



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-05-2020

Αριθμός απόφασης: 854

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 03/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/06-12-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την με αριθμό ειδοποίησης/06-12-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ .
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 03/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθμό ειδοποίησης/06-12-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της ΔΟΥ προέκυψε για την προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 15.010,13€, λοιπά συμβ/να ποσά 2,44€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.273,45€ και φόρος πολυτελούς διαβίωσης ύψους 440,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 26.726,02€.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με το σύζυγό της την με αριθμό καταχώρησης/28-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 296 «*Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης*» το ποσό των 150.000,00€ και στον κωδικό 684 «*Φόρος που παρακρ. στην αλλοδαπή από εισοδ. των περ. 2, 4 & 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα*» το ποσό των 22.500,00€. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης κλήθηκε η προσφεύγουσα να προσκομίσει όλα τα δικαιολογητικά στην αρμόδια ΔΟΥ εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υποβολή της, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4174/2013. Ως δικαιολογητικά προσκομίσθηκαν:

1)Το αριθμ...../12-06-2019 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Οικονομικών-Εθνικό πρακτορείο δημοσίων εσόδων-Περιφερειακή Διεύθυνση Σόφιας νόμιμα μεταφρασμένο και φέρον την επισημείωση της Χάγης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων έλαβε το ποσό των 293.374,50 λέβα ως εισόδημα από μερίσματα διανεμημένα το 2018 από την εταιρία LTD, για τα οποία αντιστοιχεί φόρος στη Βουλγαρική Δημοκρατία ύψους 14.668,73 λέβα.

2)Το υπ'αριθμ.πρωτ...../19-07-2019 πιστοποιητικό για πληρωμένους φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλισης από το Εθνικό πρακτορείο δημοσίων εσόδων-Περιφερειακή Διεύθυνση Σόφιας νόμιμα μεταφρασμένο και φέρων την επισημείωση της Χάγης, με το οποίο βεβαιώνεται ότι η εταιρία LTD έχει καταβάλει φόρο, κατά την ετήσια φορολογική δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 92 του Νόμου φορολόγησης νομικών προσώπων, για την περίοδο 01-01-2013 έως 31-12-2013 ύψους 158.494,21 λέβα.

3) Το αριθμ...../25-10-2018 Πιστοποιητικό του Υπουργείου Δικαιοσύνης-Πρακτορείο Καταχωρήσεων, από το οποίο προκύπτει ότι κατά την 25-10-2018 στην εταιρία LTD συμμετείχαν οι του και η του

4) Το από 17-10-2018 Πρακτικό-Απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των ιδιοκτητών της εταιρίας LTD, στην οποία αποφασίστηκε η διανομή 300.000,00€ ή 586.749 λέβα των μη διανεμηθέντων κερδών κατόπιν παρακράτησης φόρου μερίσματος 5%, ήτοι ύψους 29.337,46 λέβα, που θα πληρωθούν στους δυο ιδιοκτήτες με τραπεζικό έμβασμα, ήτοι στον 142.500,00€ και στην 142.500,00€.

5) Την από 24-01-2019 δήλωση βάσει του αρ.55, εδ.1 του Νόμου για τη φορολόγηση του προσωπικού εισοδήματος και/ή του αρ.201, εδ.1 του Νόμου περί φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων για πληρωτέους φόρους, από το οποίο προκύπτει ότι η εταιρία LTD κατέβαλε το ποσό των 29.337,46 λέβα ως οριστικό φόρο εισοδήματος από μερίσματα και εκκαθαριστικά μερίδια κατά το αρ.38, εδ.1 του Νόμου για τη φορολόγηση του προσωπικού εισοδήματος.

Η αμόδια ΔΟΥ, μετά την εξέταση των ως άνω δικαιολογητικών τροποποίησε το ποσό που είχε αναγράψει η προσφεύγουσα στον κωδικό 684 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, αναγράφοντας το ποσό των 7.500,00€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμ. 2465/2018 απόφαση του ΣΤΕ και την Ε 2147/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο φόρος που καταβάλλεται στην Ελλάδα για μερίσματα που προέρχονται από διανομή κερδών εταιρείας με έδρα τη Βουλγαρία δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού του μερίσματος που διανεμήθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν 4172/2013 “1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ’ εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α’ 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.”

Επειδή, στο 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, στο άρθρο 43Α του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: “1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.”

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: “1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα δεκαπέντε τοις εκατό (15%)...”

Επειδή, στην ΠΟΛ1026/2014 με θέμα «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.» ορίζεται: “ 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.”

Επειδή, στο άρθρο 9 της ΠΟΛ1067/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (νυν Α.Α.Δ.Ε.) ορίζεται: “1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην

αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του 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. 1026/22.01.2014 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. Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.

3. Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014 και μετά”

Επειδή, στην εγκύκλιο Ε.2147/2019 ορίζεται ότι

“1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 έχει τον χαρακτήρα «τακτικού»/ συνήθους φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου ΙΙ της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε.2009/2019)..

2. Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες του άρθρου 23 Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣτΕ 2465/2018. Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαριστεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις οποίες συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου να συμπεριληφθεί και το ανάλογο ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης: «ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ βάσει της Ε.2147/2019) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρέχοντος έτους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1026/22-1-2014 (ΦΕΚ Β'170/30-1-2014). Σε περίπτωση που έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα. Επισημαίνεται ότι η πίστωση του φόρου αλλοδαπής έναντι του αναλογούντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρούσα διενεργείται εφόσον υπάρχει υπόλοιπο φόρου αλλοδαπής που δεν έχει συμψηφισθεί ήδη κατά την αρχική εκκαθάριση και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω πίστωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του υπολειπόμενου (μη συμψηφισθέντος) φόρου αλλοδαπής.”

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν 2255/1994 «Περί κυρώσεως Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου» ορίζεται ότι “ 1. Μερίσματα, που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν θα υπερβαίνει το 10% του ακαθόριστου ποσού των μερισμάτων.

3. Ο όρος "μερίσματα", όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το άρθρο, σημαίνει το εισόδημα από μετοχές, μετοχές "επικαρπίας" ή δικαιώματα "επικαρπίας", μετοχές μεταλλείων, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους του οποίου η εταιρεία που διενεργεί τη διανομή είναι κάτοικος."

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 2255/1994, σχετικά με τις μεθόδους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας ορίζεται ότι " 1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής:

α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Βουλγαρία, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει:

- ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία.

- ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία.

β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος."

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, η προσφεύγουσα είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδας και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά της, ήτοι το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή.

Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και το περιεχόμενο του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, για το υπό κρίση φορολογικό έτος, δήλωσε, μεταξύ άλλων και εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ύψους 150.000,00€, καθώς και το φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, επί του οποίου έχει δικαίωμα φορολόγησης η Ελλάδα ύψους 22.500,00€.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα έγγραφα και ειδικότερα από την από 24-01-2019 υποβληθείσα δήλωση βάσει του αρ.55, εδ.1 του Νόμου για τη φορολόγηση του προσωπικού εισοδήματος και/ή του αρ.201, εδ.1 του Νόμου περί φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων για πληρωτέους φόρους, από το οποίο προκύπτει ότι η εταιρία LTD κατέβαλε το ποσό των 29.337,46 λέβα ως οριστικό φόρο εισοδήματος από μερίσματα και εκκαθαριστικά μερίδια κατά το αρ.38, εδ.1 του Νόμου για τη φορολόγηση του προσωπικού εισοδήματος.

Επειδή, το ως άνω ποσό φόρου καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το σύνολο των μερισμάτων που διένειμε η εταιρεία LTD στο έτος 2018, ήτοι για το ποσό των 300.000,00€.

Επειδή, για το ποσό του μερίσματος που έλαβε η προσφεύγουσα από την ως άνω εταιρεία, ήτοι το ποσό των 150.000,00€, καταβλήθηκε στην αλλοδαπή το ποσό των 14.668,73 λέβα, ήτοι το ποσό των 7.500,00€.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε η πίστωση ολόκληρου του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, ως εκ τούτου δεν υπολείπεται ποσό φόρου αλλοδαπής προκειμένου να συμψηφιστεί με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και συνεπώς η επίκληση της εγκυκλίου Ε 2147/2019 αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 της ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα με τη Βουλγαρία, τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία κάτοικο Βουλγαρίας σε κάτοικο Ελλάδας, μπορούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα. Ωστόσο, τα ως άνω μερίσματα, μπορούν να φορολογηθούν και στη Βουλγαρία όπου όμως ο φόρος που επιβάλλεται δεν θα υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς το ποσοστό 10% αποτελεί οροφή για τη φορολόγηση στη Βουλγαρία και όχι στην Ελλάδα.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03/01/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Με αριθμό ειδοποίησης/06-12-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018: 26.726,02€.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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