



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13 / 12 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3563**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **23/07/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, οδός αρ. τ.κ, κατά της με αριθ. ειδοποίησης/2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού **Φόρου εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ψυχικού, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος έτους 2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ψυχικού, της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Χολαργού, λόγω αρμοδιότητας,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **23/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε την **13/06/2019**, βάσει της με αριθμ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος **φορολ. έτους 2017** που υπέβαλε ο προσφεύγων, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους **48.171,25€**, ο οποίος αποτελείται από κύριο φόρο 28.800,01€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης 14.631,44€ και φόρο πολυτελούς διαβίωσης 4.739,80€ (Α.Χ.Κ...../....).

Με την ανωτέρω δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, δήλωσε μέσω του taxinet, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2017, μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (**κωδ. 295**) από κυπριακή εταιρεία ποσού **192.000,00€** και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από το ως άνω εισόδημα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (**κωδ. 683**) ποσού **24.000,00€**. Η φορολογική Αρχή με την υπ' αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση, κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει δικαιολογητικά στοιχεία για την πίστωση του άνω αλλοδαπού φόρου, αλλά ο προσφεύγων **δεν προσκόμισε βεβαίωση** από τις Κυπριακές φορολογικές Αρχές κατά τα προβλεπόμενα στην υπ' αριθμ. **Ε2018/2019 εγκύκλιο** της ΑΑΔΕ, με αποτέλεσμα η αρμόδια ΔΟΥ Ψυχικού να εκκαθαρίσει την υποβληθείσα δήλωση, χωρίς να λάβει υπόψιν της τον αναλογούντα φόρο των μερισμάτων αλλοδαπής και συγκεκριμένα υπέβαλε στην αρμόδια ΔΟΥ και επαναπροσκομίζει τα κατωτέρω δικαιολογητικά:

- Το από 12/03/2019 Πιστοποιητικό της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Επαρχιακό Γραφείο, Τμήμα Φορολογίας, Υπουργείο Οικονομικών), με το οποίο βεβαιώνεται ότι η εταιρεία είναι κάτοικος Κύπρου, για τις ανάγκες εφαρμογής της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Κύπρου και Ελλάδος, από την ημερομηνία ίδρυσής της (30/11/2010) έως και σήμερα (**Σχ. 1**),
- Το από 31/12/2017 πιστοποιητικό καταβολής μερισμάτων της ανωτέρω εταιρείας, ύψους 192.000,00€, μετά αντιγράφου της απόφασης της του Δ.Σ της εταιρείας περί της άνω διανομής (**Σχ. 2**),
- Την από 10/03/2019 βεβαίωση του ελεγκτή της εταιρείας ότι τα κέρδη που διανεμήθηκαν στον προσφεύγοντα ως μερίσμα κατά το έτος 2017 ανέρχονται στο ποσό των 192.000€ και ο αναλογούν φόρος 24.000€ (**Σχ. 3**),
- Τα αποδεικτικά τραπεζικών συναλλαγών της, από τα οποία προκύπτει η καταβολή συνολικού ποσού 192.000,00€ εντός του έτους 2017, με μεταφορά χρηματικών ποσών από τον εταιρικό λογαριασμό της ως άνω εταιρείας προς τον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό (**Σχ. 4**).
- Αντίγραφο, εξαγόμενο από την ηλεκτρονική βάση δεδομένων της κυπριακής φορολογικής αρχής της από 18-7-2018 ηλεκτρονικά υποβληθείσης δήλωσης «αυτοφορολογίας» της Εταιρείας φορολογικού έτους 2017, με την οποία δηλώθηκε φορολογητέο εισόδημα (κέρδη) ύψους 290.895,00€ και εξοφλήθηκε ο αναλογών σε αυτά εταιρικός φόρος ύψους 39.998,07€ (**Σχ. 5**).
- Πιστοποιητικό του μητρώου εταιριών της Κύπρου, από το οποίο προκύπτει ότι το εταιρικό κεφάλαιο της ανωτέρω εταιρείας διαιρείται σε 1.000 εταιρικά μερίδια ονομαστικής αξίας εκάστου 1,00€ (**Σχ. 6**), και τα οποία κατέχει για λογαριασμό του η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με έδρα την Κύπρο (Λεωφ.,,) και επωνυμία “.....” δυνάμει του από 13-12-2011 συμφωνητικού σύστασης καταπιστεύματος (trust deed) (**Σχ. 7**).
- Τραπεζικά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η κατοχή του συνολικού εταιρικού κεφαλαίου της Εταιρείας (κατά 100%) από τον ίδιο και η ιδιότητά του ως πραγματικού δικαιούχου (beneficial owner) (**Σχ. 8**).
- Δήλωση της δικηγорικής εταιρείας, υπό την ιδιότητα αυτής ως ενδιαμέσου επαγγελματία (intermediary professional) και εκπροσώπου της δηλωθείσης μετόχου στο εταιρικό μητρώο (registered shareholder) “.....”, προς την τράπεζα, διά της οποίας ομοίως δηλώνεται ως πραγματικός δικαιούχος του συνόλου των μεριδίων επί του εταιρικού κεφαλαίου της Εταιρείας (**Σχ. 9**).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού, να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν ό,τι ποσό έχει καταβάλει ή θα καταβληθεί στο μέλλον, νομιμοτόκως, προσκομίζει δε και επικαλείται πέραν των ανωτέρω στοιχείων που προσκομίστηκαν και στη ΔΟΥ, τα ακόλουθα:

- Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2017, με την οποία δήλωσε φορολογητέα κέρδη 419.030,00€, επί των οποίων αναλογεί φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου (12,5%) ύψους 52.378,75€, καθώς και μερίσματα ποσού 192.000€ που έλαβε ο μέτοχός της “.....” (**Σχετ. 10**),

Με το υπ’ αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019** Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας (**1^ο υπόμνημα**), προσκομίζει και επικαλείται:

- Το από 29/08/2019 Πιστοποιητικό του τμήματος φορολογίας του επαρχιακού γραφείου, με το οποίο πιστοποιείται ότι η εταιρεία που είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 κατέβαλε **εταιρικό φόρο** ποσού **52.378,75€**, ότι έχει εκδώσει στις 31/12/2017 **μέρισμα** ποσού **192.000,00€**, **στο οποίο αναλογεί φόρος 24.000€** (192.000€ x 12,5%), το οποίο έλαβε ο μέτοχος, ο οποίος κατέχει 1.000 μετοχές (**Σχετ.ΥΠ1**),

Με το υπ’ αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019** Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας (**2^ο υπόμνημα**), με το οποίο μας γνωρίζει ότι στη ΔΟΥ εκκρεμούσε η εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης για το φορολογικό έτος **2018**, την οποία περιλαμβάνονται μερίσματα αλλοδαπής (κωδ. 295) ποσού 374.600€ και φόρου μερισμάτων αλλοδαπής (κωδ. 683) ποσού 46.825€, μετά δε την προσκόμιση στη ΔΟΥ των βεβαιώσεων του τμήματος φορολογίας του επαρχιακού γραφείου, η ΔΟΥ Ψυχικού αποδέχθηκε τον συμφητισμό του φόρου μερισμάτων αλλοδαπής, προσκομίζει δε και επικαλείται

- Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του φορολογικού έτους 2018 (**ΣχετΥΠ2 -1**), και την αντίστοιχη πράξη διοικητικού προσδιορισμού εισοδήματος (εκκαθάριση) (**ΣχετΥΠ2 -5**),
- Τα από 27/08/2019 πιστοποιητικά, που αφορούν διανομή κερδών από τα κέρδη των φορολ. ετών 2014, 2016 και 2017 (**ΣχετΥΠ2 -2, 3, 4**),

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9** του **ν. 4172/2013** (Α’ 167) 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 τις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Κύπρου, που κυρώθηκε με τον **Α.Ν. 573/1968** (Α’ 223) ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

Άρθρο 9: «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 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 υπχ 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 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 ΑΑΔΕ διευκρινίστηκε 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: **Άρθρο 21**

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 δέσμης 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, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στις 20/07/2018 την υπ' αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, στην οποία δήλωσε, μεταξύ άλλων, εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (κωδ. 295) από κυπριακή εταιρεία ποσού **192.000,00€** και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από το ως άνω εισόδημα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683) ποσού **24.000,00€**.

Επειδή ο προσφεύγων **δεν προσκόμισε** στην αρμόδια φορολογική Αρχή **βεβαίωση** από τις Κυπριακές φορολογικές Αρχές κατά τα προβλεπόμενα στην υπ' αριθμ. **Ε2018/2019 εγκύκλιο**

της ΑΑΔΕ, η αρμόδια ΔΟΥ Ψυχικού προέβη σε εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης, χωρίς να λάβει υπόψιν της τον αναλογούντα φόρο των μερισμάτων αλλοδαπής,

Επειδή ήδη με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019** Υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας, προσκομίζει και επικαλείται το από 29/08/2019 **Πιστοποιητικό** του τμήματος φορολογίας του επαρχιακού γραφείου, με το οποίο πιστοποιείται ότι η εταιρεία που είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου, ενώ για το φορολογικό έτος 2017 κατέβαλε **εταιρικό φόρο** ποσού **52.378,75€**, ότι έχει εκδώσει στις 31/12/2017 **μέρισμα** ποσού **192.000,00€**, **στο οποίο αναλογεί φόρος 24.000€** ($192.000€ \times 12,5\%$), το οποίο έλαβε ο μέτοχος, ο οποίος κατέχει 1.000 μετοχές (**Σχετ.ΥΠ1**),

Επειδή, προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά της υπ' αριθμ. Ε.2018/2019 εγκυκλίου της ΑΑΔΕ προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων Ε1 του προσφεύγοντος του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που του αναλογεί ως μετόχου και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **πρέπει να γίνουν δεκτοί.**

Επειδή ο προσφεύγων με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, **αιτείται την νομιμότοκη επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών,**

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 53§2 του ν. 4174/2013 – ΚΦΔ** (Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού», και με τις διατάξεις του **άρθρου 72§16** του ίδιου Κώδικα ότι: «Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις των **άρθρων 2 και 3** της υπ' αριθ. **ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12-2013** (ΦΕΚ Β' 19) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, ορίζεται ότι: «*Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. ... Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...*».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η αρμόδια φορολογική Αρχή, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης του φορολογικού έτους 2017, **ορθώς δεν έλαβε υπόψιν της τον αναλογούντα φόρο των μερισμάτων αλλοδαπής**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει τότε τα έγγραφα που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. **Ε2018/2019 εγκύκλιο** της ΑΑΔΕ, τα

οποία **προσκομίστηκαν το πρώτον** με το υπ' αριθμ.**ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 Υπόμνημά του** στην υπηρεσία μας, στο πλαίσιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής του και ως εκ τούτου το αίτημά του περί νομιμότοκης επιστροφής, **δεν μπορεί να γίνει δεκτό**, εφόσον η νέα εκκαθάριση που θα διενεργηθεί από την αρμόδια ΔΟΥ, γίνει εντός 90 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **23/07/2019** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, οδός αρ. Τ.Κ, ως ακολούθως:

- 1) Την **αποδοχή** του αιτήματος συμψηφισμού του φόρου μερισμάτων αλλοδαπής και τη διενέργεια από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ νέας εκκαθάρισης για το φορολογικό έτος 2017 σύμφωνα με τα ανωτέρω, και
- 2) Την **απόρριψη** του αιτήματος νομιμότοκης επιστροφής, εφόσον η νέα εκκαθάριση που θα διενεργηθεί από την αρμόδια ΔΟΥ, γίνει εντός 90 ημερών από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος του τμήματος
Επανεξέτασης Α2**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ

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.