



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2597

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312349

Email: ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από 23-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός αρ. Τ.Κ., κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί του με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-12-2023 αιτήματός του περί αποδοχής και εκκαθάρισης των από 27-12-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματός του φορολογικών ετών 2017 και 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υπέβαλε ηλεκτρονικώς:

A. την 19-09-2018 τη με αριθμό/2018 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία, μεταξύ άλλων, δήλωσε μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ποσού ύψους 258.789,40€ [σχετικός ο κωδικός 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» του εντύπου E1 αυτής] και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα ποσού ύψους 38.818,41€ [σχετικός ο κωδικός 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ. 2, 4 και 6) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» του εντύπου E1 αυτής]

και

B. την 18-07-2019 τη με αριθμό/2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία, μεταξύ άλλων, δήλωσε μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ποσού ύψους 400.000,00€ [σχετικός ο κωδικός 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» του εντύπου E1 αυτής] και φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα ποσού ύψους 60.000,00€ [σχετικός ο κωδικός 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ. 2, 4 και 6) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» του εντύπου E1 αυτής].

Οι ανωτέρω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 εκκαθαρίστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και εκδόθηκαν, αντίστοιχα, οι κάτωθι πράξεις προσδιορισμού φόρου:

A. η από 11-12-2018 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, με την οποία προσδιορίστηκε σύνολο φόρου εισοδήματος προς καταβολή ποσού ύψους 2.153,35€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προς καταβολή ποσού ύψους 22.939,44€ πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης προς καταβολή ποσού ύψους 616,00€, ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 25.708,79€ έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού ύψους 25.434,79€, ήτοι προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή ποσού ύψους 274,00€,

και

Β. η από 02-10-2019 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα σύνολο φόρου εισοδήματος προς καταβολή ποσού ύψους 2.216,88€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 προς καταβολή ποσού ύψους 37.060,52€, ήτοι συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους 39.277,40€.

Εν συνεχεία, την 27-12-2023, ο προσφεύγων υπέβαλε ενώπιον του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-12-2023 αίτημά του περί αποδοχής και εκκαθάρισης των από 27-12-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του φορολογικών ετών 2017 και 2018, με τις οποίες προέβη στη μεταβολή των ήδη δηλωθέντων στους κωδικούς 295 και 683 του εντύπου Ε1 αυτών (ήτοι των εν λόγω δηλώσεων) ποσών και, πιο συγκεκριμένα, δηλώνοντας α) για το φορολογικό έτος 2017 στον κωδικό 295 του εντύπου Ε1 μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ποσού ύψους 234.041,32€ και στον κωδικό 683 του ίδιου εντύπου (Ε1) φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα ποσού ύψους 70.212,40€ και β) για το φορολογικό έτος 2018 στον κωδικό 295 του εντύπου Ε1 μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης ποσού ύψους 358.883,42€ και στον κωδικό 683 του ίδιου εντύπου (Ε1) φόρο που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα ποσού ύψους 107.665,03€, σε συμμόρφωση με τις με αριθμούς Ε. 2018/28-01-2019 και Ε. 2147/26-07-2019 εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά με τη με αριθμό/2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, η οποία εκδόθηκε επί προσφυγής που άσκησε ο ίδιος ατομικά αναφορικά με την πίστωση του εταιρικού φόρου και του φόρου μερισμάτων που έχουν αποδοθεί στην αλλοδαπή έναντι των αναλογούντων στο εισόδημα από μερίσματα ποσών φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2019.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων, με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018, αιτείται τη μείωση των αρχικώς δηλωθέντων ποσών μερισμάτων αλλοδαπής και την αύξηση των φόρων που καταβλήθηκαν για αυτά στην αλλοδαπή και προσκομίζει έγγραφα που αφορούν στην ανώνυμη εταιρεία με έδρα την Αλβανία, της οποίας είναι βασικός μέτοχος (με ποσοστό συμμετοχής 90% στο κεφάλαιο αυτής).

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος για νέα εκκαθάριση βάσει αυτών απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί του με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-12-2023 αιτήματός του περί αποδοχής και εκκαθάρισης των από 27-12-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του φορολογικών ετών

2017 και 2018 σε συμμόρφωση με τις με αριθμούς Ε. 2018/28-01-2019 και Ε. 2147/26-07-2019 εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ και λαμβάνοντας υπόψη τη με αριθμό/2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, την αποδοχή του ανωτέρω ηλεκτρονικού αιτήματός του και, πιο συγκεκριμένα, την αποδοχή και την εκκαθάριση των από 27-12-2023 τροποποιητικών του δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 σύμφωνα με τις ως άνω εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ και την ανωτέρω δικαστική απόφαση, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί, καθώς επιβάλλεται σε βάρος του, ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας, φόρος εισοδήματος, και συγκεκριμένα ειδική εισφορά αλληλεγγύης, επί εισοδημάτων του από μερίσματα αλλοδαπής εταιρείας με έδρα την
- Άλλωστε, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 2465/2018 7μ.), η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ (αλλά και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που επιβαλλόταν τα προγενέστερα φορολογικά έτη με το άρθρο 29 του Ν. 3986/2011) συνιστά τακτικό (συνήθη) φόρο επί του εισοδήματος, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής όλων των Σ.Α.Δ.Φ. που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη. Τούτο δε μάλιστα ουδόλως αμφισβητήθηκε από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, η οποία, με τη με αριθμό/29-06-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της, είχε δεχτεί, αντίστοιχα, στην απολύτως όμοια περίπτωση για το φορολογικό έτος 2019, υπόθεση επί της οποίας εν τέλει εκδόθηκε η με αριθμό/2023 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, ότι το συνολικό ποσό παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα αλλοδαπής θα έπρεπε να 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 ΚΦΕ κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής.
- Ωστόσο, η φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. Ψυχικού), μη συμμορφούμενη προς τις ως άνω αποφάσεις του ΣτΕ, του Διοικητικού Εφετείου και της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και σε προφανή αντίθεση με τις πάγιες πλέον παραδοχές της Διοίκησης (όπως η με αριθμό Ε. 2147/26-07-2019 εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ), αλλά και της νομολογίας, απέρριψε τις από 27-12-2023 τροποποιητικές του δηλώσεις φορολογικών ετών 2017 και 2018 και συνεπώς δεν αναγνώρισε το συνολικό ποσό προς πίστωση, παρότι ουδόλως πλέον αμφισβητείται ότι ως ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα από μερίσματα στην Ελλάδα αναγνωρίζεται τόσο ο φόρος κλίμακας, όσο και η εισφορά αλληλεγγύης που ρητώς έχει κριθεί ότι αποτελεί τακτικό φόρο εισοδήματος και ως τέτοιος αντιμετωπίζεται και για τις ανάγκες εφαρμογής των Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ της Ελλάδος και άλλων χωρών.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων, με την κρινόμενη ενδικοφανή του προσφυγή, επισυνάπτει τα ακόλουθα έγγραφα/δικαιολογητικά:

1. Αντίγραφο του από 05-06-2020 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 «..... Α.Ε.», με έδρα την Αλβανία και με Α.Φ.Μ., η οποία διενήργησε τη διανομή των κερδών, καθώς και το ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος στο μετοχικό κεφάλαιο του ως άνω αλλοδαπού νομικού προσώπου.

2. Αντίγραφο της με αριθμό/29-07-2020 βεβαίωσης της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Αλβανίας αναφορικά με τα κέρδη του έτους 2017, καθώς και τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», με έδρα την και με Α.Φ.Μ., συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
3. Αντίγραφο της με αριθμό/29-07-2020 βεβαίωσης της Διεύθυνσης Φορολογικού Ελέγχου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της αναφορικά με τα διανεμηθέντα μερίσματα του έτους 2017, καθώς και τον αναλογούντα και καταβληθέντα φόρο της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την και με Α.Φ.Μ., συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
4. Αντίγραφο της με αριθμό/16-11-2023 βεβαίωσης της Διεύθυνσης Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων της Διεύθυνσης Μεγάλων Φορολογουμένων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της αναφορικά με την υποβληθείσα δήλωση και τον καταβληθέντα φόρο επί των κερδών του έτους 2016 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την και με Α.Φ.Μ., συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
5. Αντίγραφο της με αριθμό/05-12-2023 βεβαίωσης της Διεύθυνσης Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων της Διεύθυνσης Μεγάλων Φορολογουμένων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της αναφορικά με την υποβληθείσα δήλωση και τον καταβληθέντα φόρο μερίσματος ως αποτελέσματος διανομής κερδών του έτους 2016 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την και με Α.Φ.Μ., συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
6. Αντίγραφο της με αριθμό/05-12-2023 βεβαίωσης της Διεύθυνσης Εξυπηρέτησης Φορολογουμένων της Διεύθυνσης Μεγάλων Φορολογουμένων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της αναφορικά με την υποβληθείσα δήλωση και τον καταβληθέντα φόρο επί των κερδών των ετών 2016 και 2017 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με έδρα την και με Α.Φ.Μ., συνοδευόμενο από επίσημη ελληνική μετάφραση και φέροντας την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (με σήμανση Apostille).
7. Αντίγραφο της με αριθμό/14-06-2023 απόφασης του Διοικητικού Εφετείουv (Τμήμα Τριμελές).
8. Συγκεντρωτικούς πίνακες 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 και Ευρώ.

Επειδή, 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 εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.».

Επειδή, 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, 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, με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 40 «Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο» του Ν. 4172/2013, όπως αυτή ίσχυε για τα κρινόμενα φορολογικά έτη (2017-2018), ορίζεται ότι:

«1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική

δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν για τα υπό κρίση φορολογικά έτη (2017-2018), ορίζεται ότι:

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) για μερίσματα δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1067/20-03-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του Ν. 4172/2013»:

«...

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, 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 το Ν. 2755/1999 (Φ.Ε.Κ. 252/τ. Α' /19-11-1999) 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 τη με αριθμό Ε. 2018/28-01-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής»: «Σε συνέχεια του υπ' αριθμ. ΔΟΣ Α ΕΞ 2016/31.3.2016 εγγράφου μας, αναφορικά με τη 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 Αλβανία, 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 Αλβανία,

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

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 Αλβανία.

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.”

...

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, οι διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχουν κυρωθεί με νόμο υπερσχύουν 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 εταιρεία, 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 τη 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 στο 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 τη 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 τη 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 εταιρεία 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 εταιρεία συμμετέχουν 3 μέτοχοι, με ποσοστά:

Α : 20%

Β : 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:

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

Β : $88.000 \times 30\% = 26.400$ 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:

Α : $12.000 \times 20\% = 2.400$ ευρώ,

Β : $12.000 \times 30\% = 3.600$ 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:

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

Β : $26.400 \times 15\% = 3.960$ 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 εταιρεία 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:

Α : $17.600 \times 10\% = 1.760$ ευρώ,

Β : $26.400 \times 10\% = 2.640$ 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 το φόρο (με συντελεστή 15%) που αναλογεί για τα μερίσματα στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα:

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

Β : 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 τη με αριθμό/2018 απόφαση της Επταμελούς Σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 5 και 7 της απόφασης):

«5. Επειδή, κατά την έννοια των προεκτεθεισών διατάξεων του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ, το οποίο ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής της, φόρος επί του εισοδήματος ή, τουλάχιστον, φόρος

“χαρακτήρας 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 εππαμ., ΣτΕ 1222/2017), στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η κάλυψη του δημοσιονομικού της ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 εππαμ., 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 Ι 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 τη με αριθμό Ε. 2009/11-01-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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»:

«...

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 ουσιαδώς παρόμοιας φύσης φόρων”, που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

...».

Επειδή, με τη με αριθμό Ε. 2147/26-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23B 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 43Α 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 23B της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του Ν. 4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 και του άρθρου 43Α 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' 170/30-01-2014). 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, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις (ΣτΕ 2465/2018, Ε. 2009/11-01-2019 και Ε. 2147/26-07-2019), η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 συνιστά «τακτικό»/συνήθη φόρο επί του εισοδήματος, ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) [και επομένως και της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Αλβανίας] και, συνεπώς, όσον αφορά σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, 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 43Α του Ν. 4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής, λαμβανομένου υπόψη ότι η πίστωση του φόρου αλλοδαπής έναντι του αναλογούντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης 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, με τη διάταξη του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, υπέβαλε ενώπιον του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού το με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-12-2023 αίτημά του, με το οποίο ζητά:

1. την αποδοχή και την εκκαθάριση των από 27-12-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του φορολογικών ετών 2017 και 2018, με τις οποίες μεταβάλλει τα ήδη δηλωθέντα στους κωδικούς 295 [«Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης»] και 683 [«Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ. 2, 4 και 6) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα»] του εντύπου Ε1 αυτών (ήτοι των εν λόγω δηλώσεων) ποσά και, πιο συγκεκριμένα:
 - α. **περιορίζει** τα ποσά της δηλωθείσας στον κωδικό 295 του εντύπου Ε1 φορολογητέας ύλης (μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης) από 258.789,40€ σε 234.041,32€ για το φορολογικό έτος 2017 και από 400.000,00€ σε 358.883,42€ για το φορολογικό έτος 2018, και
 - β. **αυξάνει** τα δηλωθέντα στον κωδικό 683 του εντύπου Ε1 ποσά του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα από 38.818,41€ σε 70.212,40€ για το φορολογικό έτος 2017 και από 60.000,00€ σε 107.665,03€ για το φορολογικό έτος 2018, και
2. την πίστωση (ήτοι τον συμψηφισμό) του συνολικού ποσού φόρου σχετικά με τα μερίσματα αλλοδαπής (ήτοι του εταιρικού φόρου και του φόρου μερισμάτων) που έχει αποδοθεί στην αλλοδαπή έναντι όχι μόνο του αναλογούντος στο εισόδημα από μερίσματα ποσού φόρου

εισοδήματος, αλλά και έναντι του αναλογούντος στο εισόδημα από μερίσματα ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ κατά την εκκαθάριση των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επειδή, με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του, το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού. Κατά της σιωπηρής αυτής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού ο προσφεύγων στρέφεται εμπρόθεσμα με την κρινόμενη ενδικοφανή του προσφυγή ζητώντας να γίνει αποδεκτό το εν λόγω αίτημά του.

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως ήδη αναφέρθηκε, ζητά τη μείωση των δηλωθέντων ποσών μερισμάτων αλλοδαπής και την αύξηση των ποσών του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, διαφοροποιώντας τα ποσά που αρχικώς είχε δηλώσει.

Επειδή, ωστόσο, από την πλευρά του, η εν λόγω ανάκληση των δηλωθέντων εισοδημάτων, η οποία συνοδεύεται και με σχετική προσαύξηση των φόρων που έχουν αρχικώς δηλωθεί ότι καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή, δεν τεκμηριώνεται από τα προσκομισθέντα έγγραφα, καθώς δεν προσκομίσθηκαν καταρχήν στοιχεία (όπως βεβαίωση της αλλοδαπής εταιρείας περί διανομής μερίσματος), από τα οποία να προκύπτει ότι όντως το αρχικώς δηλωθέν ποσό μερισμάτων αφορά στην εν λόγω εταιρεία και υφίσταται όντως μεταγενέστερη τροποποίηση αυτού, ώστε να θεωρηθεί ασφαλώς ότι τα αρχικώς δηλωθέντα μερίσματα αφορούν στην εν λόγω εταιρεία και τα στοιχεία μερισμάτων και καταβληθέντων φόρων έχουν τροποποιηθεί.

Επειδή, σημειώνεται, επιπλέον, ότι, ως προς τη μη απόδειξη συσχέτισης από την πλευρά του προσφεύγοντος των αρχικώς δηλωθέντων εισοδημάτων με τα ποσά μερισμάτων αλλοδαπής και φόρων που αναγράφει στις υπό κρίση τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων στην τροποποιητική του δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 συμπεριλαμβάνει και ποσό μερισμάτων αλλοδαπής χρήσης 2017, το οποίο έχει ήδη συμπεριληφθεί στο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, λόγω μη τεκμηρίωσης των ανωτέρω, το αίτημα του προσφεύγοντος περί μείωσης των μερισμάτων αλλοδαπής και ταυτόχρονης αύξησης του φόρου που αφορά σε αυτά απορρίπτεται.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος περί πίστωσης του συνολικού ποσού φόρου σχετικά με τα μερίσματα αλλοδαπής που έχει αποδοθεί στην αλλοδαπή έναντι όχι μόνο του αναλογούντος στο εισόδημα από μερίσματα ποσού φόρου εισοδήματος, αλλά και έναντι του αναλογούντος στο εισόδημα από μερίσματα ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από τις σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου, κατά την εκκαθάριση των εισοδημάτων των εν λόγω φορολογικών ετών (2017-2018), το δηλωθέν ποσό φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή για καθένα από τα ως άνω φορολογικά έτη, ήτοι ποσό ύψους 38.818,41€ (= δηλωθέντα μερίσματα αλλοδαπής ποσού ύψους 258.789,40€ x 15%) για το

φορολογικό έτος 2017 και ποσό ύψους 60.000,00€ (= δηλωθέντα μερίσματα αλλοδαπής ποσού ύψους 400.000,00€ x 15%) για το φορολογικό έτος 2018, έχει συμψηφισθεί με το φόρο εισοδήματος στο σύνολό του για καθένα από τα ανωτέρω φορολογικά έτη και δεν υπολείπεται ποσό για συμψηφισμό με ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 23-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί του με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου/27-12-2023 αιτήματος του προσφεύγοντος περί αποδοχής και εκκαθάρισης των από 27-12-2023 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του φορολογικών ετών 2017 και 2018 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ

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.