόπουλος Α. Αντώνιος ,Αθήνα 2016 ΄Β έκδοση.

•[Λογιστικά Αρχεία & Παραστατικά Πωλήσεων](#) ,Ε.Λ.Π. 1-15/Ανάλυση - Ερμηνεία Ν. 4308/2014,Νασόπουλος Α. Αντώνιος ,Αθήνα 2016 1^η έκδοση