



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων ΕσόδωνΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ Α' - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 8  
 Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα  
 Τηλέφωνο : +30 210 3375 864  
 Fax : +30 210 3375 854  
 E-Mail : [dos@aaade.gr](mailto:dos@aaade.gr)  
 Url : [www.aaade.gr](http://www.aaade.gr)

Αθήνα, 28 Ιανουαρίου 2019

Αρ. Πρωτ: Ε. 2018

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
 ΤΜΗΜΑ Α' - ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
 Ταχ. Κώδικας : 10184, Αθήνα  
 Τηλέφωνο : +30 210 3375 317  
 Fax : +30 210 3375 001  
 E-Mail : [d12.a@yo.syzefxis.gov.gr](mailto:d12.a@yo.syzefxis.gov.gr)  
 Url : [www.aaade.gr](http://www.aaade.gr)

**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 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016 εγγράφου μας, αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα κατ' εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) Ελλάδα-Κύπρου και κατόπιν ερωτημάτων σχετικά με την εφαρμογή λοιπών ΣΑΔΦ που περιέχουν παρόμοιο όρο με τη ΣΑΔΦ Ελλάδα-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.»

**Αρμενία** (ν. 3014/2002, ΦΕΚ Α' 103)– **άρθρο 24**

«1. Αν κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο – μνημονευθέν Κράτος αναγνωρίζει:

- α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος,
- β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση όμως και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

3. Αν καταβάλλονται μερίσματα από μία εταιρεία που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του οποιουδήποτε φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1) το φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία σε σχέση μετά κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.»

**Γεωργία** (ν. 3045/2002, ΦΕΚ Α' 198)– **άρθρο 24**

«1. Στην Ελληνική Δημοκρατία:

α) Αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Γεωργία, η Ελληνική Δημοκρατία, σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου (ii) αυτής της παραγράφου, αναγνωρίζει:

- i) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Γεωργία,
- ii) ως έκπτωση από φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Γεωργία.

Μία τέτοια έκπτωση όμως και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογείται στη Γεωργία.

β) Στην περίπτωση που καταβάλλεται μέρος από μία εταιρεία που είναι κάτοικος της Γεωργίας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη (πλέον του οποιουδήποτε φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1(α)) το φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία που κάνει τη διανομή σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.»

#### **Εσθονία (ν. 3682/2008, ΦΕΚ Α' 145)– άρθρο 23**

«1. Στην περίπτωση κατοίκου της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως ακολούθως:

α) Όταν ο κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Εσθονία, η Ελληνική Δημοκρατία θα αναγνωρίζει:

- ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Εσθονία,
- ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Εσθονία.

Μία τέτοια έκπτωση, όμως, και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην Εσθονία.

β) Όταν καταβάλλονται μερίσματα από μία εταιρεία η οποία είναι κάτοικος της Εσθονίας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, κατά την πίστωση φόρου θα λαμβάνεται υπόψη (πλέον του φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου (α) αυτής της παραγράφου) ο φόρος ο καταβλητέος από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα εν λόγω μερίσματα.»

#### **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. Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα τούτο είναι τακτικόν μέρος καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας εδρευούσης εν τω Ηνωμένω Βασιλείω η έκπτωσις θα λάβη υπ' όψιν επί πλέον του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του προσήκοντος εις το 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 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. Υπότον όρον ότι το ποσόν της εκπτώσεως δεν θα υπερβαίνει το ποσόν του Ελληνικού φόρου του επιβαλλομένου δια το εισόδημα τούτο.»

**Κίνα (ν. 3331/2005, ΦΕΚ Α' 83)– άρθρο 23**

«1. Στην Ελληνική Δημοκρατία, η διπλή φορολογία εξαλείφεται ως εξής:

α) Όταν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Συμφωνίας, δύναται να φορολογείται στην Κίνα, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Κίνα. Όμως, η έκπτωση αυτή δεν θα υπερβαίνει εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος, όπως υπολογίσθηκε πριν παρασχεθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί στο εισόδημα το οποίο δύναται να φορολογείται στην Κίνα.

β) Όταν καταβάλλονται μερίσματα από εταιρεία κάτοικο της Κίνας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου, θα λαμβάνει υπόψη, πλέον του οποιουδήποτε φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 (α) το φόρο τον καταβλητέο από την εταιρεία που κάνει τη διανομή σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.»

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

«1. Οι νόμοι των Συμβαλλομένων Κρατών θα συνεχίσουν να έχουν εφαρμογή επί της φορολογίας του εισοδήματος του προκύπτοντος εις εκάτερον των Συμβαλλομένων Κρατών εκτός αντιθέτου ρητής προβλέψεως εν τη παρούση Συμβάσει. Οσάκις εισόδημά τι φορολογείται εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, η αποφυγή της διπλής φορολογίας θα επιτυγχάνεται συμφώνως προς τας διατάξεις των κατωτέρω παραγράφων του άρθρου τούτου.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας εν σχέσει με την παρεχομένην έκπτωσην υπό μορφήν πιστώσεως έναντι του Ελληνικού φόρου, του καταβλητέου εις εδάφη εκτός της Ελλάδος φόρου, ο Κυπριακός φόρος ο καταβλητέος συμφώνως προς την φορολογικήν νομοθεσίαν της Κύπρου, είτε αμέσως είτε εμμέσως δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προερχόμενον εκ πηγών εντός της Κύπρου, θα παρέχεται ως πίστωση έναντι του Ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου. Εάν το εισόδημα τούτο είναι σύνηθες μέρισμα καταβαλλόμενον υπό Εταιρείας κατοίκου Κύπρου, η πίστωση θα λαμβάνη υπ' όψιν (πλέον του Κυπριακού φόρου εν σχέσει με το μέρισμα) τον Κυπριακόν φόρον τον καταβλητέον υπό της εταιρείας εν σχέσει με τα κέρδη της, και, εάν τούτο είναι μέρισμα καταβαλλόμενον εις προνομιούχους μετοχάς αντιπροσωπεύοντος αμφοτέρα, ήτοι μέρισμα εις σταθερόν συντελεστήν, εις τον οποίον δικαιούνται αι μετοχαί και πρόσθετον συμμετοχήν εις τα κέρδη, ο Κυπριακός φόρος, ούτω καταβλητέος υπό της εταιρείας, θα λαμβάνηται ομοίως υπ' όψιν καθ' ο μέρος το μέρισμα υπερβαίνει τον σταθερόν τού τον συντελεστήν.»

**Λετονία (ν. 3318/2005, ΦΕΚ Α' 46) – άρθρο 24 (1)**

Στην περίπτωση κατοίκου της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως ακολούθως:

α) Όταν ο κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Λετονία, η Ελληνική Δημοκρατία θα αναγνωρίζει:

(i) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Λετονία,

(ii) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Λετονία.

Μια τέτοια έκπτωση, όμως, και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος, ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην Λετονία.

β) Όταν καταβάλλονται μερίσματα από μία εταιρεία η οποία είναι κάτοικος της Λετονίας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, κατά την πίστωση φόρου θα λαμβάνεται υπόψη (πλέον του φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου α) αυτής της παραγράφου) ο φόρος ο καταβλητέος από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα εν λόγω μερίσματα.»

#### **Λιθουανία (ν. 3356/2005, ΦΕΚ Α' 152)– άρθρο 24(1)**

«Στην περίπτωση κατοίκου της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως ακολούθως:

α) Όταν ο κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Λιθουανία, η Ελληνική Δημοκρατία θα αναγνωρίζει:

(i) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Λιθουανία,

(ii) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Λιθουανία.

Μια τέτοια έκπτωση, όμως, και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος, ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην Λιθουανία.

β) Όταν καταβάλλονται μερίσματα από μία εταιρεία η οποία είναι κάτοικος της Λιθουανίας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, κατά την πίστωση φόρου θα λαμβάνεται υπόψη (πλέον του φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου α) αυτής της παραγράφου) ο φόρος ο καταβλητέος από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα εν λόγω μερίσματα.»

#### **Ουζμπεκιστάν (ν. 2659/1998, ΦΕΚ Α' 268)– άρθρο 23**

«1. Αν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή κατέχει περιουσία το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, δύναται να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο – μνημονευθέν Κράτος αναγνωρίζει:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος,

β) ως έκπτωση από φόρο περιουσίας αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, όμως, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου περιουσίας, όπως υπολογίστηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στην περιουσία το οποίο δύναται να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

3. Όταν μερίσματα καταβάλλονται από μία εταιρεία η οποία είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, κατά την πίστωση λαμβάνεται υπόψη (πλέον του φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου (α) της παραγράφου 1), ο φόρος ο καταβλητέος από την εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα εν λόγω μερίσματα.»

**Σλοβενία (ν. 3084/2002, ΦΕΚ Α' 318) – άρθρο 23**

«1. Αν κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αναγνωρίζει:

- α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος,
- β) ως έκπτωση από φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στο άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση, όμως, και στις δύο περιπτώσεις δεν υπερβαίνει, εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

**3. Στην Ελληνική Δημοκρατία:**

α) Εάν καταβάλλεται μέρισμα από μια εταιρία που είναι κάτοικος της Σλοβενίας σε κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου, κατά την παράγραφο 1, θα λαμβάνει υπ' όψιν (πλέον του οποιουδήποτε φόρου που πιστώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1) τον φόρο τον καταβλητέο από την εταιρία επί των κερδών από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.»

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

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

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

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

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

Για την πληρέστερη κατανόηση της εφαρμογής των πιο πάνω διατάξεων, τίθενται τα παρακάτω παραδείγματα:

Έστω εταιρία 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 εταιρία 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 εταιρία 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 τον 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.

Για την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών που έχουν ήδη υποβληθεί, αλλά εκκρεμούν προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρούσας, οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίζουν τα ανωτέρω προβλεπόμενα δικαιολογητικά εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας. Οι εκκρεμείς δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την πάροδο της προθεσμίας προσκόμισης των δικαιολογητικών. Σε περίπτωση μη προσκόμισης των δικαιολογητικών εντός της δίμηνης προθεσμίας από τη δημοσίευση της παρούσας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναγράφηκε προς πίστωση (κωδικοί 683-684).

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**