



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06-03-2024

Αριθμός απόφασης: 610

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης, της ΔΟΥ Κηφισιάς, επί της από 26-07-2023 αίτησης περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κηφισιάς.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, τη με αριθ. καταχ. / 29-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», ποσό 989.348,52 ευρώ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17» ποσό 98.934,86 ευρώ, του πίνακα 4Α «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις...» του εντύπου Ε1. Συνεπεία της ως άνω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. / 28-08-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2018, της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής 447.567,78 ευρώ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, τη με αριθ. καταχ. / 27-08-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, συμπληρώνοντας, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», ποσό 112.027,04 ευρώ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17» ποσό 11.097,03 ευρώ, του πίνακα 4Α «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις...» του εντύπου Ε1. Συνεπεία της ως άνω δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ. / 05-10-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2019, της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής 52.817,36 ευρώ.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε την από 26/07/2023 αίτηση περί τροποποίησης των ως άνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, στην ΔΟΥ Κηφισιάς και συγκεκριμένα:

1) τη με αριθ. πρωτ..... / 26-07-2023 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, με την οποία ζητούσε:

α) να διαγραφεί το ποσό των 989.348,52 ευρώ από τον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και να δηλωθεί το ως άνω ποσό στον κωδικό 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» και

β) να διαγραφεί το ποσό των 98.934,86 ευρώ από τον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17» και να δηλωθεί το ως άνω ποσό στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2, 5 και 7 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα» και

2) τη με αριθ. πρωτ...../26-07-2023 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, με την οποία ζητούσε:

α) να διαγραφεί το ποσό των 112.027,04 ευρώ από τον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και να δηλωθεί το ως άνω ποσό στον κωδικό 295 «Μερίσματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» και

β) να διαγραφεί το ποσό των 11.097,03 ευρώ από τον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 και 20» και να δηλωθεί το ως άνω ποσό στον κωδικό 683 «Φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή από εισοδήματα των περ. 2, 5 και 7 που έχει δικαίωμα φορολόγησης και η Ελλάδα». Η ΔΟΥ Κηφισιάς απέρριψε σιωπηρώς την ως άνω αίτηση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει:

1) να γίνουν δεκτές οι από 26/07/2023 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019,

2) να αναγνωριστεί ότι τα εισοδήματα ποσού 989.348,52 ευρώ, φορολογικού έτους 2018 και ποσού 112.027,04 ευρώ, φορολογικού έτους 2019, αφορούν αμοιβές μέλους ΔΣ του υποκαταστήματος της εταιρείας «.....» στη, που δεν είχε αποτυπωθεί ορθά στις αρχικές υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, η φύση και η προέλευση των ως άνω εισοδημάτων αλλοδαπής,

3) να κληθεί να παραστεί και να εκφράσει τις απόψεις του κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και πριν την έκδοση απόφασης επί αυτής και

4) να απαλλαγεί οριστικά από την καταβολή οποιουδήποτε τυχόν επιβαλλόμενου φόρου, πρόσθετου φόρου, προστίμου ή τέλους σχετικού με τα ανωτέρω εισοδήματα, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Σιωπηρή απόρριψη-Παντελής έλλειψη αιτιολογίας για τη μη αποδοχή τροποποιητικών δηλώσεων.

Οι από 26/07/2023 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019 ουδέποτε εξετάστηκαν συνεπώς συντρέχει περίπτωση σιωπηρής απόρριψης. Η εν λόγω σιωπηρή απόρριψη συνεπάγεται την έλλειψη αιτιολογίας, δεδομένου ότι η φορολογική διοίκηση παρέλειψε την έκδοση πράξης. Με την ως άνω σιωπηρή απόρριψη δυσχεραίνεται η θέση του ως φορολογούμενου και αντίκειται στην αρχή της νομιμότητας του ελέγχου, αφού το αίτημά του περί τροποποίηση των ως άνω δηλώσεων δεν εξετάστηκε με αποτέλεσμα να ελλοχεύει ο κίνδυνος του εσφαλμένου προσδιορισμού φόρου.

- Αναγκαιότητα ορθού ουσιαστικού προσδιορισμού προέλευσης εισοδημάτων αλλοδαπής – ανυπαρξία σχέσης εξαρτημένης εργασίας - εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης.

Τα υπό κρίση εισοδήματα αλλοδαπής κατά τα έτη 2018 και 2019 αποτελούν αμοιβές που έλαβε από την παροχή υπηρεσιών ως μέλος Δ.Σ. της εταιρείας «..», με έδρα στην και εγκατεστημένο υποκατάστημα στη, από αδιανέμητα κέρδη αυτής και θεωρούνται μερίσματα. Αυτό αποδεικνύεται και από τα επικυρωμένα αντίγραφα των από 30-12-2018 και 31/12/2019 πρακτικών της μοναδικής διευθύντριας της ως άνω εταιρείας καθώς και από τις σχετικές δηλώσεις αυτής. Στα ως άνω πρακτικά καθώς και στις εν λόγω δηλώσεις, διευκρινίζεται ρητά ότι οι εν λόγω αμοιβές δεν αποτελούν αποδοχές από εξαρτημένη εργασία βάσει των εφαρμοστέων διατάξεων ούτε καταβάλλονται σαν τέτοιες από την εν λόγω εταιρεία. Σύμφωνα με τη Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ (ν.2255/1994), είναι δυνατή η φορολόγηση των αμοιβών Δ.Σ. αλλοδαπής εταιρείας στο κράτος εγκατάστασης της εταιρείας και εν προκειμένω στην Τα υπό κρίση εισοδήματα αλλοδαπής που αφορούν αμοιβές Δ.Σ. πρέπει να αντιμετωπιστούν φορολογικά ως μερίσματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«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. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων,

σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

.... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Μείωση φόρου εισοδήματος» του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1.α Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...

2. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα ορίζονται:

α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων,

β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής,

γ) ο τρόπος υποβολής...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση....

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. 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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Καλυπτόμενοι φόροι» του ν. 2255/1994 «ΕλληνοΒουλγαρική Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας», ορίζεται ότι:

«1. Η παρούσα Σύμβαση εφαρμόζεται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου που επιβάλλονται για λογαριασμό ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, ανεξάρτητα από τον τρόπο που επιβάλλονται.

2. Φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται όλοι οι φόροι που επιβάλλονται στο συνολικό εισόδημα, στο συνολικό κεφάλαιο ή σε στοιχεία του εισοδήματος ή του κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένων των φόρων, που επιβάλλονται στην ωφέλεια που προκύπτει από την εκποίηση κινητής ή ακίνητης περιουσίας, καθώς και των φόρων στην υπεραξία που προκύπτει από την ανατίμηση του κεφαλαίου.

3. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι:

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

- ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου φυσικών προσώπων,
- ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου νομικών προσώπων,
- η εισφορά για τις επιχειρήσεις ύδρευσης και αποχέτευσης που υπολογίζεται στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές (αναφερόμενοι στο εξής ως Ελληνικός Φόρος).

β) Στην περίπτωση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας:

- (i) ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων
 - (ii) ο φόρος εισοδήματος εταιριών
 - (iii) ο φόρος ακίνητης περιουσίας
- (στο εξής αναφερόμενος ως "ο βουλγαρικός φόρος")».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μέθοδοι για την εξάλειψη διπλής φορολογίας» του ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ V «Εξάλειψη της διπλής φορολογίας» του ν. 2255/1994 «ΕλληνοΒουλγαρική Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας», ορίζεται ότι:

«α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη, η αναγνωρίζει:

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

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

β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

γ) Στις περιπτώσεις που το εισόδημα που αποκτάται από τη είναι μέρος που πληρώνει μια εταιρεία κάτοικος σε μια εταιρεία που είναι κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη της το φόρο στα κέρδη που καταβλήθηκαν στη από την εταιρεία που πληρώνει τα μερίσματα γι' αυτό το εισόδημα...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 «Μερίσματα» του ν. 2255/1994 «ΕλληνοΒουλγαρική Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας», ορίζεται ότι:

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

2. Ωστόσο, τα μερίσματα αυτό μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η εταιρεία που καταβάλλει τα μερίσματα είναι κάτοικος και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά εάν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν θα υπερβαίνει το 10% του ακαθόριστου ποσού των μερισμάτων.

Η παράγραφος αυτή δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας σχετικά με τα κέρδη από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα."

3. Ο όρος "μερίσματα", όπως χρησιμοποιείται σε αυτό το άρθρο, σημαίνει το εισόδημα από μετοχές, μετοχές "επικαρπίας" ή δικαιώματα "επικαρπίας", μετοχές μεταλλείων, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη που δεν αποτελούν απαιτήσεις από χρέη, καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική

μεταχείριση όπως και το εισόδημα από μετοχές, σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους του οποίου η εταιρεία που διενεργεί τη διανομή είναι κάτοικος.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση εισοδήματα αλλοδαπής ποσού 989.348,52 ευρώ και ποσού 112.027,04 ευρώ, που έλαβε στα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, αποτελούν αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών ως μέλος Δ.Σ. της εταιρείας «.....», από μη διανεμηθέντα κέρδη αυτής και θεωρούνται μερίσματα. Ζητάει να φορολογηθούν ως μερίσματα και επιπροσθέτως ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω εισοδήματα δεν αποτελούν αμοιβές από εξαρτημένη εργασία.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφύγή, ήτοι:

- τα από 31/12/2018 και από 31/12/2019 πρακτικά της συνεδρίασης της διευθύντριας της εταιρείας «.....»,
- τις από 31/12/2018 και από 31/12/2019 επίσημες εταιρικές βεβαιώσεις του Διευθυντή της εταιρείας «.....» και
- το Υπηρεσιακό Σημείωμα του υποκαταστήματος της ως άνω εταιρείας,

προκύπτει ότι τα εισοδήματα αλλοδαπής ύψους 991.531,57 ευρώ για το έτος 2018 και ύψους 112.027,04 ευρώ για το έτος 2019, αντιπροσωπεύουν πληρωμές έναντι των υπηρεσιών που παρείχε ο προσφεύγων στην ως άνω εταιρεία υπό την ιδιότητα του Διευθυντή Υποκαταστήματος, καθώς επίσης και εισοδήματα από εργασιακές σχέσεις.

Επειδή, στα από 09/10/2019 και 17/07/2020 προσκομισθέντα πιστοποιητικά της Εθνικής Υπηρεσίας Εσόδων Τοπικής Διεύθυνσης αναφέρεται ότι τα εισοδήματα ύψους 991.531,57 ευρώ, στο 2018 και 112.027,04 ευρώ, στο 2019, αφορούν αμοιβές από σύμβαση διαχείρισης της εταιρείας «.....».

Επειδή, ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες ως μέλος Δ.Σ. της εταιρείας «.....» και σύμφωνα με το προαναφερόμενο άρθρο 12 ν.4172/2013 (ΚΦΕ), σε αυτή την περίπτωση υφίσταται εργασιακή σχέση και οι αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. θεωρούνται και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή, από την ελληνική νομοθεσία καθώς και από την ΕλληνοΒουλγαρική Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (ν. 2255/1994), δεν προκύπτει ότι οι αμοιβές Δ.Σ. θεωρούνται μερίσματα εφόσον δεν λαμβάνονται από τα κέρδη που διανέμονται.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι τα υπό κρίση εισοδήματα αλλοδαπής ποσού 989.348,52 ευρώ έτους 2018 και ποσού 112.027,04 ευρώ έτους 2019, προέρχονται από διανομή μερισμάτων.

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια ΔΟΥ απέρριψε σιωπηρώς την από 26/07/2023 αίτηση περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, του προσφεύγοντος με την οποία ζητούσε να φορολογηθούν τα υπό κρίση εισοδήματα ως μερίσματα αλλοδαπής.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του, που διαλαμβάνονται στην υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 απόφασης της ΑΑΔΕ:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...]** να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει **εγγράφως**, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών το αργότερο, **τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση [...]**, προκειμένου να εκφράσει **εγγράφως** τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσαλλόμενης πράξης. 4. ...η

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε **εξαιρετικές περιπτώσεις** και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **συντρέχει λόγος**, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται **προφορικώς** [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1069/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών:

«1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν κρίθηκε απαραίτητο να κληθεί ο προσφεύγων προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του. Για τους λόγους αυτούς, το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης, της ΔΟΥ Κηφισιάς, επί της από 26-07-2023 αίτησης περί τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

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

Φορολογικό Έτος 2018

Ποσό πληρωμής: 447.567,78 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. ειδοπ./28-08-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της ΑΑΔΕ.

Φορολογικό Έτος 2019

Ποσό πληρωμής: 52.817,36 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθ. ειδοπ./05-10-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της ΑΑΔΕ.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη του Τμήματος Επανεξέτασης Α2

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.