

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς τον αριθμό απόφασης που εκ παραδρομής αναγράφηκε στη σελίδα ένα (1) της αρχικής απόφασης ως «3220/09-12-2019», στο ορθό «3320/09-12-2019».



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/12/2019

Αριθμός απόφασης: 3320

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 1064/28.04.2017 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. Την από **10/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ, κατοίκου, οδός, κατά α) της με αριθμ. ειδοπ./2018 και με αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017 και β) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου της με αρ. πρωτ./2019 αιτήσεως επανεκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η οποία περιελάμβανε εισοδήματα από μέρισμα αλλοδαπής (Κύπρου) και η οποία πραγματοποιήθηκε χωρίς να

συμφηφιστεί ο φόρος εισοδήματος ο οποίος είχε καταβληθεί στην αλλοδαπή και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, των οποίων ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του , Α.Φ.Μ. , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. ειδοποίησης Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε την 20/07/2018, βάσει της με αριθμ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 που υπέβαλε ο προσφεύγων, προσδιορίστηκε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 18.282,43 € (Α.Χ.Κ...../.....).

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου της με αριθ. πρωτ./2019 αίτησης περί επανεκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημα του προσφεύγοντος περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, η οποία περιελάμβανε εισοδήματα από μέρος αλλοδαπής (Κύπρου), με τον συμφηφισμό του φόρου εισοδήματος ο οποίος είχε καταβληθεί στην αλλοδαπή.

Την **19/06/2018**, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον **Πίνακα Δ1** Μέρισματα, Τόκοι, Δικαιώματα στον **κωδ. 295** (Μέρισματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 43.571,75 € 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 5.552,49 €.

Κατά την αποστολή της ως άνω δήλωσης, του ζητήθηκε να προσκομίσει αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Την **06/07/2018**, ανταποκρινόμενος στην ως άνω ειδοποίηση, ο προσφεύγων υπέβαλε μεταξύ άλλων τα κάτωθι δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου:

- Πιστοποιητικό Μέρισματος από την εταιρία , με πλήρη στοιχεία της εταιρίας, καθώς και πλήρη οικονομικά στοιχεία για το μέρος που έλαβε.
- Βεβαίωση Ορκωτού Λογιστή - Ελεγκτή, η οποία πιστοποιεί ότι τα στοιχεία του προαναφερθέντος Πιστοποιητικού είναι αληθή και ακριβή.

Τα παραπάνω δικαιολογητικά δεν έγιναν αποδεκτά κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, ήτοι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 5.552,49 € στον κωδ. 295 και ως εκ τούτου εκδόθηκε η με την με αριθμ. ειδοπ.

...../2018 και με αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 18.282,43 €.

Στις 23 Ιουλίου 2018, υπέβαλε νέα τροποποιητική δήλωση, επαναπροσδιορίζοντας το εν λόγω ποσό στο πεδίο 683, ώστε να ληφθεί υπόψη για επανεκκαθάριση, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από τη Δ.Ο.Υ εν αναμονή οδηγιών από το Υπουργείο Οικονομικών.

Στις 28 Ιανουαρίου 2019 εκδόθηκε η εγκύκλιος Ε.2018/2019 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής” και στις 28 Μαρτίου 2019 και πριν το πέρας της προθεσμίας των δύο μηνών που έθετε η εν λόγω Εγκύκλιος από τη δημοσίευσή της, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτηση επανεκκαθάρισης της φορολογικής του δήλωσης, καταθέτοντας : α) βεβαίωση από το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας σχετικά με το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο και β) πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για την εταιρεία από το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Η αρχική του φορολογική δήλωση, η οποία έγινε πριν τη δημοσίευση της Ε.2018/2019 Εγκυκλίου, ήταν πλήρως εναρμονισμένη με τους τότε ισχύοντες κανόνες, βάσει της ΠΟΛ. 1026/22.1.2014, καθώς όλα τα οικονομικά στοιχεία που κατέθεσε στη φορολογική του δήλωση βεβαιώνονταν από έγγραφο Ορκωτού Λογιστή - Ελεγκτή που η ΠΟΛ. 1026/22.1.2014 ρητά επιτρέπει.

- Οι φορολογικοί νόμοι της Κύπρου επιτρέπουν σε εταιρίες να υφίσταται εμπιστευματοδόχος στον οποίο έχουν εμπιστευτεί οι μέτοχοι τις μετοχές τους για διάφορους ωφέλιμους σκοπούς, ένας εκ των οποίων να είναι η κοινή εκπροσώπηση της εταιρίας προς το Κυπριακό Δημόσιο. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα, οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο της Κυπριακής Δημοκρατίας να εμφανίζει ως μοναδικό κάτοχο μετοχών μιας τέτοιας εταιρίας τον εμπιστευματοδόχο και όχι τους επιμέρους μετόχους. Καθώς είναι μέτοχος εταιρίας με τη παραπάνω δομή, όπου ο εμπιστευματοδόχος της εταιρίας εκπροσωπεί το σύνολο των μετόχων, 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.

- Παρά τις έντονες προσπάθειές του προς τις Κυπριακές Δημόσιες αρχές (μέσω των λογιστών της εταιρίας) κατά το Φεβρουάριο και Μάρτιο 2019 για την εύρεση μιας λύσης ώστε να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις ιν και ν της Εγκυκλίου Ε.2018/2019, κάτι τέτοιο δε κατέστη δυνατό.

- Η Εγκύκλιος Ε.2018/2019 είναι μεταγενέστερη της φορολογικής του δήλωσης κατά παραπάνω από 7 μήνες.

- Η ίδια η Εγκύκλιος Ε.2018/2019 αναφέρει την αναδρομική της ισχύ για δηλώσεις φορολογίας προηγούμενων ετών που εκκρεμούν προς εκκαθάριση, κάτι που εμμέσως υποδηλώνει ότι η Εγκύκλιος δεν έχει αναδρομική ισχύ για δηλώσεις φορολογίας που έχουν ήδη εκκαθαριστεί όπως στη δική του περίπτωση και συνεπώς δε πρέπει να ληφθεί υπόψη

για τον έλεγχο των δικαιολογητικών της δικής του φορολογικής δήλωσης για το Φορολογικό Έτος 2017.

Ως προς την με αριθμ. ειδοπ./2018 και με αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 : «1.Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση "ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης", οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη "ή παρέλειψε την έκδοσή της" και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.

Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν "ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017). η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης (επί σιωπηρής αρνητικής απόρριψης).

Επειδή εν προκειμένω, η με αριθμ. ειδοπ./2018 και με αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017 εκδόθηκε την 20/07/2018, και η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε την 10/07/2019, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την έκδοση της πράξεως, η ενδικοφανής προσφυγή είναι εκπρόθεσμη και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς την τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου της με αρ. πρωτ./2019 αιτήσεως επανεκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

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 δύναται να φορολογηθούν εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, τοιαύτα μερίσματα δύναται 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 πίστωσης 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^χ 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 σύνθητες μερίσμα καταβαλλόμενο από εταιρεία κάτοικο Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του κυπριακού φόρου σε σχέση με το μερίσμα) τον κυπριακό φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της. Εάν το εισόδημα αυτό είναι μερίσμα που καταβάλλεται σε προνομιούχες μετοχές και αντιπροσωπεύει και ένα μερίσμα με σταθερό συντελεστή και πρόσθετη συμμετοχή στα κέρδη, ο κυπριακός φόρος που καταβάλλεται από την εταιρεία θα λαμβάνεται υπόψη κατά το μέρος που το μερίσμα 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 μερίσμα 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 μερίσμα 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 τούτον συντελεστήν.»

ύμφωνα 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 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, εν προκειμένω, την **19/06/2018**, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον **Πίνακα Δ1** Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα στον **κωδ. 295** (Μερίσματα προ φόρου αλλοδαπής προέλευσης) το ποσό των 43.571,75 € 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 5.552,49 €.

Κατά την αποστολή της ως άνω δήλωσης, του ζητήθηκε να προσκομίσει αντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, την **06/07/2018**, ανταποκρινόμενος στην ως άνω ειδοποίηση, ο προσφεύγων υπέβαλε μεταξύ άλλων τα κάτωθι δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου: α) πιστοποιητικό Μέρισματος από την εταιρία, με πλήρη στοιχεία της εταιρίας, καθώς και πλήρη οικονομικά στοιχεία για το μέρισμα που έλαβε και β)βεβαίωση Ορκωτού Λογιστή - Ελεγκτή, η οποία πιστοποιεί ότι τα στοιχεία του προαναφερθέντος Πιστοποιητικού είναι αληθή και ακριβή.

Επειδή, τα παραπάνω δικαιολογητικά δεν έγιναν αποδεκτά κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, ήτοι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 5.552,49 € στον κωδ. 295 και ως εκ τούτου εκδόθηκε η με την με αριθμ. ειδοπ./2018 και με αριθμό χρηματικού καταλόγου/..... Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2017, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 18.282,43 €. Στις 23 Ιουλίου 2018, υπέβαλε νέα τροποποιητική δήλωση, επαναπροσδιορίζοντας το εν λόγω ποσό στο πεδίο 683, ώστε να ληφθεί υπόψη για επανεκκαθάριση, η οποία δεν έγινε αποδεκτή από τη Δ.Ο.Υ εν αναμονή οδηγιών από το Υπουργείο Οικονομικών.

Επειδή στις 28 Μαρτίου 2019, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 αίτηση επανεκκαθάρισης της φορολογικής του δήλωσης ,η σιωπηρή απόρριψη της οποία αποτελεί την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη. Με την αίτηση αυτή κατέθεσε : α) βεβαίωση από το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας σχετικά με το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο και β) πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για την εταιρεία από το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας,

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε τα ίδια δικαιολογητικά που είχε προσκομίσει την φορολογική αρχή ήτοι :
α)πιστοποιητικό Μέρισματος από την εταιρία, με πλήρη στοιχεία της εταιρίας, καθώς και πλήρη οικονομικά στοιχεία για το μέρισμα που έλαβε,
β)βεβαίωση Ορκωτού Λογιστή - Ελεγκτή, η οποία πιστοποιεί ότι τα στοιχεία του προαναφερθέντος Πιστοποιητικού είναι αληθή και ακριβή,
γ)βεβαίωση από το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας σχετικά με το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο και
δ)πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για την εταιρεία από το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, με βάση την Ε2018/28-01-2019, 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 με αρίθμηση γ) και δ), που έχουν εκδοθεί το τμήμα φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών της Κυπριακής Δημοκρατίας.

Επειδή, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει την προβλεπόμενη από την προαναφερόμενη εγκύκλιο E2018/28-01-2019 της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας βεβαίωση από τη φορολογική αρχή της Κύπρου που θα περιλαμβάνει τα στοιχεία που προβλέπονται στην E2018/28-01-2019 και συγκεκριμένα από τα δικαιολογητικά που προσκόμισε δεν προκύπτει το ποσοστό συμμετοχής του στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή, το ύψος του μερίσματος που έλαβε και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί

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 E.2018/2019 και ότι παρά τις έντονες προσπάθειές του προς τις Κυπριακές Δημόσιες αρχές κατά το Φεβρουάριο και Μάρτιο 2019 για την εύρεση μιας λύσης ώστε να ικανοποιήσει τις απαιτήσεις *in* και *n* της Εγκυκλίου E.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 E 2018/2019.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ/10-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό Έτος 2017

Ποσό Πληρωμής: 18.282,43 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αρ. ειδοποίησης/2018 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.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ 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.