



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604553

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 02/12/2019

Αριθμός απόφασης: 3268

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ, κατά της με αριθμ. ειδοπ./2019 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμ. ειδοπ./2019 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 Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Την **23/07/2018** ο προσφεύγων υπέβαλλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του για το φορολογικό έτος 2017, στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον **Πίνακα Δ1** Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα στον **κωδ. 295** (Μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 16.941,23 € που έλαβε από Κυπριακή εταιρεία 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 2.474,17 €. Η δήλωση εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ χωρίς να αναγνωρισθεί προς συμψηφισμό στο φόρο εισοδήματος του προσφεύγοντος το εν λόγω ποσό φόρου των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης.

Για τα εν λόγω ποσά ο προσφεύγων υπέβαλε μεταξύ άλλων τα κάτωθι δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ:

- Πιστοποιητικό μερίσματος της κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία, που αφορά διανομή μερίσματος προς τον προσφεύγοντα εντός του έτους 2017, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην κυπριακή φορολογική αρχή.
- Βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή της εταιρείας για την γνησιότητα των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω εκδοθέν πιστοποιητικό μερίσματος.
- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του υπουργείου οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (χωρίς σήμανση apostille) για την εταιρεία με την επωνυμία
- Βεβαίωση του υπουργείου οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (χωρίς σήμανση apostille) για το συνολικό εταιρικό φόρο εισοδήματος, που καταβλήθηκε από την εταιρεία στις κυπριακές φορολογικές αρχές για τη χρήση 2016.

Την **04/02/2019** κοινοποιήθηκε έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ (αρ. πρωτ. /2019) στον προσφεύγοντα με το οποίο τον καλούσε να προσκομίσει εντός 2 μηνών δικαιολογητικά για το μέρισμα που έλαβε σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο Ε2018/2019. Εν συνεχεία και μη έχοντας προσκομίσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά ο προσφεύγων, την **18/06/2019** ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ προχώρησε στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, μη λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των 2.474,17 € στον **κωδ. 683**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή του, να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου η οποία εκδόθηκε στις 18/06/2019 και να αναγνωρισθεί προς συμψηφισμό με τον φόρο εισοδήματος το ποσό των 2.474,17€, το οποίο παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε από την κυπριακή εταιρεία στις κυπριακές φορολογικές αρχές, ισχυριζόμενος ότι:

1. Κατέθεσε όλα τα δικαιολογητικά τα οποία ήταν εφικτό να λάβει από τις Κυπριακές αρχές, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014, η οποία ίσχυε κατά την υποβολή της δήλωσης.
2. Βάσει της εγκυκλίου Ε2018/2019 κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού να υποβάλλει έγγραφα

από οποιαδήποτε δημόσια αρχή της Κύπρου, στο οποίο να φαίνεται το ποσοστό συμμετοχής του στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας καθώς και το ύψος του μερίσματος που έλαβε με τον αντίστοιχο φόρο που παρακρατήθηκε. Οι φορολογικές αρχές της Κύπρου επιτρέπουν να υφίσταται ένας εμπιστευματοδόχος στον οποίο έχουν εμπιστευτεί όλοι οι μέτοχοι τις μετοχές τους, για να υπάρχει μια ενιαία εκπροσώπηση της εταιρείας προς τις δημόσιες αρχές της Κύπρου. Επομένως, όποιο έγγραφο και να αιτηθεί σε δημόσια αρχή δεν θα φαίνεται πουθενά το όνομά το δικό του παρά μόνο του εμπιστευματοδόχου. Παρά τις ενέργειές του προς τις αρχές της Κύπρου να ζητήσει τα ανωτέρω έγγραφα, δεν κατέστη εφικτό να τα λάβει. Θεωρεί άδικο να του ζητούνται έγγραφα τα οποία αντικειμενικά δεν μπορεί να λάβει.

3. Από τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ΣΑΔΦ Ελλάδος – Κύπρου, 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, ο φόρος που παρακρατήθηκε και πληρώθηκε στις κυπριακές αρχές σε σχέση με το μέρισμα αυτό.

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 παρεχόμενην 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 σύνηθες 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 αμφοτέρα, 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' 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 σύνηθες 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 μέρισμα 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 μέρισμα 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. **Ε.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 μέρισμα (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 μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωσης θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρισμα) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρα, ήτοι μέρισμα 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 μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν του τον συντελεστήν.»

Σύμφωνα 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 αναγράφει προς πίστωση (κωδικοί 683-684).»

Επειδή, εν προκειμένω, την **23/07/2018** ο προσφεύγων υπέβαλλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του για το φορολογικό έτος 2017, στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον **Πίνακα Δ1** Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα στον **κωδ. 295** (Μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 16.941,23 € που έλαβε από Κυπριακή εταιρεία 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 2.474,17 €.

Επειδή για το ανωτέρω μέρισμα ο προσφεύγων υπέβαλε, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ καθώς και με την παρούσα προσφυγή:

- Πιστοποιητικό μερίσματος της κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία που αφορά διανομή μερίσματος προς τον προσφεύγοντα εντός του έτους 2017, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην κυπριακή φορολογική αρχή.
- Βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή της εταιρείας για την γνησιότητα των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω εκδοθέν πιστοποιητικό μερίσματος.
- Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του υπουργείου οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (χωρίς σήμανση apostille) για την εταιρεία με την επωνυμία
- Βεβαίωση του υπουργείου οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (χωρίς σήμανση apostille) για το συνολικό εταιρικό φόρο εισοδήματος, που καταβλήθηκε από την εταιρεία στις κυπριακές φορολογικές αρχές για τη χρήση 2016.

Επειδή την **04/02/2019** κοινοποιήθηκε έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ (αρ. πρωτ./2019) στον προσφεύγοντα με το οποίο τον καλούσε να προσκομίσει εντός 2 μηνών δικαιολογητικά για το μέρισμα που έλαβε σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο Ε2018/2019.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ήταν δυνατό να συγκεντρώσει και να 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 δέσμνης 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, όπως προαναφέρθηκε, δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι), οπότε από τα δικαιολογητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων γίνονται αποδεκτά μόνο τα εξής:

1. Πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του υπουργείου οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (χωρίς σήμανση apostille) για την εταιρεία με την επωνυμία
2. Βεβαίωση του υπουργείου οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας (χωρίς σήμανση apostille) για το συνολικό εταιρικό φόρο εισοδήματος, που καταβλήθηκε από την εταιρεία στις κυπριακές φορολογικές αρχές για τη χρήση 2016.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει την προβλεπόμενη από την προαναφερόμενη 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 στοιχεία που προβλέπονται στην Ε2018/28-01-2019.

Επειδή στην προαναφερθείσα εγκύκλιο ορίζεται ότι ο προσφεύγων μπορεί να προσκομίσει βεβαιώσεις λοιπών δημοσίων αρχών που να αποδεικνύουν, ακόμα και συνδυαστικά, τα παραπάνω.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν είναι δυνατό να λάβει με μια απλή αίτηση κάποιο έγγραφο από κάποια Δημόσια Αρχή της Κυπριακής Δημοκρατίας που να πιστοποιεί τα όσα απαιτούνται από την Εγκύκλιο Ε.2018/2019 και ότι παρά τις έντονες προσπάθειές του προς τις Κυπριακές Δημόσιες αρχές για την εύρεση μιας λύσης, ώστε να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις in και n της Εγκυκλίου Ε.2018/2019, κάτι τέτοιο δε κατέστη δυνατό.

Επειδή επομένως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε βεβαίωση της φορολογικής αρχής ή οποιασδήποτε αρχής της Κύπρου, από την οποία να προκύπτουν όλα τα στοιχεία που ρητά ορίζονται στην εγκύκλιο Ε 2018/2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από **05/07/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2017

Ποσό Πληρωμής: 5.333,75 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αρ. ειδοποίησης/2019 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2017 (ΑΧΚ/.....) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.