



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/01/2020

Αριθμός απόφασης: 243

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 30/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ..... οδός ..... αρ. .... κατά: α) της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) κατά το μέρος που τον αφορά, β) της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013–31.12.2013) και γ) της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014–31.12.2014) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από 08.08.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/09/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα και της συζύγου του κύριος φόρος ποσού 47.214,36 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 46.699,72 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.553,47 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.227,10 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 100.694,65 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ..../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013–31.12.2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 14.633,52 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 14.474,01 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.860,80 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 910,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 31.878,45 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. ..../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014–31.12.2014) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 13.611,70 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 6.805,85 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.489,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 27.906,95 ευρώ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 01/01/2012 έως 31/12/2014 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την ...../...../2019 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Η αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό ...../2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της ασηκθείσας με αρ. πρωτ. ..../2018 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος η οποία ανέφερε μεταξύ άλλων : «*το αν τίθεται θέμα ύπαρξης εισοδήματος από αμοιβές αλλοδαπής προέλευσης, επειδή ο προσφεύγων και η σύζυγος του θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημα τους, είναι θέμα ιδιαίτερου ελέγχου τον οποίο δύναται να διεξάγει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής..*». Προς τούτο εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου, από τη διενέργεια του οποίου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, απέκτησε εισόδημα από παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα από την άσκηση του επαγγέλματος του ορθοδοντικού στο εξωτερικό κατά τα έτη 2012, 2013 και 2014 ύψους 93.720,83 ευρώ, 45.789,81 ευρώ και 46.149,61 ευρώ

αντίστοιχα, το οποίο δεν δήλωσε ως όφειλε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών στην Ελλάδα. Συνέπεια τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και καταλογίστηκαν τα ως άνω ποσά φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδείξεων – ανατροπή του βάρους απόδειξης.  
- Έχει προσκομίσει πλήθος εγγράφων, από τα οποία αποδεικνύεται ότι τόσο στη ..... όσο και στην ..... υπήρξε μέλος (εταίρος) νομικών προσώπων (.....) και συνεπώς οι καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του χρημάτων (αμοιβών) από τους διαχειριστές των εν λόγω εταιρειών αποτελούν μερίσματα υπό την έννοια του άρθρου 6 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, η οποία κυρώθηκε με τον Α. Ν 52/1967 ( ΦΕΚ. Α΄ 134/4-8-1967) και του άρθρου 10 της σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας, που κυρώθηκε με το Ν.3724/2008 (Α΄253).
- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 6 της σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, η οποία κυρώθηκε με τον Α. Ν 52/1967 (ΦΕΚ. Α΄ 134/4-8-1967) και του άρθρου 10 της σύμβασης για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Αυστρίας, που κυρώθηκε με το Ν.3724/2008 (Α΄253).  
- Από τα έγγραφα που έχει προσκομίσει αποδεικνύεται ότι κατά το έτος 2012 εισέπραξε από το νομικό πρόσωπο ....., στο οποίο συμμετείχε (ήταν εταίρος), το χρηματικό ποσό των 46.149,61€, υπό την μορφή μερισμάτων κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, το οποίο δήλωσε στη φορολογική δήλωση της χρήσης 2012 που υπέβαλε στη Γερμανία και για το οποίο φορολογήθηκε στη Γερμανία. Δεν είχε υποχρέωση να περιλάβει το παραπάνω ποσό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στην Ελλάδα για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012).  
- Από τα έγγραφα που έχει προσκομίσει αποδεικνύεται ότι εισέπραξε από το νομικό πρόσωπο ..... με εκπρόσωπο τον ....., στο οποίο συμμετείχε (ήταν εταίρος), τα χρηματικά ποσά των 47.520,83€ το έτος 2012, 45.789,81€ το έτος 2013 και 46.149,61 το έτος 2014€, υπό την μορφή μερισμάτων κατά την έννοια του άρθρου 10 παρ. 1 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Αυστρίας, τα οποία δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στην Αυστρία τα αντίστοιχα οικονομικά έτη και για τα οποία φορολογήθηκε στην Αυστρία. Δεν είχε, επομένως, υποχρέωση να περιλάβει τα παραπάνω ποσά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στην Ελλάδα για τα οικονομικά έτη 2013 (χρήση 2012), 2014 (χρήση 2013) και φορολογικό έτος 2014.
- Άρνηση εφαρμογής των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας κατά παράβαση νόμου  
- Ουδέποτε υποστήριξε ότι κατά τις επίδικες χρήσεις ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, αλλά ότι για τα μερίσματα που έλαβε από τις εταιρείες που ήταν εταίρος τόσο στη Γερμανία όσο και στην Αυστρία έχουν εφαρμογή οι αντίστοιχες διεθνείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δυνάμει των οποίων δεν είχε υποχρέωση να δηλώσει τα εν λόγω μερίσματα στην Ελλάδα.
- Επικουρικά, εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων XI και XVII του Α.Ν 52/1967 και της ΠΟΛ 1068/2012.

- Εάν ο Έλληνας κάτοικος έχει καθορισμένη βάση στη Γερμανία, με σκοπό να ασκεί στην Γερμανία τη δραστηριότητά του, θα φορολογείται στη Γερμανία. Στη Γερμανία όμως θα φορολογείται το μέρος του εισοδήματός του που προκύπτει από την εκεί δραστηριότητα (και αντιστρόφως).

- Κάτοικος Ελλάδος που αποκτά εισοδήματα στην Γερμανία θα φορολογείται στην Γερμανία αμέσως ή με παρακράτηση. Το ίδιο εισόδημα θα φορολογείται στην Ελλάδα (φορολογική κατοικία, παγκόσμιο εισόδημα) και στην Ελλάδα θα αφαιρείται ο φόρος που παρακρατήθηκε στη Γερμανία για τα παραπάνω εισοδήματα.

- Το έσοδο 40.214,00€ που είχε από το νομικό πρόσωπο στη Γερμανία δηλώθηκε στην ατομική του φορολογική δήλωση χρήσης 2012 στην Γερμανία αλλά δεν οφείλεται φόρος λόγω εξισορρόπησης με τις δαπάνες του .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τα παρακάτω στοιχεία:

- Αντίγραφο εντύπου του λογαριασμού ..... του νομικού προσώπου ..... για τις καταβολές του συνολικού ποσού των 46.200,00€ από 25/1/2012 έως 25/9/2012 .
- Τη Σύμβαση περί της ίδρυσης ενός περιφερειακού ..... μεταξύ των ..... και ..... κλπ στην Ελληνική και Γερμανική γλώσσα, με επισημείωση της Χάγης
- Την από 3/9/2018 βεβαίωση του αρμόδιου φοροτεχνικού συμβούλου ..... στα ελληνικά και στα γερμανικά, που αναφέρει ότι ο κύριος ..... έλαβε κατά το έτος 2012 εισοδήματα ύψους 46.200,00€ και ότι τα ανωτέρω εισοδήματα δηλώθηκαν στον ειδικό και ενιαίο καθορισμό του έτους 2012.
- Την ειδοποίηση της Οικονομικής Υπηρεσίας Μονάχου προς τον κ. .... και ..... για τον φόρο εισοδήματος του έτους 2012.
- Βεβαίωση περί Φόρου Κύκλου εργασιών 2012 της Οικονομικής Υπηρεσίας ..... (Αυστρίας) μαζί με βεβαίωση φόρου εισοδήματος χρήσης 2012 στη γερμανική γλώσσα με apostille και μετάφραση στα ελληνικά.
- Βεβαίωση περί Φόρου Κύκλου εργασιών 2013 της Οικονομικής Υπηρεσίας ..... (Αυστρίας) μαζί με βεβαίωση φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 στη γερμανική γλώσσα με apostille και μετάφραση στα ελληνικά.
- Βεβαίωση περί Φόρου Κύκλου εργασιών 2014 της Οικονομικής Υπηρεσίας ..... (Αυστρίας) στη γερμανική γλώσσα με apostille και μετάφραση στα ελληνικά .
- Κίνηση λογαριασμού του εκπροσώπου του νομικού προσώπου ..... για τις καταβολές χρηματικών ποσών από το παραπάνω νομικό πρόσωπο για τα έτη 2012, 2013 και 2014.
- Καταστατικό ..... στην Αυστρία για την συμμετοχή του .....

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 : «1.Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους

διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά» και ομοίως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του Ν. 4172/2013 : «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..»

**Επειδή**, με το άρθρο 9 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

«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**, στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, Ν. 52/1967 (ΦΕΚ Α 134/04-08-1967) ορίζεται ότι :

«Άρθρο 11

1. Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθεί μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσίν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενο Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητός του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενο εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

Άρθρο 17

Εις περίπτωσιν κατοίκου του Βασιλείου της Ελλάδος ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως:

Τηρουμένων των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας του εισοδήματος ο φόρος της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας ο καταβλητέος κατά τους νόμους της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας και συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς το εισόδημα το προερχόμενο εκ πηγών εντός της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας, παρέχεται ως πίστωσης, έναντι του ελληνικού φόρου του καταβλητέου επί του εισοδήματος τούτου..»

**Επειδή**, στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας, Ν. 3724/2008 (ΦΕΚ Α 253/15-12-2008) ορίζεται ότι :

«Άρθρο 7. Κέρδη επιχειρήσεων

1. Τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλομένου Κράτους φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε αυτό. Αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες όπως προαναφέρθηκε, τότε τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το τμήμα αυτών που αποδίδονται σε αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση.

#### Άρθρο 23. Μέθοδοι για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας: Αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κάτοχος κεφαλαίου, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Αυστρία, η Ελληνική Δημοκρατία παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Αυστρία,

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Αυστρία.

Μια τέτοια έκπτωση, δεν μπορεί παρόλα αυτά, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις, το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο, το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην Αυστρία...»

**Επειδή**, με τη αριθ. πρωτ. **Ε.2018 /28-01-2019** εγκύκλιο της Δ.Ο.Σ. και της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας ορίζεται ότι:

«...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.

....

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).

....»

**Επειδή** τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν είναι νέα στοιχεία και έχουν ήδη κριθεί από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με αυτά αναλύονται διεξοδικώς στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος .

**Επειδή** από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα :

- σύμφωνα με τις επικαλούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στην Γερμανία και στην Αυστρία, φαίνεται ότι ο προσφεύγων δήλωσε εισοδήματα από αυτοτελή εργασία και όχι από μερίσματα,
- υπάρχει ανακολουθία μεταξύ των δηλούμενων ποσών στις επικαλούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στην Γερμανία και στην Αυστρία και των υπό κρίση πιστώσεων,
- η προσκομισθείσα στην Γερμανική Γλώσσα Σύμβαση έχει αποσπασματικά μεταφραστεί και ενώ αριθμεί σε πλήθος 31 παραγράφων έχουν αποτυπωθεί στην Ελληνική Γλώσσα οι παράγραφοι από 19 – 22, με αποτέλεσμα να διαφεύγει σημαντική πληροφορία όπως π.χ. η ρύθμιση της διανομής κερδών που αναφέρεται ότι προσδιορίζεται σε επισυναπτόμενο παράρτημα αυτής,
- από την περιγραφή της Τραπέζης επί των υπό κρίση πιστώσεων δεν προκύπτουν εκείνα τα χαρακτηριστικά που θα προσέδιδαν την έννοια του μερίσματος στις συγκεκριμένες πιστώσεις, καθώς και μόνο η απόδειξη καταβολών από νομικό πρόσωπο δεν αποδεικνύει το είδος της συναλλαγής,
- από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει ότι τα χρηματικά ποσά που εμβάσθηκαν από το νομικό πρόσωπο ..... και τον Dr ..... στους λογαριασμούς που τηρούσε στην αλλοδαπή αφορούν σε μερίσματα,
- πρόκειται για επαγγελματικές υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε εταιρείες αλλοδαπής χωρίς ο παρέχων (προσφεύγων) να έχει μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, δηλαδή στην Γερμανία ή στην Αυστρία ανάλογα.

**Επειδή** σύμφωνα με τις προαναφερόμενες συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας-Γερμανίας και Ελλάδας-Αυστρίας, προϋπόθεση ώστε να φορολογηθεί στην αλλοδαπή κάτοικος Ελλάδος για επαγγελματικές υπηρεσίες που παρέχει στις χώρες αυτές, είναι να έχει μόνιμη βάση στην αλλοδαπή (εν προκειμένω Γερμανία η Αυστρία).

**Επειδή**, εφόσον ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, ο οποίος σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία παρείχε επαγγελματικές υπηρεσίες σε εταιρείες στην Γερμανία και στην Αυστρία, χωρίς να έχει μόνιμη εγκατάσταση σε αυτές τις χώρες, υπάρχει υποχρέωση φορολογίας του στην Ελλάδα. Επομένως ορθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα από παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών και συγκεκριμένα από την άσκηση του επαγγέλματος του ορθοδοντικού στο εξωτερικό κατά τα έτη 2012 έως 2014, το οποίο δεν δήλωσε ως όφειλε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών στην Ελλάδα

**Επειδή** δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα κι επομένως σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και τη σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης από την πλευρά του φορολογούμενου, οι ισχυρισμοί του δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί και απορρίπτονται. Οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στη με ημερομηνία 08/08/2019 έκθεση μερικού ελέγχου κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ ...../30-09-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. .... ως εξής:

#### **Την τροποποίηση :**

α) της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα 01.01.2012–31.12.2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

|                                                       | Ποσά<br>Απόφασης<br>ΔΕΔ<br>...../2019 | Ποσά Ελέγχου | Ποσά Απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. | Διαφορά<br>Απόφασης ΔΕΔ-<br>Απόφασης<br>...../2019 |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------|--------------|-------------------------|----------------------------------------------------|
| <b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013</b>                           |                                       |              |                         |                                                    |
| Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητα                      | 4.062,00                              | 4.062,00     | 4.062,00                | 0,00                                               |
| Φορολογητέο Εισόδημα από αμοιβές αλλοδαπής προέλευσης | 0,00                                  | 93.720,83    | 93.720,83               | 93.720,83                                          |
| Φορολογητέο Εισόδημα από                              | 177.067,24                            | 177.067,24   | 177.067,24              | 0,00                                               |

|                               |            |            |            |           |
|-------------------------------|------------|------------|------------|-----------|
| ελευθέρια επαγγέλματα         |            |            |            |           |
| Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα | 181.129,24 | 274.850,07 | 274.850,07 | 93.720,83 |

| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013                                  | Ποσά<br>Απόφασης<br>ΔΕΔ<br>...../2019 | Ποσά Ελέγχου | Ποσά Απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. | Διαφορά<br>Απόφασης ΔΕΔ-<br>Απόφασης<br>...../2019 |
|-------------------------------------------------------|---------------------------------------|--------------|-------------------------|----------------------------------------------------|
| Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητα                      | 0,00                                  | 0,00         | 0,00                    | 0,00                                               |
| Φορολογητέο Εισόδημα από αμοιβές αλλοδαπής προέλευσης | 7.200,00                              | 7.200,00     | 7.200,00                | 0,00                                               |
| Φορολογητέο Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα        | 34.069,44                             | 34.069,44    | 34.069,44               | 0,00                                               |
| Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητα αλλοδαπής προέλευσης | 0,00                                  | 12.000,00    | 0,00                    | 0,00                                               |
| Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα                         | 41.269,44                             | 53.269,44    | 41.269,44               | 0,00                                               |

**Σημείωση :** Κατά το προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013, λήφθηκε υπόψη το φορολογητέο εισόδημα της συζύγου του ..... , όπως αυτό έχει προσδιοριστεί με την υπ' αριθμ. .... /2020 απόφαση της ΔΕΔ.

| Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας  | Ποσά Απόφασης ΔΕΔ 1229/15-04-2019 |             | Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός) |             | ΠΟΣΑ ΔΕΔ   |             | Διαφορά φόρου (3)-(1) |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------|-------------|------------------------------------------|-------------|------------|-------------|-----------------------|
|                                                   | Εισόδημα                          | Φόρος κ.λπ. | Εισόδημα                                 | Φόρος κ.λπ. | Εισόδημα   | Φόρος κ.λπ. |                       |
| κλίμακας Εισόδημα-φόρος                           | 181.129,24                        | 68.928,16   | 274.850,07                               | 111.102,53  | 274.850,07 | 111.102,53  | 93.720,83             |
| 1. Του συζύγου Μείωση του φόρου                   |                                   | 399,73      |                                          | 399,73      |            | 399,73      |                       |
| Υπόλοιπο φόρου (α)                                |                                   | 68.528,43   |                                          | 110.702,80  |            | 110.702,80  | 42.174,37             |
| κλίμακας Εισόδημα-φόρος                           | 41.269,44                         | 9.302,39    | 53.269,44                                | 13.862,39   | 41.269,44  | 9.302,39    | 0,00                  |
| 2. Της συζύγου Μείωση του φόρου                   |                                   | 5,00        |                                          | 5,00        |            | 5,00        |                       |
| Υπόλοιπο φόρου (β)                                |                                   | 9.297,39    |                                          | 13.857,39   |            | 9.297,39    | 0,00                  |
| Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)                   |                                   | 31,74       |                                          | 331,73      |            | 31,74       | 0,00                  |
| <b>Β. Συμπληρωματικός φόρος</b>                   |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)           |                                   | 72,00       |                                          | 252,00      |            | 72,00       |                       |
| <b>Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]</b> |                                   | 77.929,56   |                                          | 125.143,92  |            | 120.103,93  | 42.174,37             |
| <b>Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί</b>      |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| 1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :     |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| α) Κινητές αξίες                                  |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| β) Εμπορικές επιχειρήσεις                         |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| γ) Ακίνητα                                        |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| δ) Μισθωτές υπηρεσίες                             |                                   | 0,00        |                                          |             |            |             |                       |
| ε) Ελευθέρια επαγγέλματα                          |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| στ) Την αλλοδαπή                                  |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| 2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :                     |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |
| α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος                 | 29.159,60                         |             | 29.159,60                                |             | 29.159,60  |             |                       |
| β) Ειδικών περιπτώσεων                            |                                   | 0,00        |                                          |             |            |             |                       |
| 3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση .....            |                                   |             |                                          |             |            |             |                       |

|                                                                                                                          |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------------|--|-------------------|--|-------------------|------------------|
| Μείωση επιστροφής φόρου                                                                                                  |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| Υπόλοιπο φόρου                                                                                                           |       | 48.769,96        |  | 95.984,32         |  | 90.944,33         | 42.174,37        |
| <b>Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :</b> |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος                                                                      |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων                                                        |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου                                                                         |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου                                                                                      |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ                                                          |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής                                                                      |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 50%                                                                           |       | 22.165,19        |  | 23.607,18         |  | 21.087,19         | 21.087,19        |
| 7α. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13                                                           |       | 18.769,48        |  | 23.092,54         |  | 20.627,48         | 20.627,48        |
| 8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.                                                                         | 0,00% |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου                                                                |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 10. Εισφορά ΕΛΓΑ                                                                                                         |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 11. Εισφορά Αλληλεγγύης                                                                                                  |       | 8.070,56         |  | 12.624,03         |  | 11.851,34         | 3.780,78         |
| 11α. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 50%                                                                         |       |                  |  | 2.227,10          |  |                   | 0,00             |
| 11β. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13                                                          |       |                  |  |                   |  |                   | 0,00             |
| 12. Τέλος Επιτηδεύματος                                                                                                  |       | 650,00           |  | 650,00            |  | 650,00            | 0,00             |
| <b>Σύνολο</b>                                                                                                            |       | <b>98.425,19</b> |  | <b>158.185,17</b> |  | <b>145.160,34</b> | <b>87.669,82</b> |
| 13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης                                                                                               |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| 14. Τέλος Επιτηδεύματος                                                                                                  |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών                                                 |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| <b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>                                                                                       |       | <b>98.425,19</b> |  | <b>158.185,17</b> |  | <b>145.160,34</b> | <b>87.669,82</b> |
| <b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή</b>                                                                                      |       |                  |  |                   |  |                   |                  |
| Ποσό που επιστράφηκε                                                                                                     |       | 0,00             |  |                   |  | 0,00              |                  |
| <b>Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>                                                                                |       | <b>98.425,19</b> |  | <b>158.185,17</b> |  | <b>145.160,34</b> | <b>87.669,82</b> |

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου και της συζύγου του**  
..... – **καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα**  
**απόφαση:**

| <b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013</b>          | <b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|--------------------------------------|----------------------|-----------------------|
| Διαφορά φόρου                        | 47.214,36 €          | 42.174,37 €           |
| Πρόστιμο άρ. 58 Κ.Φ.Δ.               | 23.607,18 €          | 21.087,19 €           |
| Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.                  | 23.092,54 €          | 20.627,48 €           |
| Διαφορά Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης | 4.553,47 €           | 3.780,78 €            |
| Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.                  | 2.227,10 €           | 0,00 €                |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>           | <b>100.694,65 €</b>  | <b>87.669,82 €</b>    |

**Την επικύρωση :**

α) της υπ' αριθ. ....../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2013–31.12.2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

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

|                                  |             |
|----------------------------------|-------------|
| Διαφορά φόρου                    | 14.633,52 € |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 14.474,01 € |

|                                  |                    |
|----------------------------------|--------------------|
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 1.860,80 €         |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 910,12 €           |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>31.878,45 €</b> |

β) της υπ' αριθ. ....../2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 (εισοδήματα 01.01.2014–31.12.2014) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

|                                  |                    |
|----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 13.611,70 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 6.805,85 €         |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης       | 2.489,40 €         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>22.906,95 €</b> |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.