



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσ/νίκη, 04/03/2025

Αρ. απόφασης: 329

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332255

e-mail : [ded.thess@aaade.gr](mailto:ded.thess@aaade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

α. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 05.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... , με ΑΦΜ ..... κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης ..... /02.10.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της παρ. 3 άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων, με βάση την υπ' αριθ. .... /24.07.2024 αρχική δήλωση και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης ..... /02.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της παρ. 3 άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων, με βάση την υπ' αριθ. .... /24.07.2024 αρχική δήλωση, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... , με ΑΦΜ ..... η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμενα τα ακόλουθα.

Με την υπ' αριθμ. ειδοποίησης ..... /02.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της παρ. 3 άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων, με βάση την υπ' αριθ. .... /24.07.2024 αρχική δήλωση προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό πληρωμής 3.492,03€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την 24.07.2024, την με α/α καταχώρισης ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων α) ποσό 30.00,00€ στον κωδικό 295 του εντύπου Ε1 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» με χώρα προέλευσης του εισοδήματος του το ..... , β) ποσό 5.700,00€ στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ.2,5 και 7) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα», γ) ποσό 24.161,02€ στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», δ) ποσό 2.023,12€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 12,15,18 και 19».

Προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης ο προσφεύγων κλήθηκε να αποστείλει τα απαραίτητα δικαιολογητικά στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καθώς είχε συμπληρωθεί φόρος που καταβλήθηκε για μισθούς και μερίσματα στην αλλοδαπή. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης α) μη λαμβάνοντας υπόψη το δηλωθέν ποσό 5.700,00€ στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ.2,5 και 7) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» και β) αποδεχομένη τα ποσά ως είχαν δηλωθεί στους λοιπούς κωδικούς από τον προσφεύγοντα.

Ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό ειδοποίησης ..... /02.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της παρ. 3 άρθρου 36 Κ.Φ.Δ. με τη σημείωση επ' αυτής ότι, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα προσήκοντα δικαιολογητικά για πίστωση φόρου μερισμάτων αλλοδαπής βάσει της Ε2018/2019, εντός 15 ημερών όπως προβλέπεται στην παρ.2, άρ.4 της Α.1061/2024 δεν λήφθηκε υπόψη το δηλωθέν στον κωδ. 683 ποσό φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή. Στις 10/10/2024 η προσβαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στο taxisnet και εστάλη σχετική ειδοποίηση στην ηλεκτρονική διεύθυνση του και την ίδια μέρα αναγνώστηκε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, ισχυριζόμενος ότι η φορολογική αρχή λανθασμένα κατά την εκκαθάριση της δήλωσης δεν έλαβε υπόψη το ποσό του φόρου που έχει πληρωθεί στην αλλοδαπή για τα μερίσματα που έχει εισπράξει ώστε να αποφύγει την φορολόγησης τους στην Ελλάδα με συντελεστή 5%.

**Επειδή**, στο άρθρο 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε

φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

**Επειδή**, στο άρθρο 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος..... 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

**Επειδή**, στο άρθρο 40 «Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο» του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1.Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).....».

**Επειδή**, στο άρθρο 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 δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

**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.1026/22.01.2014 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.

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 ΠΟΛ. 1026/22-1-2014 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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το νομοθ. διάταγμα υπ' αριθ. 2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/τ.Α' ) Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσει προς τους φόρους επί του εισοδήματος:

«Άρθρο 14

(1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εντη παρούση Συμφωνία. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολούθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

[...]

(3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα τούτο είναι τακτικόν μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας εδρευούσης εν τω Ηνωμένω Βασιλείω η έκπτωσης θα λάβη υπ' όψιν επί πλέον του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του προσήκοντος εις το μέρος τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου τον καταβλητέον υπό της Εταιρείας επί του αναλογούντος μέρος των κερδών της και εις ας περιπτώσεις πρόκειται περί μερίσματος καταβαλλόμενου επί συμμετεχουσών μετοχών προτιμήσεως και αντιπροσωπεύοντος τόσον το μέρος εις το καθορισθέν ποσοστόν εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχάι όσον και μίαν πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη ο ούτω καταβλητέος φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου θα ληφθή ομοίως υπ' όψιν εφ' όσον το μέρος υπερβαίνει το καθορισθέν ποσοστόν. Υπό τον όρον ότι το ποσό της εκπτώσεως δεν θα υπερβαίνει το ποσό του Ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου δια το εισόδημα τούτο.

[...]

#### Άρθρο 15

(1) Αι φορολογικαί αρχαί των Συμβαλλομένων Μερών θα ανταλλάσσουν πληροφορίας (ας αύται διαθέτουσι δυνάμει των φορολογικών των νόμων κατά την κανονικήν διεξαγωγήν της Υπηρεσίας), αι οποίαι είναι αναγκαίαι δια την εκτέλεσιν των διατάξεων της παρούσης Συμβάσεως ή δια την πρόληψιν δόλου ή προς εφαρμογήν νομοθετημάτων διατάξεων εναντίον καταστρατηγήσεων εν σχέσει προς τους φόρους οίτινες αποτελούν αντικείμενον της παρούσης Συμβάσεως. Οιαδήποτε ούτω ανταλλασσομένη πληροφορία θέλει θεωρηθή απόρρητος και δεν θέλει αποκαλυφθή εις οιαδήποτε άλλα πρόσωπα, πλην των ενδιαφερομένων δια την βεβαίωσιν και είσπραξιν των φόρων των αποτελούντων αντικείμενον της παρούσης Συμβάσεως. Ουδεμία ανταλλαγή πληροφοριών ως άνωθι θέλει λάβη χώραν δυναμένη να αποκαλύψη οιονδήποτε μυστικόν της επιχειρήσεως και εμπορικόν, βιομηχανικόν, ή επαγγελματικόν μυστικόν ή εμπορικόν μέθοδον».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Ε2018/2019 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο - φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής.» :

«.....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:

.....

Ηνωμένο Βασίλειο (νδ. 2732/1953, ΦΕΚ Α' 329)- άρθρο XIV

«1) Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Μερών θα εξακολουθήσουν διέποντες την φορολογίαν του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των εδαφών, εκτός εις ας περιπτώσεις προβλέπεται ρητώς το αντίθετον εν τη παρούση Συμφωνία.

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολούθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

3) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του Ελληνικού νόμου περί εκπτώσεως εκ του Ελληνικού φόρου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός της Ελλάδος, ο φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου, ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας, είτε δι' εκπτώσεως, δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός του Ηνωμένου Βασιλείου, θα εκπίπτει εκ του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο. Ε^ ας περιπτώσεις το εισόδημα τούτο είναι τακτικόν μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας εδρευούσης εν τω Ηνωμένω Βασιλείω η έκπτωσης θα λάβη υπ' όψιν επί πλέον του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του προσήκοντος εις το μέρισμα τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου τον καταβλητέον υπό της Εταιρείας επί του αναλογούντος μέρους των κερδών της και εις ας περιπτώσεις πρόκειται περί μερίσματος καταβαλλόμενου επί συμμετεχουσών μετοχών προτιμήσεως και αντιπροσωπεύοντος τόσον το μέρισμα εις το καθορισθέν ποσοστόν εις το οποίον δικαιούνται αι μετοχαί όσον και μίαν πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη ο ούτω καταβλητέος φόρος του Ηνωμένου Βασιλείου θα ληφθή ομοίως υπ' όψιν εφ' όσον το μέρισμα υπερβαίνει το καθορισθέν ποσοστόν. Υπό τον όρον ότι το ποσόν της εκπτώσεως δεν θα υπερβαίνει το ποσόν του Ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου

δια το εισόδημα τούτο.

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.

.....

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, σύμφωνα με την Α1061/2024 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής» :**

#### «Άρθρο 4 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

.....

4. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, οι φορολογούμενοι ειδοποιούνται μέσω μηνύματος να επισυνάψουν εντός της πλατφόρμας της υποβολής της δήλωσης ή να προσκομίσουν ή να αποστείλουν στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης υπηρεσία, μέσω της πλατφόρμας «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE και τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται στην παρ. 1γ του άρθρου 1, τα δικαιολογητικά εντός δεκαπέντε (15) ημερών. Μετά το πέρας της ανωτέρω προθεσμίας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από την ανωτέρω υπηρεσία, διαγράφοντας ή διορθώνοντας, όπου απαιτείται, ποσά τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου, τα οποία δεν καλύπτονται από ηλεκτρονικά αρχεία ούτε προσκομίζονται για αυτά τα κατάλληλα δικαιολογητικά από τον φορολογούμενο, με τους προβλεπόμενους στην παρ. 1γ του άρθρου 1 τρόπους και στη συνέχεια εκδίδονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ (σχετ. η υπό στοιχεία Ε.2162/2020 εγκύκλιος). Οι Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται από την υπηρεσία εκκαθάρισης της δήλωσης και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 1 της παρούσας.....

#### 23. Υποπίνακας 4Δ1 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ).....

β. 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 εταιρειών αλλοδαπής, οι διανομές κερδών προσωπικών εταιρειών με διπλογραφικά αλλοδαπής, οι προσωρινές απολήψεις αλλοδαπής, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, 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. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή ή η παρακράτησή του, αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν με την ΠΟΛ.1026/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (Β'170)».

**Επειδή, σύμφωνα με τις από 25-04-2024 οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023 της ΑΑΔΕ «2.5.13 Κωδικοί 651-652**

Συμπληρώνεται το ποσό του φόρου που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε συνολικά στην αλλοδαπή, δηλαδή τόσο αυτός που τυχόν παρακρατήθηκε στην πηγή όσο και ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε επιπρόσθετα εκ των υστέρων στην αλλοδαπή, για το εισόδημα που συμπληρώνεται στους κωδικούς 389-390 (εισόδημα από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης που η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης). ..... ΠΡΟΣΟΧΗ: Σε κάθε κωδικό φόρου που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή του εντύπου Ε1 θα επιλέγεται:

- εάν το ποσό φόρου παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε σε χώρες με τις οποίες υφίσταται ΣΑΔΦ και στη ΣΑΔΦ προβλέπεται η μέθοδος της πίστωσης.
- λοιπές περιπτώσεις.

Τα παραπάνω ισχύουν για την πίστωση φόρου αλλοδαπής από όλες τις κατηγορίες των εισοδημάτων και συγκεκριμένα τους 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 και τέλος τους κωδικούς 867-868 για εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα δικαιολογητικά έγγραφα που ορίστηκαν στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β)....

**2.9.14 Κωδικοί 683-684** Φόρος που παρακρατήθηκε ή/και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή στα εισοδήματα (μερίσματα, τόκους και δικαιώματα) αλλοδαπής που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην

αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ (άρθρο 20 ΚΦΔ) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ. 1026/22.01.2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ 170Β΄). Δηλώνεται ο φόρος που παρακρατήθηκε στα πιο πάνω εισοδήματα, αν αυτά αποκτήθηκαν σε αλλοδαπές χώρες που έχουν δικαίωμα φορολόγησης. ΠΡΟΣΟΧΗ: Η διανομή κερδών εταιρειών με απλογραφικά βιβλία δηλώνεται στον Πίνακα 6, στα αφορολόγητα εισοδήματα και συγκεκριμένα στους κωδικούς 431-432. Στις περιπτώσεις που τα εισοδήματα είναι αλλοδαπής προέλευσης και δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης η Ελλάδα, τα εισοδήματα είναι αφορολόγητα και δηλώνονται στον Πίνακα 6».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την 24.07.2024, την υπ' αριθ. .... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, στην οποία συμπεριέλαβε, μεταξύ άλλων ποσό 5.700,00€ στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ.2,5 και 7) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα». Η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης μη λαμβάνοντας υπόψη το δηλωθέν ποσό 5.700,00€ στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ.2,5 και 7) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» με το αιτιολογικό ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα προσήκοντα δικαιολογητικά για πίστωση φόρου μερισμάτων αλλοδαπής βάσει της Ε2018/2019.

**Επειδή**, στο άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 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**, ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ως δικαιολογητικό για την πίστωση του φόρου που παρακρατήθηκε για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (..... ), αίτηση για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και ..... έτους 2023 (που απέστειλε και στη Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων με την υπ' αρ. .... /..... /..... /24-07-2024 αίτηση του) με συνημμένο πιστοποιητικό της φορολογικής αρχής της χώρας κατοικίας του (δικαιούχου του εισοδήματος) για το έτος 2023.

**Επειδή**, το ανωτέρω έγγραφο δεν περιλαμβάνει, τα απαιτούμενα στοιχεία της προβλεπόμενης από την εγκύκλιο Ε.2018/2019 βεβαίωσης (φορολογικής αρχής), για την πίστωση του φόρου της αλλοδαπής εταιρείας.

Ως εκ τούτου, ορθώς η Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων προέβη στην εκκαθάρισή της υπ' αριθ. .... /24.07.2024 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023 του προσφεύγοντος, χωρίς να ληφθεί υπόψη το ποσό του κωδικού 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα (των περ.2,5 και 7) που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα». Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από 05-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής ..... του ..... , με ΑΦΜ .....

Φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2023:

Υπ' αριθ. ειδοποίησης ..... /02.10.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της παρ. 3 άρθρου 36 Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωάννινων με βάση την υπ' αριθ. .... /24.07.2024 αρχική δήλωση.

Χρεωστικό ποσό : 3.492,03€ (Α.Χ.Κ. .... / ..... )

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο  
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ**

**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.