



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-6-2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 41

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604553
E-mail : ded.ath@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), όπως τροποποιήθηκε ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

ε. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23-2-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου, οδός, κατά της με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-2-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και μετά

την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ, η οποία εκδόθηκε με βάση την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, που υπέβαλε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγο του, προέκυψε για τον ίδιο κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 46.517,26€, λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά ύψους 118,80€ πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 260.761,39€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 307.397,45€.

Την 31-8-2020, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, μέσω taxisnet, την με αριθ. καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2019, στην οποία μεταξύ άλλων δήλωσε στον Πίνακα Δ1. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ του εντύπου Ε1 και συγκεκριμένα στον κωδ. 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 2.678.005,80€, το οποίο αφορά μερίσμα που έλαβε από αλλοδαπή εταιρεία με έδρα την και στον κωδ. 683 «Φόρος που παρακρ. στην αλλοδαπή από εισοδήμ. των περ. 2, 4 & 6 που έχει δικαίωμα φορολόγ. και η Ελλάδα» το ποσό των 699.926,40€.

Κατά την διαδικασία εκκαθάρισης της ανωτέρω δήλωσης εκτυπώθηκε ειδοποίηση, στην οποία αναφέρονται τα εξής: *«Για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσής σας που υποβάλατε ηλεκτρονικά, πρέπει να προσκομίσετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υποβολή της (αρθ. 14 ν.4174/2013)»*.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω ειδοποίηση υποβάλλοντας μεταξύ άλλων, τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και με την παρούσα προσφυγή στην Υπηρεσία μας, τα κάτωθι δικαιολογητικά:

1. Αντίγραφο του από 5-6-2020 Αποσπάσματος από το Εμπορικό Μητρώο των Στοιχείων της Επιχείρησης «Ανώνυμη Εταιρεία» του Εθνικού Κέντρου Επιχειρηματικότητας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Αλβανίας, συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille). Από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτουν τα πλήρη στοιχεία της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την Αλβανία με ΑΦΜ, το οποίο διενήργησε την διανομή των κερδών καθώς και το ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος στο μετοχικό κεφάλαιο του ανωτέρω αλλοδαπού νομικού προσώπου.
2. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της, αναφορικά με τα κέρδη του έτους 2017, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία

«.....», με έδρα την με ΑΦΜ , συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της (με σήμανση Apostille).

3. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας Κορυτσάς της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της , αναφορικά με τα διανεμηθέντα μερίσματα του έτους 2017, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την Αλβανία με ΑΦΜ , συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
4. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας Κορυτσάς της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της , αναφορικά με τα κέρδη του έτους 2018, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ , συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
5. Αντίγραφο της με αριθ./..../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας | της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Αλβανίας, αναφορικά με τα διανεμηθέντα μερίσματα του έτους 2018, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ , συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
6. Συγκεντρωτικό πίνακα με όλα τα προκύπτοντα, εκ των ανωτέρω εγγράφων, ποσά κερδών, μερισμάτων και αντίστοιχου καταβληθέντος φόρου στην αρμόδια φορολογική αρχή της , για τα έτη 2017-2018 με την αντιστοιχία των νομισμάτων Λεκ Αλβανίας και Ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ προσδιόρισε το ποσό των μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην αλλοδαπή εταιρεία στο ποσό των 2.638.718,87€, υπολόγισε τον αποδοθέντα για τα μερίσματα αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή στο ποσό των 218.789,38€ και εν συνεχεία προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη εκκαθάριση από την αρμόδια Φορολογική Αρχή της με αριθ./2020 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

- Μη νόμιμη η επιβολή φόρου εισοδήματος χωρίς να έχει πιστωθεί/συμψηφιστεί το συνολικό ποσό της αναλογούσας φορολογικής επιβάρυνσης στην αλλοδαπή – Παραβίαση του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. και της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Μη νόμιμη η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης χωρίς να έχει πιστωθεί/συμψηφιστεί το συνολικό ποσό της αναλογούσας φορολογικής επιβάρυνσης στην αλλοδαπή – Παραβίαση του άρθρου 9 και 43Α του Κ.Φ.Ε., του άρθρου 29 του ν.3986/2011 καθώς και της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: *«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.*

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (10%), ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1067/ 20-3-2015 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 9 - Πίστωση φόρου αλλοδαπής

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 170 Β'). 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Αλβανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου, που κυρώθηκε με τον με τον Ν.2755/1999 (Φ.Ε.Κ. 252/19.11.99/τ. Α') ορίζεται ότι: «Άρθρο 10 - ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

1. Τα μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία που είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογηθούν σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτά μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρεία που πληρώνει 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 υπερβαίνει το 5% του ακαθόριστου ποσού των μερισμάτων.

Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών με αμοιβαία συμφωνία ρυθμίζουν τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολόγηση της εταιρείας σχετικά με τα κέρδη από τα οποία πληρώνονται τα μερίσματα.

3. Ο όρος "μερίσματα", όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει εισόδημα από μετοχές κάθε είδους, ή άλλα δικαιώματα που δεν είναι απαιτήσεις, χρεών, συμμετοχή σε κέρδη, καθώς και εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα τα οποία υπόκεινται στην ίδια φορολογική αντιμετώπιση όπως το εισόδημα από μετοχές από τους νόμους του Κράτους του οποίου η εταιρεία που κάνει τη διανομή είναι κάτοικος.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων, όντας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος, μέσω μίας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό, ή παρέχει στο άλλο αυτό Κράτος ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες από κάποια σταθερή βάση που βρίσκεται σε αυτό, και οι μετοχές σχετικά με τις οποίες καταβάλλονται τα μερίσματα είναι ουσιαστικά συνδεδεμένες με τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση ή τη σταθερή βάση. Στην περίπτωση αυτή, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14, ανάλογα την περίπτωση.

5. Εάν μια εταιρεία η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκομίζει κέρδη ή εισόδημα από το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Το άλλο αυτό Κράτος δεν μπορεί να επιβάλλει κανένα φόρο στα μερίσματα που καταβάλλονται από την εταιρεία, εκτός στο βαθμό που τα μερίσματα αυτά καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου αυτού Κράτους ή στο βαθμό που οι μετοχές σχετικά με τις οποίες καταβάλλονται τα μερίσματα είναι ουσιαστικά συνδεδεμένες με μια μόνιμη εγκατάσταση ή μία σταθερή βάση που βρίσκεται σε αυτό το άλλο Κράτος, ούτε μπορεί να υπαγάγει τα μη διανεμηθέντα κέρδη της εταιρείας σε φόρο μη διανεμηθέντων κερδών, ακόμα και αν τα μερίσματα που καταβάλλονται ή τα μη διανεμηθέντα κέρδη αποτελούνται ολικά ή μερικά από κέρδη ή εισόδημα που προκύπτει στο άλλο αυτό Κράτος.

...

Άρθρο 23 - ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. ...

2. Στην Ελληνική Δημοκρατία:

α) ...

β) ...

γ) Εάν καταβάλλονται μερίσματα από μία εταιρεία που είναι κάτοικος Αλβανίας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη επιπρόσθετα σε οποιονδήποτε φόρο που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου (α) αυτής της παραγράφου το φόρο

που είναι καταβλητέος από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Ε.2018/ 28-1-2019 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής» αναφέρεται 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:

Αλβανία (ν. 2755/1999, ΦΕΚ Α' 252)- άρθρο 23

«2. Στην Ελληνική Δημοκρατία:

α) Εάν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή του ανήκει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην, η Ελληνική Δημοκρατία, υπό τους όρους της υποπαραγράφου 2(β) αυτής της παραγράφου, αναγνωρίζει:

- ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην,

- ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ένα ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην

Η έκπτωση αυτή σε οποιαδήποτε περίπτωση δεν θα υπερβαίνει το μέρος του φόρου εισοδήματος ή φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίζεται πριν δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην

γ) **Εάν καταβάλλονται μερίσματα από μία εταιρεία που είναι κάτοικος σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη (επιπρόσθετα σε οποιονδήποτε φόρο που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου (α)**

αυτής της παραγράφου) το φόρο που είναι καταβλητέος από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.»

[...]

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 εταιρίου) - 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:

Έστω εταιρία με έδρα σε μία από τις προαναφερόμενες χώρες, έχει κέρδη προ φόρων 100.000 ευρώ και καταβάλλει φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με συντελεστή δώδεκα τοις εκατό (12%), ποσού 12.000 ευρώ.

Στην εταιρία συμμετέχουν 3 μέτοχοι, με ποσοστά:

Α' :20%

B':30%

Γ':50%

Τα κέρδη προς διανομή είναι $100.000 - 12.000 = 88.000$ ευρώ, τα οποία διανέμονται χωρίς να παρακρατηθεί φόρος από αυτά και κατανέμονται στους μετόχους ως εξής:

A': $88.000 \times 20\% = 17.600$ ευρώ, ποσό το οποίο θα αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1).

B': $88.000 \times 30\% = 26.400$ ευρώ, ποσό το οποίο θα αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1).

Γ': $88.000 \times 50\% = 44.000$ ευρώ, ποσό το οποίο θα αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1).

Τα ποσά φόρου που θα αναγραφούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1), είναι η αναλογία του κάθε μετόχου στο φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου, ως εξής:

A': $12.000 \times 20\% = 2.400$ ευρώ,

B': $12.000 \times 30\% = 3.600$ ευρώ,

Γ': $12.000 \times 50\% = 6.000$ ευρώ.

Στο παράδειγμα αυτό θα πιστωθούν ολόκληρα τα ποσά των φόρων που θα αναγραφούν, διότι είναι χαμηλότερα από αυτά που αναλογούν για τα εισοδήματα αυτά στην Ελλάδα.

Εντέλει, μετά από την πίστωση του εταιρικού φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε μέτοχο, θα υπολογιστεί επιπλέον ποσό για καταβολή κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων των φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία, ως εξής:

A': $17.600 \times 15\% = 2.640$ ευρώ - 2.400 ευρώ = 240 ευρώ,

B': $26.400 \times 15\% = 3.960$ ευρώ - 3.600 ευρώ = 360 ευρώ,

Γ': $44.000 \times 15\% = 6.600$ ευρώ - 6.000 ευρώ = 600 ευρώ.

Έστω ότι στην πιο πάνω περίπτωση έχει παρακρατηθεί φόρος στο μέρισμα που διανεμήθηκε από την αλλοδαπή εταιρία στα φυσικά πρόσωπα, με συντελεστή 10%. Τα ποσά που θα αναγραφούν ως εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) είναι ακριβώς τα ίδια με αυτά του παραδείγματος 1, ωστόσο θα αναγραφούν, εκτός από τα πιο πάνω ποσά φόρου που είναι η αναλογία του εταιρικού φόρου, επιπλέον και τα ποσά φόρου που παρακρατήθηκαν στα μερίσματα, ως εξής:

A': $17.600 \times 10\% = 1.760$ ευρώ,

B': $26.400 \times 10\% = 2.640$ ευρώ,

Γ': $44.000 \times 10\% = 4.400$ ευρώ.

Παρόλο ότι θα αναγραφεί στις δηλώσεις των μετόχων και η αναλογία τους στον εταιρικό φόρο και ο φόρος που παρακρατήθηκε από το μέρισμα που εισέπραξαν, δεν θα πιστωθεί το σύνολο του

φόρου, καθόσον δεν μπορεί το ποσό της πίστωσης να ξεπερνά τον φόρο (με συντελεστή 15%) που αναλογεί για τα μερίσματα στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα:

A': 2.400 ευρώ (φόρος ν.π) + 1.760 ευρώ (παρακρ. φόρος από το φ.π.) = 4.160 > 2.640 (ημεδ. φόρος φ.π)

B': 3.600 ευρώ (φόρος ν.π) + 2.640 ευρώ (παρακρ. φόρος από το φ.π.) = 6.240 > 3.960 (ημεδ. φόρος φ.π)

Γ': 6.000 ευρώ (φόρος ν.π) + 4.400 ευρώ (παρακρ. φόρος από το φ.π.) = 10.400 > 6.600 (ημεδ. φόρος φ.π)

Στο παράδειγμα αυτό, κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων των φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία, δεν θα υπολογιστεί επιπλέον ποσό για καταβολή και οι μέτοχοι δεν θα πληρώσουν φόρο για το εισόδημα αυτό. Το ποσό του φόρου κατά το μέρος που υπερβαίνει τον αναλογούντα για το εισόδημα αυτό φόρο στην Ελλάδα χάνεται. [...]».

Επειδή, όπως κρίθηκε με την με αριθ. 2465/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 7 της απόφασης): «5. Επειδή, κατά την έννοια των προεκτεθεισών διατάξεων του άρθρου I της ΣΑΔΦ, το οποίο ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής της, φόρος επί του εισοδήματος ή, τουλάχιστον, φόρος "χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου" με φόρο επί του εισοδήματος είναι, ιδίως, οριστική χρηματική παροχή φυσικού ή νομικού προσώπου προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και καταβάλλεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 2563/2015), προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., ΣτΕ 1222/2017), στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η κάλυψη του δημοσιονομικού της ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., ΣτΕ 1222/2017), όπως είναι η κρατική οικονομική ενίσχυση ορισμένων, οικονομικά ασθενών ή ευπαθών, κατηγοριών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 1222/2017), εφόσον η εν λόγω επιβάρυνση (έστω κι αν δεν έχει, κατά το άρθρο 78 του ελληνικού Συντάγματος, ως "αντικείμενο" το εισόδημα ορισμένου οικονομικού/φορολογικού έτους: πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 2563/2015) έχει ως βάση επιβολής το συνολικό καθαρό εισόδημα του βαρυνόμενου προσώπου σε ορισμένο οικονομικό/φορολογικό έτος. Και τούτο, ανεξαρτήτως του εάν η ανωτέρω οικονομική επιβάρυνση έχει "έκτακτο" χαρακτήρα, δοθέντος ότι (α) το άρθρο I της ΣΑΔΦ δεν προβλέπει τέτοιο κριτήριο διάκρισης, [...]

[...]

7. Επειδή, η ένδικη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνιστά φόρο, με βάση επιβολής το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα των βαρυνόμενων φυσικών προσώπων, ο οποίος θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας (βλ. Ολομ. ΣτΕ 2563/2015). Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε διαδοχικά στα (άνω των 12.000 ευρώ) εισοδήματα των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις χρήσεις (φορολογικά έτη) 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015. Επομένως, κατά το ένδικο φορολογικό έτος (2015), η επίμαχη

εισφορά ήδη επιβαλλόταν συνεχόμενα επί έξι (συναπτά) φορολογικά έτη, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως "έκτακτη" ή προσωρινή, χωρίς να ασκεί επιρροή, από την άποψη αυτή, το στοιχείο ότι με το ν. 4334/2015 επήλθαν οι προαναφερόμενες μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές. Άλλωστε, ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως "τακτικού"/ συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 5, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2009/2019 Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣΤΕ 2465/2018» αναφέρεται ότι: «... 5. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλείται η εγκύκλιος ΠΟΛ.1099/2018 με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 13/2018 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιωδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας ...».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2147/2019 Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23Β παρ.1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΔΦ-συμμόρφωση με ΣΤΕ 2465/2018» διευκρινίστηκε 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 23Β 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.1026/2014 (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, στην προκειμένη περίπτωση, την 31-8-2020, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά, μέσω taxisnet, την με αριθ. καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2019, στην οποία μεταξύ άλλων δήλωσε στον Πίνακα Δ1. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ του εντύπου Ε1 και συγκεκριμένα στον κωδ. 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 2.678.005,80€, το οποίο αφορά μερίσμα που έλαβε από αλλοδαπή εταιρεία με έδρα την Αλβανία και στον κωδ. 683 «Φόρος που παρακρ. στην αλλοδαπή από εισοδήμ. των περ. 2, 4 & 6 που έχει δικαίωμα φορολόγ. και η Ελλάδα» το ποσό των 699.926,40€.

Επειδή, κατά την διαδικασία εκκαθάρισης της ανωτέρω δήλωσης εκτυπώθηκε ειδοποίηση, στην οποία αναφέρονται τα εξής: «Για να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσής σας που υποβάλατε ηλεκτρονικά, πρέπει να προσκομίσετε αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την υποβολή της (αρθ. 14 ν.4174/2013)».

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω ειδοποίηση υποβάλλοντας μεταξύ άλλων, τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και με την παρούσα προσφυγή στην Υπηρεσία μας, τα κάτωθι δικαιολογητικά:

1. Αντίγραφο του από 5-6-2020 Αποσπάσματος από το Εμπορικό Μητρώο των Στοιχείων της Επιχείρησης «Ανώνυμη Εταιρεία» του Εθνικού Κέντρου Επιχειρηματικότητας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Αλβανίας, συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille). Από το ανωτέρω έγγραφο προκύπτουν τα πλήρη στοιχεία της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ, το οποίο διενήργησε την διανομή των κερδών καθώς και το ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος στο μετοχικό κεφάλαιο του ανωτέρω αλλοδαπού νομικού προσώπου.
2. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της, αναφορικά με τα κέρδη του έτους 2017, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ, συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
3. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της, αναφορικά με τα διανεμηθέντα μερίσματα του έτους 2017, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ, συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
4. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της, αναφορικά με τα κέρδη του έτους 2018, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ, συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
5. Αντίγραφο της με αριθ./.../2020 βεβαίωσης της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας Κορυτσάς της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της, αναφορικά με τα διανεμηθέντα μερίσματα του έτους 2018, τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την με ΑΦΜ, συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).

6. Συγκεντρωτικό πίνακα με όλα τα προκύπτοντα, εκ των ανωτέρω εγγράφων, ποσά κερδών, μερισμάτων και αντίστοιχου καταβληθέντος φόρου στην αρμόδια φορολογική αρχή της Αλβανίας, για τα έτη 2017-2018 με την αντιστοιχία των νομισμάτων Λεκ Αλβανίας και Ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ ΨΥΧΙΚΟΥ προσδιόρισε το ποσό των μερισμάτων από τη συμμετοχή του στην αλλοδαπή εταιρεία στο ποσό των 2.638.718,87€, υπολόγισε τον αποδοθέντα για τα μερίσματα αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή στο ποσό των 218.789,38€ και εν συνεχεία προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, την **31-12-2019**, η συναλλαγματική ισοτιμία Ευρώ (EUR) σε Λεκ Αλβανίας (ALL) ήταν **1 Ευρώ = 121,93 Λεκ Αλβανίας**.

Επειδή, σύμφωνα με το αντίγραφο του από 5-6-2020 Αποσπάσματος από το Εμπορικό Μητρώο των Στοιχείων της Επιχείρησης «Ανώνυμη Εταιρεία» του Εθνικού Κέντρου Επιχειρηματικότητας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Αλβανίας, διαπιστώνεται ότι **το ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος στο μετοχικό κεφάλαιο του ανωτέρω αλλοδαπού νομικού προσώπου ανέρχεται σε ποσοστό 90%**.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών, που προσκόμισε ο προσφεύγων τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και με την παρούσα προσφυγή στην Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι για την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία έχει έδρα στην Αλβανία, για το φορολογικό έτος 2017, προέκυψαν κέρδη, ποσού 2.090.936,40€ (254.947.875 Λεκ Αλβανίας/121,93) και κατέβαλε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), ποσού 313.640,46€ (38.242.875 Λεκ Αλβανίας/121,93), ενώ για το φορολογικό έτος 2018 προέκυψαν κέρδη, ποσού 1.478.138,60€ (180.229.440 Λεκ Αλβανίας/121,93) και κατέβαλε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), ποσού 221.720,79€ (27.034.416 Λεκ Αλβανίας/121,93).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω δικαιολογητικών, που προσκόμισε ο προσφεύγων τόσο στην αρμόδια φορολογική αρχή όσο και με την παρούσα προσφυγή στην Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία έχει έδρα στην Αλβανία, διένειμε στα μέλη της μέρισμα, για το φορολογικό έτος 2017, συνολικού ποσού 1.704.464,55€ [(207.825.363 Λεκ Αλβανίας/121,93), το οποίο αναλύεται σε ποσό 121.932,91€ (14.867.280 Λεκ Αλβανίας/121,93), από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 15%, ποσού 18.289,94€ (2.230.092 Λεκ Αλβανίας/121,93) και σε ποσό 1.582.531,64€ (192.958.083 Λεκ Αλβανίας/121,93), από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 8%, ποσού 126.602,53€ (15.436.647 Λεκ Αλβανίας/121,93), ήτοι η συνολική παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη της ανωτέρω εταιρείας, φορολογικού έτους 2017, ανήλθε σε συνολικό ποσό 144.892,47€ (17.666.739 Λεκ Αλβανίας/121,93). Η ανωτέρω εταιρεία για το φορολογικό έτος 2018 διένειμε στα μέλη της μέρισμα συνολικού ποσού 1.223.597,94€ (149.193.297 Λεκ Αλβανίας/121,93) από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 8%, ποσού 97.887,84€ (11.935.464 Λεκ Αλβανίας/121,93).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το συνολικό ποσό μερισμάτων που εισέπραξε ο προσφεύγων, βάσει του ποσοστού συμμετοχής του στο μετοχικό κεφάλαιο του ανωτέρω αλλοδαπού νομικού προσώπου, κατά το έτος 2017 ανήλθε σε ποσό 1.534.018,10€ [(207.825.363 Λεκ Αλβανίας/121,93) x 90%] και κατά το έτος 2018 ανήλθε σε ποσό 1.101.238,15€ [(149.193.297 Λεκ Αλβανίας/121,93) x 90%], ήτοι σε συνολικό ποσό 2.635.256,25€ (1.534.018,10€ + 1.101.238,15€), το οποίο σύμφωνα με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας έπρεπε να δηλωθεί στον κωδ. 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο φόρος μερισμάτων ανέρχεται σε ποσό 263.525,63€ [2.635.256,25€ x 10%].

Ως εκ τούτου, ο αναλογούν φόρος από μερίσματα ανέρχεται σε ποσό 263.525,63€.

Επειδή, παρόλο ότι στην με αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, φορολογικού έτους 2019, θα αναγραφεί και η αναλογία του (90%) στον εταιρικό φόρο καθώς και στο φόρο που παρακρατήθηκε από το μέρισμα που εισέπραξε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, εντούτοις δεν θα πιστωθεί το σύνολο του φόρου, καθόσον δεν μπορεί το ποσό της πίστωσης να ξεπερνά τον φόρο (με συντελεστή 10%) που αναλογεί για τα μερίσματα στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα:

- Για το φορολογικό έτος 2017: 230.102,71€ (φόρος ν.π) [(207.825.363 /254.947.875) Λεκ Αλβανίας x 38.242.181 Λεκ Αλβανίας x 90%]/121,93] + 130.403,22€ (παρακρ. φόρος από το φ.π.) [(2.230.092 + 15.436.647) Λεκ Αλβανίας x 90%]/121,93] = 360.505,93€ > **153.401,81€** (ημεδ. φόρος φ.π) ({207.825.363 Λεκ Αλβανίας/121,93} x 90% x 10%).

- Για το φορολογικό έτος 2018: 165.185,72€ (φόρος ν.π) [(149.193.297 /180.229.440) Λεκ Αλβανίας x 27.034.416 Λεκ Αλβανίας x 90%]/121,93] + 88.099,05€ (παρακρ. φόρος από το φ.π.) [(11.935.464 Λεκ Αλβανίας x 90%)/121,93] = 253.284,77 > **110.123,81€** (ημεδ. φόρος φ.π)) ({149.193.297 Λεκ Αλβανίας/121,93} x 90% x 10%).

Ως εκ τούτου, το ποσό παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα αλλοδαπής που αναγνωρίζεται προς έκπτωση ανέρχεται σε ποσό, ύψους 263.525,63€ [153.401,81€ + 110.123,81€].

Επειδή, εν προκειμένω, το συνολικό ποσό παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα αλλοδαπής, ήτοι το ποσό των 263.525,63€ θα πιστωθεί στο φόρο εισοδήματος κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής και το υπολειπόμενο ποσό φόρου, εάν υφίσταται, θα πιστωθεί στην εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 23-2-2021 ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με ΑΦΜ, την τροποποίηση της με αριθ. δήλωσης/2021 (αριθ. ειδ/σης:) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ και την διενέργεια από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΨΥΧΙΚΟΥ νέας εκκαθάρισης της με αριθ. /2020 υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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