



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22/03/2019

Αριθμός απόφασης: 693

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της με αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης) της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

Με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε στις 02/11/2018, δυνάμει της με αριθμό υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προέκυψε ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 1.409,99€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, στις 24/07/2018, την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον πίνακα 4 αυτής (Φορολογούμενα εισοδήματα και μειώσεις), μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης 21.434,73€ και φόρο που παρακρατήθηκε επί των μερισμάτων αυτών ποσού 2.767,88€. Για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης της δήλωσης απαιτήθηκε η προσκόμιση των απαιτούμενων δικαιολογητικών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., εντός πέντε (-5-) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ν.4174/2013, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων εγγράφων ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την κατ' άρθρο 9 του ν.4172/2013 πίστωση του φόρου αλλοδαπής και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον δηλωθέντα φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού 2.767,88€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι αυτή είναι εσφαλμένη, αναιτιολόγητη και παράνομη, καθώς παραβιάζονται τόσο οι διατάξεις του ν.4172/2013 για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής και την έκπτωσή του όσο και η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας – Κύπρου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων επικαλείται α) φωτοαντίγραφο βεβαίωσης του διορισμένου ελεγκτή «..... & CO. Ltd» της εταιρείας με την επωνυμία «..... LTD» – με

ΑΦΤ:..... για καταβολή μερίσματος ποσού 21.434,73€ και αναλογούντος φόρου που καταβλήθηκε ποσού 2.767,88€ και β) φωτοαντίγραφο του από 09/12/2016 πιστοποιητικού του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας, που συντάχθηκε στην αγγλική γλώσσα και προσκομίστηκε αμετάφραστο, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέχει 1.150 κοινές μετοχές εκ συνόλου 5.000 κοινών μετοχών της εταιρίας με την επωνυμία «..... LTD» – με ΑΦΤ:.....

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 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, με το άρθρο 67 παρ. 6 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 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...*».

Επειδή, με το άρθρο 67 παρ. 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «*Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν...*».

Επειδή, με την παρ. 8 του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1068/2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1319/17.04.2018) ορίζεται ότι: «*Για το εισόδημα όλων των κατηγοριών (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής και έχει καταβληθεί γι' αυτό ή έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον έχει δικαίωμα και η αλλοδαπή χώρα να φορολογήσει και η Ελλάδα, δηλαδή*

είτε προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσουν και οι δύο χώρες, είτε δεν υπάρχει σύμβαση με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, ο φόρος πιστώνεται μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ). Το ποσό που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε αναγράφεται στους κωδικούς 651-652 αν πρόκειται για εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης, τους κωδικούς 265-266 αν πρόκειται για εισόδημα αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού, τους κωδικούς 469-470 για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 653-654 για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 683-684 για μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, τους κωδικούς 175 -176 για εισόδημα από ακίνητη περιουσία και τέλος τους κωδικούς 867 - 868 για υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου. Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύνανται να καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση δικαιολογητικών. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 Ν. 4174/2013) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (170 Β')...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1026/2014 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 170/30.01.2014) ορίζεται ότι: «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... Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα...».

Επειδή, υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου (Α.Ν. 573/1968, Φ.Ε.Κ. 223/27-9-1968/τ. Α').

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε2018/2019 παρασχέθηκαν οδηγίες για την φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρία και την πίστωση του φόρου αλλοδαπής και διευκρινίστηκε ότι: «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 και 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)....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προσκόμισε φωτοαντίγραφο βεβαίωσης του διορισμένου ελεγκτή «..... & CO. Ltd» της εταιρείας με την επωνυμία «..... LTD» – με ΑΦΤ:..... για καταβολή μερίσματος ποσού 21.434,73€ και αναλογούντος φόρου που καταβλήθηκε ποσού 2.767,88€ και φωτοαντίγραφο του από 09/12/2016 πιστοποιητικού του Υπουργείου Ενέργειας, Εμπορίου, Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας, που συντάχθηκε στην αγγλική γλώσσα και προσκομίστηκε αμετάφραστο, από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατέχει 1.150 κοινές μετοχές εκ συνόλου 5.000 κοινών μετοχών της εταιρίας με την επωνυμία «..... LTD» – με ΑΦΤ:..... Τα ανωτέρω φωτοαντίγραφα δεν περιλαμβάνουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία (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 και το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί για την αναγνώριση της έκπτωσης του φόρου αλλοδαπής ούτε προκύπτουν αυτά συνδυαστικά από άλλα δημόσια έγγραφα. Ως εκ τούτου, τα ανωτέρω δεν αποτελούν βεβαίωση της αρμόδιας αλλοδαπής φορολογικής αρχής, ως οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1026/2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζουν, προκειμένου να είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου αλλοδαπής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί εσφαλμένης, αναπαιτολόγητης και μη νόμιμης πράξης λόγω της μη πίστωσης του φόρου αλλοδαπής, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017 Χρεωστικό: 1.409,99€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ.)/Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.