



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/02/2019

Αριθμός απόφασης: 675

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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 **23/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά α) της με αριθ. πρωτ. /19-09-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και β) της με αριθμ. ειδοπ. /01-10-2018 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθ. πρωτ. /19-09-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και β) τη με αριθμ. ειδοπ. /01-10-2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τη με αριθ. πρωτ./19-09-2018 αρνητική απάντησή του, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για συμψηφισμό του εταιρικού φόρου που καταβλήθηκε στη Κύπρο με τον φόρο του φυσικού προσώπου, κατ' επίκληση του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31-03-2016.

2) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε την 01/10/2018, βάσει της με αριθμ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλε ο προσφεύγων, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 158.046,59 € (Α.Χ.Κ.).

Σύντομο Ιστορικό

Την **13/07/2018**, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον **Πίνακα Δ1** Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα στον **κωδ. 295** (Μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 716.800,00€ και στον **κωδ. 683** (Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2, 4 και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα) το ποσό των 89.600,00€.

Κατά την αποστολή της ως άνω δήλωσης, η Δ.ΗΛΕ.Δ. απέστειλε στον προσφεύγοντα την κάτωθι ειδοποίηση: «Για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσης σας που υποβάλετε ηλεκτρονικά, πρέπει να προσκομίσετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της (αρ. 14 ν.4174/2013)».

Την **30/07/2018**, ανταποκρινόμενος στην ως άνω ειδοποίηση, με το αριθ. πρωτ. έγγραφό του, ο προσφεύγων υπέβαλε μεταξύ άλλων τα κάτωθι δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ:

- Βεβαίωση της κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία, που αφορά διανομή μερίσματος προς εκείνον εντός του έτους 2017, καθώς και του εταιρικού φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην κυπριακή φορολογική αρχή.
- Βεβαίωση της φορολογικής αρχής της Κυπριακής Δημοκρατίας (θεωρημένη με apostille) για το συνολικό εταιρικό φόρο εισοδήματος, που καταβλήθηκε από την εταιρεία στις κυπριακές φορολογικές αρχές για τις χρήσεις 2016 και 2017.
- Βεβαίωση της υπηρεσίας taxinet της φορολογικής αρχής της Κύπρου για την παραλαβή της φορολογικής δήλωσης της εταιρείας, για τη χρήση 2016, καθώς και αντίγραφο της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης της εν λόγω εταιρείας.

Την **19/09/2018**, με τη προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ απέρριψε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος για συμψηφισμό του εταιρικού φόρου που καταβλήθηκε στη Κύπρο με τον φόρο του φυσικού προσώπου και εν συνεχεία, την **01/10/2018** κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωση ο Προϊστάμενος δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 89.600,00€ στον **κωδ. 683** και τροποποίησε το δηλωθέν ποσό του **κωδ. 295** σε 627.200,00€. Ως εκ τούτου με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 158.046,59€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019/11-2-2019 συμπληρωματικό υπόμνημά του, ζητά: α) να επανεξεταστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, β) να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν επί τα βελτίω και γ) να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να του επιστρέψει εντόκως κάθε ποσό που κατέβαλε, δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

1. Από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013, του άρθρου 21§2 της ΣΑΔΦ Ελλάδος – Κύπρου, που κυρώθηκε με τον Α.Ν. 573/1968 και του αριθ. πρωτ. ΔΟΣ Α1051902 ΕΞ 2016/31-03-2016 εγγράφου της Δ.Ο.Σ. απορρέει ότι στην περίπτωση καταβολής μερίσματος από Κυπριακή εταιρεία φορολογική κάτοικο Κύπρου σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, αναγνωρίζεται προς πίστωση στον αναλογούντα στην Ελλάδα για το εισόδημα αυτό φόρο τόσο ο Κυπριακός φόρος σε σχέση με το μέρισμα όσο και ο Κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται από την Εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της.
2. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται και τη με αριθ. πρωτ. Ε.2018 /28-01-2019 πρόσφατη εγκύκλιο της Δ.Ο.Σ. με την οποία διευκρινιστήκαν τα θέματα της φορολογικής μεταχείρισης του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από αλλοδαπή εταιρεία και της πίστωσης φόρου αλλοδαπής.

Επειδή, με το άρθρο 9 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Κύπρου**, που κυρώθηκε με τον **Α.Ν. 573/1968** ορίζεται ότι:

Άρθρο 9§§1,2

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρείας κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δύνανται να φορολογηθούν εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, τοιαύτα μερίσματα δύνανται να φορολογηθούν εν τω Συμβαλλομένω Κράτει εν τω οποίω είναι κάτοικος η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρεία, συμφώνως προς την νομοθεσίαν του κράτους τούτου, αλλά ο ούτως επιβαλλόμενος φορολογικός συντελεστής δέον να μη υπερβαίνει το 25% του ακαθαρίστου ποσού των μερισμάτων.»

Άρθρο 21§2

«Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της

Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύννηθες μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρισμα) τον Κυπριακών φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρω, ήτοι μέρισμα εις σταθερόν συντελεστήν, εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και προσθέτον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ^x όψιν καθ' ο μέρος το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν τούτον συντελεστήν.»

Επειδή, με το αριθ πρωτ. **ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31-03-2016** έγγραφο της Δ.Ο.Σ. με θέμα «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος – Κύπρου» διευκρινίζεται ότι:

«Σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου (Α.Ν. [573/1968](#), Φ.Ε.Κ. 223/27-9-1968/τ. Α') και συγκεκριμένα το [Άρθρο 9](#) αυτής, ορίζεται ότι μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία κάτοικο Κύπρου σε κάτοικο Ελλάδας μπορούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα (παρ. 1). Εντούτοις, αυτά τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στην Κύπρο, σύμφωνα με τη νομοθεσία της, αλλά ο φορολογικός συντελεστής που θα επιβληθεί με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 25% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων.

Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα (παρ 2). Ο όρος «μερίσματα» προσδιορίζεται στην παρ. 3 του εν λόγω Άρθρου. Ωστόσο, οι προαναφερόμενες διατάξεις δεν εφαρμόζονται εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων, κάτοικος Ελλάδας, διατηρεί στην Κύπρο μόνιμη εγκατάσταση με την οποία ο κάτοχος των μετοχών, δυνάμει των οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται στενά. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 6 σχετικά με κέρδη επιχειρήσεων (παρ. 4).

Περαιτέρω, η αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις όπου και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, επιτυγχάνεται σύμφωνα με το [Άρθρο 21](#) της υπό εξέταση Σύμβασης. Η παρ. 2 του εν λόγω Άρθρου ορίζει ότι, τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με την πίστωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή έναντι του ελληνικού φόρου, ο κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται είτε άμεσα είτε έμμεσα δια παρακρατήσεως σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού. Εάν το εισόδημα αυτό είναι σύννηθες μέρισμα καταβαλλόμενο από εταιρεία κάτοικο Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του κυπριακού φόρου σε σχέση με το μέρισμα) τον κυπριακό φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της. Εάν το εισόδημα αυτό είναι μέρισμα που καταβάλλεται σε προνομιούχες μετοχές και αντιπροσωπεύει και ένα μέρισμα με σταθερό συντελεστή και πρόσθετη συμμετοχή στα κέρδη, ο κυπριακός φόρος που καταβάλλεται από την εταιρεία θα λαμβάνεται υπόψη κατά το μέρος που το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερό αυτό συντελεστή, Σημειώνεται επίσης ότι, σύμφωνα με την παρ. 4 του ίδιου Άρθρου, ο όρος «καταβλητέος Κυπριακός φόρος» θεωρείται ότι περιλαμβάνει τον κυπριακό φόρο ο οποίος θα έπρεπε να παρακρατείται από

οποιοδήποτε μέρος που καταβάλλεται από κέρδη που απαλλάσσονται ή εξαιρούνται από τον κυπριακό φόρο λόγω παροχής φορολογικών κινήτρων.

Κατόπιν των ανωτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Κύπρου, στην περίπτωση τακτικού μερίσματος, η πίστωση του καταβλητέου κυπριακού φόρου έναντι του ελληνικού φόρου ως προς το εισόδημα αυτό θα λαμβάνει υπόψη τον κυπριακό φόρο σε σχέση με το μέρος και τον κυπριακό φόρο που καταβάλλεται από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της, τηρουμένων των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας περί πιστώσεως του φόρου αλλοδαπής (βλ. το ως άνω σχετικό έγγραφο).»

Επειδή, με τη αριθ. πρωτ. **E.2018 /28-01-2019** εγκύκλιο της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. [ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016](#) εγγράφου μας, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδας-Κύπρου και κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την εφαρμογή λοιπών ΣΑΔΦ που περιέχουν παρόμοιο όρο με τη ΣΑΔΦ Ελλάδας-Κύπρου για τη φορολογία μερισμάτων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των ΣΑΔΦ αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων προκύπτει ότι το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που καταβλήθηκε στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων. Ωστόσο, ορισμένες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και για τον εταιρικό φόρο που αναλογεί στο διανεμόμενο μέρος (υποκείμενο φόρο - underlying tax credit). Παρατίθενται ακολούθως οι εν λόγω Συμβάσεις μετά των σχετικών διατάξεων:

Κύπρος (αν. [573/1968](#), ΦΕΚ Α' 223)- άρθρο 21

«1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογήν επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισόδημά τι φορολογείται εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η αποφυγή της διπλής φορολογίας θα επιτυγχάνεται συμφώνως προς τας διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου τούτου.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωσης έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύνηθες μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρος) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρος καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρα, ήτοι μέρος εις

σταθερόν συντελεστήν, εις τον οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ' όψιν καθ' ο μέρος το μέρος υπερβαίνει τον σταθερόν τού τον συντελεστήν.»

ύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, οι διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχουν κυρωθεί με νόμο υπερισχύουν των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας που τυχόν ρυθμίζουν το ίδιο θέμα και συνεπώς οι σχετικές διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας εφαρμόζονται για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις των ΣΑΔΦ.

Κατόπιν των ανωτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερθεισών ΣΑΔΦ, από τον φόρο που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρία, πιστώνεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής, ενώ για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις της Σύμβασης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και συγκεκριμένα ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των όρων των ΣΑΔΦ που προαναφέρθηκαν, και προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που αναλογεί στον μέτοχο και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, απαιτείται υποχρεωτικά βεβαίωση από τη φορολογική αρχή των αντισυμβαλλομένων Κρατών που θα περιλαμβάνει σωρευτικά τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταίρου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί
- Εναλλακτικά γίνονται δεκτές και βεβαιώσεις λοιπών δημοσίων αρχών, εφόσον αποδεικνύουν τα παραπάνω, ακόμα και συνδυαστικά. Δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι).

Για την πληρέστερη κατανόηση της εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων, τίθενται τα παρακάτω παραδείγματα: ...

Για την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών που έχουν ήδη υποβληθεί, αλλά εκκρεμούν προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρούσας, οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίζουν τα ανωτέρω προβλεπόμενα δικαιολογητικά εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας. Οι εκκρεμείς δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την πάροδο της προθεσμίας προσκόμισης των δικαιολογητικών. Σε περίπτωση μη προσκόμισης των δικαιολογητικών εντός της δέμηνης προθεσμίας από τη δημοσίευση της παρούσας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναγράφηκε προς πίστωση (κωδικοί 683-684).»

Επειδή, εν προκειμένω, την **13/07/2018**, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον **Πίνακα Δ1** Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα στον **κωδ. 295** (Μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 716.800,00€ και στον **κωδ. 683** (Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2, 4 και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα) το ποσό των 89.600,00€.

Κατά την αποστολή της ως άνω δήλωσης, η Δ.ΗΛΕ.Δ. απέστειλε στον προσφεύγοντα την κάτωθι ειδοποίηση: «Για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσης σας που υποβάλετε ηλεκτρονικά, πρέπει να προσκομίσετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της (αρ. 14 ν.4174/2013)».

Επειδή, την **30/07/2018**, ανταποκρινόμενος στην ως άνω ειδοποίηση, με το αριθ. πρωτ. έγγραφό του, ο προσφεύγων υπέβαλε μεταξύ άλλων τα κάτωθι δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ:

- Την από 30/06/2018 βεβαίωση της κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία, από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά τη διάρκεια του 2017 μερίσματα ποσού 627.200,00€ που προέρχονται από κέρδη τα οποία έχουν υποστεί Κυπριακό εταιρικό φόρο προς 12,5%. Συγκεκριμένα τα κέρδη επί της εταιρείας που αντιστοιχούν στο μέρισμα των 627.200€ είναι 716.800€ επί των οποίων έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος 89.600€. Περαιτέρω πιστοποιείται ότι ο εν λόγω εταιρικός φόρος έχει καταβληθεί στις Κυπριακές Φορολογικές αρχές.
- Την από 25/07/2018 κατάσταση εισπράξεων φορολογούμενου του συστήματος πληροφοριών τμήματος φορολογίας της Κυπριακής Δημοκρατίας (θεωρημένη με apostille) από την οποία προκύπτει ότι η ως άνω Κυπριακή εταιρεία πλήρωσε φόρο ποσού 4.678,25€ για το έτος 2016 (αναφορά φορολογίας) την 28/02/2017 και ποσού 81.407,75€ για το έτος 2017 (αναφορά φορολογίας) την 28/02/2018.
- Βεβαίωση της υπηρεσίας taxisnet της φορολογικής αρχής της Κύπρου για την παραλαβή της φορολογικής δήλωσης της εταιρείας, για τη χρήση 2016, καθώς και αντίγραφο της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης της εν λόγω εταιρείας.
- Οικονομικές Καταστάσεις για την περίοδο που έληξε στις 31/12/2017 της ως άνω κυπριακής εταιρείας

Επειδή, την **19/09/2018**, με τη προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ απέρριψε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος για συμψηφισμό του εταιρικού φόρου που καταβλήθηκε στη Κύπρο με τον φόρο του φυσικού προσώπου και εν συνεχεία, την **01/10/2018** κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωση ο Προϊστάμενος δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 89.600,00€ στον **κωδ. 683** και τροποποίησε το δηλωθέν ποσό του **κωδ. 295** σε 627.200,00€. Ως εκ τούτου με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 158.046,59€.

Επειδή, με το αριθ./19-02-2019 πιστοποιητικό του Υπ. Ενέργειας, εμπορίου και βιομηχανίας «πιστοποιείται ότι με βάση τα έγγραφα που μέχρι σήμερα τηρούνται στο αρχείο του Έφορου Εταιρειών, οι μέτοχοι της εταιρείας είναι:

ΟΝΟΜΑΤΑ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ	Τάξη (αξία)	Αρ. μετοχών
.....	ΣΥΝΗΘΕΙΣ (€1)	980
.....	ΣΥΝΗΘΕΙΣ (€1)	20

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων και πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι από τον φόρο που αναλογεί στα μερίσματα που απέκτησε ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, από την αλλοδαπή κυπριακή εταιρεία, πιστώνεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής, και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος και, κατ' ακολουθίαν, να γίνει επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 λαμβάνοντας υπόψη στον κωδ. 683 το ποσό του εταιρικού φόρου που πληρώθηκε στην Κύπρο και αντιστοιχεί στο ποσό του μερίσματος που έλαβε ο προσφεύγων.

Επειδή, ωστόσο μέχρι την έκδοση της παρούσης απόφασης, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει την προβλεπόμενη από την προαναφερόμενη πρόσφατη εγκύκλιο Ε2018/28-01-2019 της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας βεβαίωση από τη φορολογική αρχή της Κύπρου που θα περιλαμβάνει σωρευτικά τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταίρου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί.

Επειδή, στην ως άνω εγκύκλιο προβλέπεται ότι για την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών που έχουν ήδη υποβληθεί, αλλά εκκρεμούν προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρούσας, οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίζουν τα ανωτέρω προβλεπόμενα δικαιολογητικά εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας. Οι εκκρεμείς δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την πάροδο της προθεσμίας προσκόμισης των δικαιολογητικών. Σε περίπτωση μη προσκόμισης των δικαιολογητικών εντός της δέμηνης προθεσμίας από τη δημοσίευση της παρούσας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναγράφηκε προς πίστωση (κωδικοί 683-684).»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από **23/10/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος **του**, **ΑΦΜ**, και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέας εκκαθάρισης φορολογικού έτους 2017 σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατόπιν προσκόμισης της προβλεπόμενης από την **εγκύκλιο Ε2018/28-01-2019** της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας βεβαίωσης.

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

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση.