



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-09-2024

Αριθμός απόφασης: **2485**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348..

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.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12-04-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/12-04-2024 ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά:

α) Της από 13-03-2024 αρνητικής απάντησης του Γ Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επί του με κωδικό/..... αιτήματος της προσφεύγουσας, δια του οποίου υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος για το

φορολογικό έτος 2022 , αναφορικά με το συμπληρωθέν ποσό στον κωδ. 683 του Πίνακα 4 (Δ1) του εντύπου Ε1,

β) Της με ημερομηνία έκδοσης 09-01-2024 και αριθ. δήλωσης/09-01-2024 (αριθ. ειδοποίησης) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-04-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/12-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

Την 20-07-2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022 στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον Πίνακα 4 (Δ1) «Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα» στον κωδ. 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» του εντύπου Ε1, το ποσό των 315.000,00 € που έλαβε από Κυπριακή εταιρεία.

Επίσης, στην ίδια δήλωση η προσφεύγουσα συμπλήρωσε στον κωδ. 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2, 4 και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» του ίδιου πίνακα, το ποσό των 13.125,00 €.

Στη συνέχεια η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, προκειμένου να προχωρήσει στην εκκαθάριση της ως άνω φορολογικής δήλωσης φορολογικού έτους 2022 κάλεσε την προσφεύγουσα να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά αναφορικά με τα ως άνω δηλωθέντα μερίσματα και τον φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή.

Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην ως άνω κλήση δήλωσε ότι τα εν λόγω μερίσματα τα έλαβε υπό την ιδιότητα της ως μέλους και μοναδικού εταίρου της κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....» και υπέβαλε (δια του με αριθμό αιτήματος) την από 21/11/2023 Βεβαίωση του Τμήματος Φορολογίας από το οποία προέκυπταν: η φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, η μετοχική ιδιότητα της προσφεύγουσας κατά ποσοστό 100%, τα επιμέρους μερίσματα που της καταβλήθηκαν εντός του 2022. Συναφώς αναγράφονταν ότι ο εταιρικός φόρος που κατέβαλε η εν λόγω κυπριακή εταιρεία για το προαναφερόμενο φορολογικό έτος ανέρχονταν σε 40.169,00 ευρώ για φορολογητέα εισόδημα ύψους 321.353,00 €. Αντίθετα για το φορολογικό έτος 2022 δεν επιβλήθηκε εταιρικός φόρος, ελλείψει φορολογητέων εισοδημάτων.

Η ως άνω αρχική φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2022 εκκαθαρίσθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, χωρίς να αναγνωρισθεί προς συμψηφισμό στο φόρο εισοδήματος της προσφεύγουσας το ως άνω δηλωθέν στον κωδ. 683 ποσό φόρου των μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης και εξέδωσε την με αριθ. δήλωσης/09-01-2024 (αριθ. ειδοποίησης 109)

προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό πληρωμής **16.829,78 ευρώ**,

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα υπέβαλε, με το με κωδικό αίτημα της, συμπληρωματική δήλωση φόρου εισοδήματος αναφορικά με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισόδημα προερχόμενου από μερίσματα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683), ύψους 13.125,00 €, αιτούμενη την πίστωση του ποσού αυτού έναντι του επιβαλλόμενου ελληνικού φόρου.

Υποστηρικτικά κατέθεσε τα εκδοθέντα από την εν λόγω κυπριακή εταιρεία και επαληθευμένα και από το γραφείο των ορκωτών ελεγκτών «.....», πιστοποιητικά μερισμάτων 2022, τα οποία προσεπικαλείται και προσάγει με την παρούσα, με τα οποία βεβαιώνεται ότι εκ του συνολικού εισπραχθέντος και δηλωμένου στο Ε1 μερίσματος:

Α) Στις 03/01/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 5.000,00 ευρώ από κέρδη του 2021 για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ίσον προς 12,5%, ήτοι 650,00 ευρώ.

Β) Στις 09/03/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 100.000,00 ευρώ από κέρδη του 2021 για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ίσον προς 12,5%, ήτοι 12.500,00 ευρώ.

Γ) Στις 23/05/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 200.000,00 ευρώ από κέρδη μερισμάτων εξωτερικού και εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 2 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2011/96/EU δια εταιρείες μητρικές/θυγατρικές που έχουν βάση διαφορετική χώρα-μέλος

Δ) Στις 08/12/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 10.000,00 ευρώ από κέρδη του 2021 για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ίσον προς 12,5%, ήτοι 1.250,00 ευρώ.

Ε) την από 07/03/2024 Βεβαίωση του Τμήματος Φορολογίας Λάρνακας για το έτος 2021 με την οποία πιστοποιούταν η καταβολή, εκ μέρους του ως άνω νομικού προσώπου, εταιρικού φόρου ποσού 40.169,00€.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, στις 13-03-2024 κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα την από 13-03-2024 προσβαλλόμενη απορριπτική απάντηση της επί του ημερομηνία υποβολής 08-03-2024, και κωδικό αιτήματος της προσφεύγουσας, στην οποία αναφέρονται αυτολεξεί τα κάτωθι:

« ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2022 ΔΕΝ ΠΡΟΚΕΙΠΤΕΙ ΕΤΑΙΡΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΡΧΗ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021 ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΕΤΑΙΡΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΙ ΜΠΟΡΕΙΤΕ ΝΑ ΥΠΟΒΑΛΛΕΤΕ ΤΡΟΠ/ΚΗ ΦΟΡ. ΔΗΩΣΗ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2021 ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΕΙ ΣΥΜΠΕΡΙΛΗΦΘΕΙ.»

Η προσφεύγουσα, με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η με ημερομηνία έκδοσης 09-01-2024 και αριθ. δήλωσης/09-01-2024 (αριθ. ειδοποίησης) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και πάσα άλλη συναφής πράξη, άλλως να μεταρρυθμιστούν ομοίως και να πιστωθεί ο φόρος αλλοδαπής έναντι του φόρου που αναλογεί στα καταβαλλόμενα σε αυτήν μερίσματα, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Σύμφωνα με το αρ. 21 του ν. 573/1968 (ΦΕΚ Α' 223), της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Κύπρου, το οποίο έχει υπερνομοθετική ισχύ, το ποσό του εταιρικού φόρου που έχει καταβληθεί και αναλογεί στο διανεμόμενο μέρισμα θα πρέπει να πιστώνεται έναντι του επιβαλλόμενου ελληνικού φόρου στο ίδιο εισόδημα.

2) Συναφώς σύμφωνα με την Πολ.1223/2015, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, όταν δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης αυτού (π.χ. απόφαση του αρμόδιου οργάνου), θεωρείται ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο.

3) Δυνάμει της ως άνω εγκυκλίου χρόνος απόκτησης των επίμαχων εισοδημάτων από μερίσματα είναι το φορολογικό έτος 2022, όποτε και συμπεριελήφθησαν στην με αριθμό καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του.

4) Τα εισπραχθέντα από την προσφεύγουσα επίμαχα μερίσματα προήλθαν από κέρδη του νομικού προσώπου που αποκτήθηκαν το φορολογικό έτος 2021. για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ποσού 40.169,00 ευρώ.

5) Όπως προκύπτει από τα συνυποβαλλόμενα με την παρούσα, πιστοποιητικά μερισμάτων, τμήμα του ως άνω συνολικού εταιρικού φόρου, αναλογεί σε τρία από τα καταβαλλόμενα στην προσφεύγουσα μερίσματα και ανέρχεται στο ποσό των 14.400 ευρώ.

6) Το περιεχόμενο των προσκομισθέντων βεβαιώσεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής της Κύπρου είναι τυποποιημένο και αυτό που έχει αμοιβαίως συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών, η αναγραφή του αναλογούντος σε κάθε μέρισμα καταβαλλόμενου φόρου δεν δύναται να προστεθεί.

7) Η άρνηση της Δ.Ο.Υ. να αναγνωρίσει προς πίστωση τον εταιρικό φόρο που κατέβαλε η διανέμουσα κυπριακή εταιρεία στην Κύπρο έναντι του οφειλόμενου για τα ίδια μερίσματα φόρου στην Ελλάδα, είναι προδήλως παράνομη και αναιτιολόγητη και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα.

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1223/2015 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«[...]Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

ι) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.[...]

Τέλος, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, όταν δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης αυτού (π.χ. απόφαση του αρμόδιου οργάνου), θεωρείται ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο.»

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 το άρθρο 40 του ν.4172/2013, όπως ισχύει το κρινόμενο φορολογικό έτος 2022 ορίζεται ότι:

Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο

«1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).»

Επειδή, με τις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Κύπρου, που κυρώθηκε με τον Α.Ν. 573/1968 ορίζεται ότι:

Άρθρο 9§§1,2

«1. Μερίσματα καταβαλλόμενα υπό εταιρείας κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εις κάτοικον του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δύνανται να φορολογηθούν εις το έτερον τούτο Κράτος.

2. Εν τούτοις, τιαυτά 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 ακαθάριστου 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 Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρω, ήτοι μέρισμα εις σταθερόν συντελεστήν, εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και προσθέτον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ' όψιν καθ' ο μέρος το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν τούτον συντελεστήν.»

Επειδή, με το αριθ πρωτ. ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31-03-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Σ. με θέμα «Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος – Κύπρου» διευκρινίζεται ότι:
«Σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου (Α.Ν. 573/1968, Φ.Ε.Κ. 223/27-9-1968/τ. Α') και συγκεκριμένα το Άρθρο 9 αυτής, ορίζεται ότι μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία κάτοικο Κύπρου σε κάτοικο Ελλάδας μπορούν να φορολογηθούν στην Ελλάδα (παρ. 1). Εντούτοις, αυτά τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στην Κύπρο, σύμφωνα με τη νομοθεσία της, αλλά ο φορολογικός συντελεστής που θα επιβληθεί με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να υπερβαίνει το 25% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της

εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα (παρ. 2). Ο όρος «μερίσματα» προσδιορίζεται στην παρ. 3 του εν λόγω Άρθρου. Ωστόσο, οι προαναφερόμενες διατάξεις δεν εφαρμόζονται εάν ο δικαιούχος των μερισμάτων, κάτοικος Ελλάδας, διατηρεί στην Κύπρο μόνιμη εγκατάσταση με την οποία ο κάτοχος των μετοχών, δυνάμει των οποίων καταβάλλονται τα μερίσματα, συνδέεται στενά. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του Άρθρου 6 σχετικά με κέρδη επιχειρήσεων (παρ. 4).

Περαιτέρω, η αποφυγή της διπλής φορολογίας στις περιπτώσεις όπου και τα δύο Συμβαλλόμενα Κράτη έχουν δικαίωμα φορολόγησης, επιτυγχάνεται σύμφωνα με το Άρθρο 21 της υπό εξέταση Σύμβασης. Η παρ. 2 του εν λόγω Άρθρου ορίζει ότι, τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με την πίστωση φόρου που καταβάλλεται στην αλλοδαπή έναντι του ελληνικού φόρου, ο κυπριακός φόρος, που καταβάλλεται είτε άμεσα είτε έμμεσα δια παρακρατήσεως σε σχέση με εισόδημα που προέρχεται από πηγές εντός Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος αυτού. Εάν το εισόδημα αυτό είναι σύνθετες 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 μερισματος, η πίστωση του καταβλητέου κυπριακού φόρου έναντι του ελληνικού φόρου ως προς το εισόδημα αυτό θα λαμβάνει υπόψη τον κυπριακό φόρο σε σχέση με το μέρισμα και τον κυπριακό φόρο που καταβάλλεται από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη της, τηρουμένων των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας περί πιστώσεως του φόρου αλλοδαπής (βλ. το ως άνω σχετικό έγγραφο).»

Επειδή, με τη αριθ. πρωτ. Ε.2018 /28-01-2019 εγκύκλιο της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016 εγγράφου μας, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδας-Κύπρου και κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την εφαρμογή λοιπών ΣΑΔΦ που περιέχουν παρόμοιο όρο με τη ΣΑΔΦ Ελλάδας-Κύπρου για τη φορολογία μερισμάτων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των ΣΑΔΦ αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων προκύπτει ότι το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που καταβλήθηκε στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων. Ωστόσο, ορισμένες Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και για τον εταιρικό φόρο που αναλογεί στο διανεμόμενο μέρισμα (υποκείμενο φόρο - underlying tax credit). Παρατίθενται ακολούθως οι εν λόγω Συμβάσεις μετά των σχετικών διατάξεων:

Κύπρος (αν. 573/1968, ΦΕΚ Α' 223)- άρθρο 21

«1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογήν επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισοδήμα τι φορολογείται εις αμφοτέρω 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 μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρος) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρος καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρω, ήτοι μέρος 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 μέρος υπερβαίνει τον σταθερόν του συντελεστήν.»

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, οι διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχουν κυρωθεί με νόμο υπερισχύουν των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας που τυχόν ρυθμίζουν το ίδιο θέμα και συνεπώς οι σχετικές διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας εφαρμόζονται για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις των ΣΑΔΦ.

Κατόπιν των ανωτέρω, για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερθεισών ΣΑΔΦ, από τον φόρο που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρία, πιστώνεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής, ενώ για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις της Σύμβασης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας και συγκεκριμένα ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας.

Για την διασφάλιση της ορθής εφαρμογής των όρων των ΣΑΔΦ που προαναφέρθηκαν, και προκειμένου για την αναγραφή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) του ποσού του εταιρικού αλλοδαπού φόρου που αναλογεί στον μέτοχο και προκειμένου αυτός να πιστωθεί από αυτόν που αναλογεί στην Ελλάδα, απαιτείται υποχρεωτικά βεβαίωση από τη φορολογική αρχή των αντισυμβαλλομένων Κρατών που θα περιλαμβάνει σωρευτικά τα κάτωθι στοιχεία:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε την διανομή κερδών
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου (ή εταίρου) - φυσικού προσώπου στο μετοχικό (ή εταιρικό) κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί.

Εναλλακτικά γίνονται δεκτές και βεβαιώσεις λοιπών δημοσίων αρχών, εφόσον αποδεικνύουν τα παραπάνω, ακόμα και συνδυαστικά. Δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι)....».

Επειδή, εν προκειμένω, την 20-07-2023 η προσφεύγουσα υπέβαλλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχώρισης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 στην οποία μεταξύ άλλων συμπλήρωσε στον Πίνακα 4 (Δ1) «Μερίσματα, Τόκοι, Δικαιώματα» στον κωδ. 295

«Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» , το ποσό των 315.000,00 € που έλαβε από Κυπριακή εταιρεία και στον κωδ. 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2, 4 και 6 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» του ίδιου πίνακα, το ποσό των 13.125,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στην σε σχετική κλήση της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών υπέβαλε (δια του με αριθμό αιτήματος) την από 21/11/2023 Βεβαίωση του Τμήματος Φορολογίας Λάρνακας από το οποία προέκυπταν: τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου «.....», με ΑΦΜ καθώς και ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος Κύπρου, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, η μετοχική ιδιότητα της προσφεύγουσας κατά ποσοστό 100%, τα επιμέρους μερίσματα που της καταβλήθηκαν εντός του 2022, και δηλώθηκε παράλληλα ρητώς και αδιαμφισβήτητα ότι αυτά προέρχονταν από εταιρικά κέρδη του έτους 2021. Συναφώς αναγράφονταν ότι ο εταιρικός φόρος που κατέβαλε η εν λόγω κυπριακή εταιρεία για το προαναφερόμενο φορολογικό έτος ανέρχονταν σε 40.169,00 ευρώ για φορολογητέα εισόδημα ύψους 321.353,00 €.

Επειδή, στην συνέχεια η προσφεύγουσα με την υποβολή στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών του με κωδικό αίτημα της, και την κατάθεση συμπληρωματικής δήλωσης φόρου εισοδήματος αναφορικά με το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισόδημα προερχόμενου από μερίσματα όπου έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα (κωδ. 683), ύψους 13.125,00 €, αιτούμενη την πίστωση του ποσού αυτού έναντι του επιβαλλόμενου ελληνικού φόρου, υποστηρικτικά κατέθεσε τα εκδοθέντα από την εν λόγω κυπριακή εταιρεία και επαληθευμένα και από το γραφείο των ορκωτών ελεγκτών «.....», πιστοποιητικά μερισμάτων 2022, τα οποία επικαλείται και προσάγει με την παρούσα, με τα οποία βεβαιώνεται ότι εκ του συνολικού εισπραχθέντος και δηλωμένου στο Ε1 μερίσματος:

Α) Στις 03/01/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 5.000,00 ευρώ από κέρδη του 2021 για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ίσον προς 12,5%, ήτοι 650,00 ευρώ.

Β) Στις 09/03/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 100.000,00 ευρώ από κέρδη του 2021 για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ίσον προς 12,5%, ήτοι 12.500,00 ευρώ.

Γ) Στις 23/05/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 200.000,00 ευρώ από κέρδη μερισμάτων εξωτερικού και εμπίπτει στις πρόνοιες του άρθρου 2 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2011/96/EU δια εταιρείες μητρικές/θυγατρικές που έχουν βάση διαφορετική χώρα-μέλος

Δ) Στις 08/12/2022 διανεμήθηκε μέρισμα 10.000,00 ευρώ από κέρδη του 2021 για τα οποία έχει καταβληθεί εταιρικός φόρος ίσον προς 12,5%, ήτοι 1.250,00 ευρώ.

Ε) την από 07/03/2024 Βεβαίωση του Τμήματος Φορολογίας για το έτος 2021 με την οποία πιστοποιούταν η καταβολή, εκ μέρους του ως άνω νομικού προσώπου, εταιρικού φόρου ποσού 40.169,00€, στο οποίο συμπεριλαμβανόταν το αντιστοιχούν σε κάθε μέρισμα καταβληθέν μέρος του φόρου.

Επειδή, την 13-03-2024, με την προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση επί του με κωδικό αιτήματος της προσφεύγουσας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας για συμψηφισμό του εταιρικού φόρου που καταβλήθηκε στη Κύπρο με το φόρο του φυσικού προσώπου και εν συνεχεία, την 09-01-2024, κατά την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, δεν έλαβε υπόψη το ποσό των 13.125,00€ στον κωδ. 683. Ως εκ τούτου με την προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, με βάση την αρχική δήλωση, φορολογικού έτους 2022, προσδιορίστηκε στη προσφεύγουσα ποσό πληρωμής ύψους 16.829,78€

Επειδή, για το ανωτέρω μέρισμα η προσφεύγουσα προσκόμισε τη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών καθώς επίσης και με την παρούσα προσφυγή την από 21/11/2023 Βεβαίωση του Τμήματος Φορολογίας από το οποία προκύπτουν, η φορολογική κατοικία (Κύπρος) της εταιρείας που πραγματοποίησε την διανομή κερδών με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, η μετοχική ιδιότητα της προσφεύγουσας κατά ποσοστό 100%, τα επιμέρους μερίσματα που της καταβλήθηκαν εντός του 2022, και δηλώθηκε παράλληλα ρητώς και αδιαμφισβήτητα ότι αυτά προέρχονταν από εταιρικά κέρδη του έτους 2021.

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι, συντρέχουν στην κρινόμενη υπόθεση οι προϋποθέσεις εφαρμογής του προαναφερόμενου με το αριθ πρωτ. ΔΟΣ Α ΕΞ 2016/31-03-2016 έγγραφου της Δ.Ο.Σ. περί Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος – Κύπρου», της σχετικής με αριθ. πρωτ. Ε.2018 /28-01-2019 εγκυκλίου της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας καθώς και των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΕ, και επομένως από τον φόρο που αναλογεί στα δηλωθέντα μερίσματα ποσού 315.000,00€ (κωδ. 295) που απέκτησε η προσφεύγουσα - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από την κυπριακή εταιρεία εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, να πιστωθεί ο δηλωθείς εταιρικός φόρος αλλοδαπής ποσού 13.125,00€ (κωδ. 683), στο φορολογικό έτος 2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12-04-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/12-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και τη διενέργεια, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, νέας εκκαθάρισης φορολογικού έτους 2022, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4
ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ**

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.