



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 4.12.2024

Αριθμός απόφασης: 3328

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. 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)».

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

δ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή ΑΦΜ κατοίκου κατά της αρ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022, και τα σχετιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα και στην σύζυγό του (ΑΦΜ που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, ποσό πληρωμής ύψους 3.279,15 €, βάσει της αρ. 2^{ης} τροποποιητικής οίκοθεν δήλωσης (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ύψους 2.591,09 €). Στην εν λόγω δήλωση είχαν καταχωριστεί στους κωδ. 295-296 μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (ΗΠΑ) ποσά ύψους 2.293,51 € και 2.293,51 € αντίστοιχα, βάσει στοιχείων που απεστάλησαν από τις φορολογικές αρχές των ΗΠΑ. Στιςο προσφεύγων υπέβαλε το αρ. αίτημα με το οποίο υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017 που αφορούσε την καταχώριση στους κωδ. των ποσών φόρου που καταβλήθηκαν στις ΗΠΑ για τα μερίσματα που έλαβαν στις ΗΠΑ. Το απόως άνω αίτημα τροποποίησης της δήλωσης φορολογικού έτους 2017 απορρίφθηκε (στις 3.7.2024) καθώς υποβλήθηκε μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής ήτοι μετά την 31.12.2023.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η τροποποίηση της με αριθμό Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 και η πίστωση του φόρου μερισμάτων που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών δεν καταχώρισε στους κωδ. της δήλωσης τα ποσά του παρακρατηθέντος φόρου στις ΗΠΑ επί των μερισμάτων που ο προσφεύγων και η σύζυγός του έλαβαν στο έτος 2017 από τις ΗΠΑ βάσει της προσκομιζόμενης βεβαίωσης της τράπεζας Λαμβάνοντας, δε, υπόψη ότι η παρακράτηση του φόρου στις ΗΠΑ ήταν πολύ υψηλότερη από τον φόρο που προβλέπεται στην Ελλάδα, δεν προκύπτει φόρος για καταβολή στην Ελλάδα.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, στο άρθρο 74 του ν. 5104/2024 'Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου' (που αντικατέστησε το αντίστοιχο άρθρο 63B του ν. 4987/2022 όπως προστέθηκε με το ν. 4701/2020) ορίζεται ότι: «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου μέσα σε προθεσμία τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε μέσα στο τελευταίο τρίμηνο της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί μέσα σε (3) μήνες από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1, εντός των προθεσμιών της παρ. 2, και χωρίς την αίτηση που προβλέπεται σε αυτήν. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την

πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με το άρθρο 72.

5. Η διαδικασία του παρόντος δεν αναστέλλει την προθεσμία και δεν κωλύει την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή η εκκρεμοδικία δεν κωλύουν τη διαδικασία του παρόντος. Στην περίπτωση αυτή, η προθεσμία της παρ. 2 λήγει ένα (1) έτος μετά από την έκδοση αμετάκλητης απόφασης.

6. Ποσά που έχουν βεβαιωθεί ή καταβληθεί βάσει των πράξεων που ακυρώνονται, διαγράφονται ή επιστρέφονται κατά περίπτωση, κατά παρέκκλιση των διατάξεων περί παραγραφής.»

Το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 αντικαταστάθηκε και η παρ. 5 διαμορφώθηκε ως άνω με την παρ. 1 άρθρου 53 Ν. 5135/2024, ΦΕΚ Α' 147/16.09.2024. Η παρ. 6 προστέθηκε με την παρ. 2 άρθρου 53 Ν. 5135/2024.

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 5104/2024, με το εν λόγω άρθρο τίθενται οι προϋποθέσεις προκειμένου η Φορολογική Διοίκηση να προβεί σε τροποποίηση ή ακύρωση άμεσου προσδιορισμού φόρου ή πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξης επιβολής προστίμου, είτε κατόπιν αίτησης του φορολογούμενου είτε οίκοθεν, χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, για τους λόγους που περιοριστικά αναφέρονται στην παρ. 1, ήτοι α) για πρόδηλη έλλειψη (ολική ή μερική) φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. Ως αριθμητικά ή υπολογιστικά λάθη θεωρούνται τα σφάλματα κατά τη διενέργεια μαθηματικού υπολογισμού ή κατά την εκτέλεση αριθμητικής πράξης και όχι η εσφαλμένη επιβολή φόρου ή η απαλλαγή από τον φόρο ή η κακή εφαρμογή του νόμου (ΣΤΕ 1115/1988).

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4701/2020 για να είναι παραδεκτή η αίτηση ακύρωσης ή τροποποίησης απαιτείται η πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης να προκύπτει αμέσως από έγγραφα ή άλλα στοιχεία που είτε προσκομίζει ο φορολογούμενος είτε είναι διαθέσιμα στην αρμόδια υπηρεσία, χωρίς να απαιτούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις και στην έννοια αυτής εμπίπτουν, ενδεικτικά, περιπτώσεις κατά τις οποίες εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου για εισοδήματα που ο φορολογούμενος είχε ήδη συμπεριλάβει σε δήλωσή του, και όχι περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη νέων πραγματικών περιστατικών, εκτός αν πρόκειται για επιγενόμενους (οψιγενείς) λόγους. Η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να είναι ολική ή μερική.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 (άρθρο 64 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 2548/1953 (Φ.Ε.Κ. 231/27.8.1953/ τ.Α') «Περί κυρώσεως φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος μετά του συμπληρωματικού αυτής πρωτοκόλλου», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 14.

1) Παρά πάσα τυχόν αντίθετον διάταξιν της παρούσης συμβάσεως έκαστον των Συμβαλλομένων Κρατών εν τω καθορισμώ των φόρων, εις ους νοούνται περιλαμβανόμενοι πάντες οι συμπληρωματικοί και πρόσθετοι φόροι, των πολιτών, υπηκόων, κατοίκων ή εταιρειών αυτών, δύναται να περιλάβη εις το φορολογητέον ποσόν εισοδήματος απάσας τας κατηγορίας προσόδου τας φορολογουμένας επί τη βάσει της σχετικής νομοθεσίας αυτού, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν είχε τεθή εν ισχύϊ. 2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του άρθρου (Section) 131 του Κώδικος Εσωτερικών Εσόδων των Ηνωμένων Πολιτειών, ο ελληνικός φόρος θα εκπίπεται εκ του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών. 3) Η Ελλάς θα εκπίπτει εκ του ελληνικού φόρου το ποσόν του φόρου των Ηνωμένων Πολιτειών, του επιβληθέντος επί εισοδημάτων εκ πηγών εντός των Ηνωμένων Πολιτειών κατά ποσόν όμως μη υπερβαίνον το ποσόν του ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου επί του εισοδήματος τούτου. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: « 1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4172/2013: «1. Ο όρος μερίσματα σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 40 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο: «1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%)...»

Επειδή, σύμφωνα με την Α. 1068/2018 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 'Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή.':

«[...] Άρθρο 3 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

[...] 8. Για το εισόδημα όλων των κατηγοριών (από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις, από επιχειρηματική/αγροτική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), που έχει αποκτηθεί στην αλλοδαπή, από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής και έχει καταβληθεί γι' αυτό ή έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, εφόσον έχει δικαίωμα και η αλλοδαπή χώρα να φορολογήσει και η Ελλάδα, δηλαδή είτε προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσουν και οι δύο χώρες, είτε δεν υπάρχει σύμβαση με τη χώρα προέλευσης του εισοδήματος, ο φόρος πιστώνεται μέχρι το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 9 ΚΦΕ). Το ποσό που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε αναγράφεται στους κωδικούς 651-652 αν πρόκειται για εισόδημα από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης, τους κωδικούς 265-266 αν πρόκειται για εισόδημα αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού, τους κωδικούς 469-470 για εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 653-654 για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τους κωδικούς 683-684 για μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, τους κωδικούς 175-176 για εισόδημα από ακίνητη περιουσία και τέλος τους κωδικούς 867-868 για υπεραξία από μεταβίβαση κεφαλαίου.

Οι φορολογούμενοι που έχουν αναγράψει ποσά στους πιο πάνω κωδικούς, δύνανται να καλούνται στη Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση δικαιολογητικών.

Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με συγκεκριμένα δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Δ. (άρθρο 16 ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίστηκαν στην ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (170Β').

Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, περιοδικών καταβολών, η μετατροπή γίνεται με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

Προκειμένου για εισοδήματα από τις Η.Π.Α. πιστώνεται μόνο το ποσό του ομοσπονδιακού φόρου των Η.Π.Α. και όχι και ο πολιτειακός φόρος.

[...]

- ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)

.....Στους κωδικούς 295-296 αναγράφονται τα μερίσματα και προμερίσματα των εισηγμένων και μη εισηγμένων μετοχών αλλοδαπής, οι υπεραποδόσεις των μαθηματικών αποθεματικών από ατομικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών εταιριών αλλοδαπής, οι διανομές κερδών προσωπικών εταιριών με διπλογραφικά αλλοδαπής, οι προσωρινές απολήψεις αλλοδαπής, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιριών, η

διανομή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας αλλοδαπής προέλευσης. Αν έχει παρακρατηθεί στο εξωτερικό φόρος, εξετάζεται ποια χώρα προβλέπεται με βάση τις διμερείς συμβάσεις να φορολογήσει κι αν μπορούν και οι δύο χώρες να φορολογήσουν ή αν δεν υπάρχει σύμβαση με την χώρα προέλευσης του εισοδήματος, συμπληρώνεται ολόκληρο το ποσό του φόρου στους κωδικούς 683-684 και κατά την εκκαθάριση πιστώνεται ποσό κατά ανώτατο μέχρι και το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην ημεδαπή. Στην περίπτωση που εκ παραδρομής έχει παρακρατηθεί φόρος για τα αλλοδαπά μερίσματα και στην ημεδαπή, ενώ δεν προβλέπεται (ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιος), αυτός συμπληρώνεται στους κωδικούς 297-298. Αν δεν συμπληρωθεί κανένα ποσό παρακρατηθέντος φόρου, υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί και επιβάλλεται με την πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατά περίπτωση.

Προκειμένου να κριθεί αν το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αποτελεί εισόδημα ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων ι' και ια', κατά περίπτωση, της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ΚΦΕ. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014 με θέμα 'Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013':

1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

– Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

– Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

– Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.

3. Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1067/2015 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.1026/22.1.2014 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.

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

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

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2147/2019 εγκύκλιο 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':

«...3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του

οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣτΕ 2465/2018. ...»

Επειδή εν προκειμένω, η με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών εκδόθηκε βάσει της αρ.2^{ης} τροποποιητικής οίκοθεν δήλωσης, στην οποία είχαν καταχωριστεί στους κωδ. μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης (ΗΠΑ) ύψους 2.293,51 € για τον προσφεύγοντα και 2.293,51 € για την σύζυγό (ΑΦΜ που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, βάσει στοιχείων που απεστάλησαν από τις φορολογικές αρχές των ΗΠΑ.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το αρ.) έγγραφο της Διεύθυνσης Υπηρεσιών Δεδομένων της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της ΑΑΔΕ, σε απάντηση του απόαιτήματος της Υπηρεσίας μας, βάσει των στοιχείων που απεστάλησαν από τις φορολογικές αρχές των ΗΠΑ, ο προσφεύγων και η σύζυγός του έλαβαν κατά το φορολογικό έτος 2017 μερίσματα συνολικού ύψους 5.498,00 δολάρια ΗΠΑ (ήτοι 2.749,00 δολάρια ΗΠΑ ή 2.293,51 ευρώ έκαστος), στον με αρ. λογαριασμό τους στην τράπεζα στις ΗΠΑ.

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων, τα ως άνω ποσά μερισμάτων (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης καταχωρίστηκαν στους κωδ. της αρ.οίκοθεν δήλωσης, στην οποία ωστόσο δεν καταχωρίστηκαν ποσά παρακρατηθέντος φόρου για τα εν λόγω μερίσματα (στους κωδ. 683-684), δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν απεστάλησαν σχετικά στοιχεία από τις αρχές των ΗΠΑ.

Επειδή όσον αφορά τον φόρο που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ, με την παρούσα προσφυγή προσκομίστηκε βεβαίωση της τράπεζας στις ΗΠΑ κατά τα οριζόμενα με την ΠΟΛ 1026/2014. Ειδικότερα προσκομίστηκε βεβαίωση κίνησης του με αριθμόλογαριασμού του προσφεύγοντος και της συζύγου του στην τράπεζαστις ΗΠΑ, έτους 2017, με την οποία επιβεβαιώνεται ότι οι ανωτέρω έλαβαν τα ως άνω καταχωρισθέντα στους κωδικούς 295-296 μερίσματα συνολικού ύψους 5.498,00 δολάρια ΗΠΑ (ήτοι 2.749,00 δολάρια ΗΠΑ ή 2.293,51 ευρώ έκαστος). Περαιτέρω, σύμφωνα με την ως άνω βεβαίωση, επί των ανωτέρω ποσών μερισμάτων παρακρατήθηκε φόρος συνολικού ύψους 1.649,40 δολάρια ΗΠΑ (ήτοι 824,70 δολάρια ΗΠΑ έκαστος) που αντιστοιχεί σε 1.376,10 € (ήτοι 688,05 € έκαστος).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας ΗΠΑ το υπό κρίση εισόδημα από μερίσματα που έλαβαν ο προσφεύγων και η σύζυγός του στις ΗΠΑ φορολογείται και στην Ελλάδα, και ο φόρος που καταβλήθηκε στις ΗΠΑ, εκπίπτει από τον ελληνικό φόρο, κατά ανώτατο μέχρι και το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα από μερίσματα στην ημεδαπή, τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο, φορολογούνταν με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο φόρος που καταβλήθηκε για το ως άνω εισόδημα από μερίσματα στις ΗΠΑ ύψους 688,05 € από τον προσφεύγοντα και 688,05 € από την σύζυγό του εκπίπτει από τον ελληνικό φόρο, κατά ανώτατο μέχρι και το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα από μερίσματα στην ημεδαπή). Επισημαίνεται, δε, ότι στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής (σχετ. Ε. 2147/2019).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, πληρούνται ο προϋποθέσεις του άρθρου 74 του ν. 5104/2024 για την τροποποίηση της αριθμό προσαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, δεδομένου ότι εσφαλμένα δεν συνυπολογίστηκαν στην εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, τα ανωτέρω ποσά φόρου που καταβλήθηκαν στις ΗΠΑ για το ανωτέρω εισόδημα από μερίσματα που ο προσφεύγων και η σύζυγός του έλαβαν στο έτος 2017.

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, η παρούσα προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος και της συζύγου του, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής ΑΦΜ και την τροποποίηση της αρ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4**

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.