



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604553  
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 01/03/2021

Αριθμός απόφασης: 826

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
  - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
  - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου **ΕΛΒΕΤΙΑΣ**, με δηλωθείσα στην Ελλάδα διεύθυνση φορολογικού εκπροσώπου στην οδό ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../**11.06.2020** Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. ....../**11.06.2020** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2017, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ & ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡ/ΣΗΣ ΦΟΡ/ΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, είναι μέτοχος ελληνικής ανώνυμης εταιρείας από την οποία για το φορολογικό έτος 2017 εισέπραξε μερίσματα ύψους 90.438,17 €. Κατά το ίδιο φορολογικό έτος εισέπραξε και εισόδημα από ακίνητη περιουσία ύψους 80.598,11 €, ήτοι συνολικό δηλωθέν εισόδημα 171.036,28 €. Όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν ...../18.06.2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκε κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, πλην του φόρου μερισμάτων 15% που είχε παρακρατηθεί στην πηγή, υπολογίστηκε εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013 επί του συνολικού ως άνω δηλωθέντος εισοδήματος (ήτοι και επί του εισοδήματος από μερίσματα), ανερχόμενη σε 12.744,27 €.

Κατόπιν της δημοσίευσης της Ε. 2009/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία έγινε δεκτή από τη Φορολογική Διοίκηση η υπ' αριθμόν 2465/2018 απόφαση του ΣτΕ, αναφορικά με τον λογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ως τακτικού φόρου επί του εισοδήματος, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ & ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗΣ ΦΟΡ/ΣΗΣ ΦΟΡ/ΚΩΝ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ της υπ' αριθμόν ...../11.09.2019 αίτησης για επανεκκαθάριση της δήλωσής της για το φορολογικό έτος 2017, αιτούμενη την εξαίρεση των εισοδημάτων της από μερίσματα ύψους 90.438,17 € από τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Η αίτηση της προσφεύγουσας έγινε δεκτή από τη φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν ...../22.04.2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπου η προσδιορισθείσα εισφορά αλληλεγγύης περιορίστηκε σε 4.604,98 €.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμόν ...../5-6-2020 ερώτημα αναφορικά με τον ορθό φορολογικό χειρισμό του εν λόγω θέματος προς την Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. Η τελευταία, μέσω της υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α ..... ΕΞ 2020 απάντησής της, διευκρίνισε ότι:

- η Ε. 2009/2019 έχει εφαρμογή σε εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΔΦ και ότι

- στην προκειμένη περίπτωση, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης κατά τις διατάξεις του άρθρου 10 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας όπως αυτό ισχύει, δεν υπάρχει απαλλαγή από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Με δεδομένη την ανωτέρω απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, η φορολογική αρχή προέβη σε νέα οίκοθεν εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, όπου το εισόδημα της προσφεύγουσας από μερίσματα ύψους 90.438,17 € ελήφθη υπόψη για τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Αποτέλεσμα ήταν η έκδοση της υπ' αριθμόν ...../11.06.2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, από όπου προέκυψε χρεωστικό ποσό (εισφορά αλληλεγγύης) για καταβολή ύψους **8.139,29 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Ο συνολικός φόρος μερισμάτων που επιβάλλει, σύμφωνα με το άρθρο 10 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος Ελλάδος και Ελβετίας, το συμβαλλόμενο κράτος, του οποίου κάτοικος είναι η εταιρεία που καταβάλλει το μερίσμα, δεν μπορεί να υπερβεί το 15% του ακαθαρίστου ποσού του μερίσματος.

**2ος λόγος:** Παράνομος και ενάντια στην κοινή λογική ο καταλογισμός τόκων υπερημερίας από το έτος 2018 (χρόνος υποβολής της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), δεδομένου ότι το προκύψαν χρεωστικό υπόλοιπο είχε καταβληθεί, ενώ μετά την πρώτη τροποποίηση, είχε επιστραφεί στην προσφεύγουσα ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

#### Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 1 του Συντάγματος, «Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 10 της Σύμβασης μεταξύ Ελληνικής Δημοκρατίας και Ελβετικής Ομοσπονδίας για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του συνημμένου σ' αυτή Πρωτοκόλλου και Πρόσθετου Πρωτοκόλλου (Ν. 1502/1984, Ν. 4034/2011 και Ν. 4105/2013):

«1. Μερίσματα που καταβάλλονται από εταιρεία η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

2. Εντούτοις, τα μερίσματα αυτά μπορούν, επίσης, να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τη νομοθεσία

αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο πραγματικός δικαιούχος των μερισμάτων είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ο φόρος που επιβάλλεται με αυτόν τον τρόπο δεν πρέπει να υπερβαίνει: α) το 5% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, αν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία (εκτός από προσωπική εταιρεία) που κατέχει άμεσα τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα, β) το 15% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών θα καθορίσουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτών των περιορισμών. Η παρούσα παράγραφος δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.

....».

**Επειδή** με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β' τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3900/2010 (πυλοτική δίκη), έκρινε ότι 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 εφαρμογής του άρθρου Ι της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α'329).

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε. 2009/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία η φορολογική διοίκηση έκανε αποδεκτή την ανωτέρω απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, «για τα έτη 2015 και επόμενα, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επίσης, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης».

**Επειδή** εν προκειμένω, η φορολογική αρχή προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017, βασιζόμενη στην προαναφερθείσα απάντηση της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας επί σχετικού ερωτήματός της, με βάση το οποίο η προσφεύγουσα δε δικαιούται απαλλαγής από ειδική εισφορά αλληλεγγύης όσον αφορά στο εισόδημά της από μερίσματα πηγής Ελλάδος, δεδομένου ότι η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 10 της ΣΑΔΦ μεταξύ της Ελλάδας και της Ελβετίας.

**Επειδή** ωστόσο, η ανωτέρω απάντηση αναφέρεται στο «καταρχήν» δικαίωμα της φορολογικής αρχής να επιβάλλει φόρο επί των μερισμάτων πηγής Ελλάδας που καταβάλλονται σε φυσικό πρόσωπο φορολογικό κάτοικο Ελβετίας.

**Επειδή** κατά την καταβολή των μερισμάτων στην προσφεύγουσα, έγινε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, όπως προκύπτει και από την υπ' αριθμόν ...../18.06.2018 Πράξη

Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εκδόθηκε κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2017.

**Επειδή** με την ως άνω παρακράτηση φόρου εξαντλήθηκε ο συντελεστής της μέγιστης συνολικής φορολογικής επιβάρυνσης για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οικεία ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ελβετίας.

**Επειδή** η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο εισόδημα από μερίσματα της προσφεύγουσας θα συνεπάγετο υπέρβαση του ως άνω συντελεστή, γεγονός μη νόμιμο και αντισυνταγματικό.

**Επειδή** η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα ήταν νόμιμη εάν είχε επιλεγεί φορολόγηση των μερισμάτων μικρότερη του 15%, οπότε θα παρείχετο έδαφος επιβολής εισφοράς μέχρι τη συμπλήρωση του εν λόγω ποσοστού.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

#### Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένης της αποδοχής του 1ου ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας, παρέλκει η εξέταση του παρόντος ισχυρισμού.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/07/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ..... κατά της υπ' αριθμ. ....../11.06.2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**0,00 €**

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.