



Αθήνα, 20-8-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2296

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-4-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID)
ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής,
..... κατά της με αριθ. ειδοπ. /8-3-2024 (αρ. δηλ.) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της με αρ. /2024 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Το με αρ. /26-4-2024 Συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10-4-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

-Με την με αριθ. ειδοπ. /8-3-2024 (αρ. δηλ.) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 20.321,22€ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.618,80€ και φόρου πολυτελούς διαβίωσης ύψους 2.082,60€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **27.022,62€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής από τον προσφεύγοντα της από **29-2-2024** και με αρ. καταχ. 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης με την οποία συμπεριέλαβε στον οικείο κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό εισοδήματος ύψους **32.178,77€** καθώς και στον οικείο κωδ.651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17» τον φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ύψους **3.217,88€**. Σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών στο ΟΠΣ του Taxinet φορολογικού έτους 2018 βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς μέχρι 31-12-2019, ο προσφεύγων εμφανίζεται να έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 τα κάτωθι εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης:

- Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: **49.506,05** από:, από: Διεύθυνση:
- Ποσό φόρου: **3.217,89** από:, από:, Διεύθυνση:

-Με την από με αρ. /2024 πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της από 29-2-2024 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παράνομη η έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, εσφαλμένη φορολόγηση ποσού αμοιβής, που έλαβε ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αλλοδαπής εταιρείας με έδρα την αλλοδαπή, διότι βάσει ΣΑΔΦ αυτό φορολογείται στην αλλοδαπή καθώς και παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή της πίστωσης του φόρου, που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή καθώς το εν λόγω εισόδημα φορολογείται ως εισόδημα από μερίσματα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.3 του Ν. 4172/2013** 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...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις»** του ΚΦΕ (4172/2013) 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.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α)...η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 «Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου» του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά

[...]7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση Α.1302/2019: « 1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την 30η Ιουλίου 2019.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., 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.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση 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 Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη 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.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 34 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «..... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διορθωτικής διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **E.2162/13-10-2020** με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

A. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική

δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α. 1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ.1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών.

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 9 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

Επειδή στις διατάξεις των **άρθρων 10,16,17,25,28** της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ) μεταξύ ΕΛΛΑΔΑΣ και ΡΟΥΜΑΝΙΑΣ που κυρώθηκε με τον **Ν. 2279/1995** (ΦΕΚ 9 /26-1-95/ τ.Α΄) προβλέπονται τα κάτωθι:

Άρθρο 10 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Μερίσματα καταβαλλόμενα από εταιρία, η οποία είναι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, δύναται να φορολογούνται στο άλλο αυτό Κράτος.

1. Εν τούτοις, τα μερίσματα αυτά δύναται να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος του οποίου η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρεία είναι κάτοικος

και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αν όμως ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των μερισμάτων, ο επιβαλλόμενος φόρος πρέπει να μην υπερβαίνει:

α) Το σαράντα πέντε τοις εκατό (45%) του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, εάν η εταιρεία που κάνει τη διανομή είναι κάτοικος Ελλάδας, και

β) Το είκοσι τοις εκατό (20%) του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων, εάν η εταιρεία που κάνει τη διανομή είναι κάτοικος της Ρουμανίας.

Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής των περιορισμών αυτών.

Η παρούσα παράγραφος δεν επηρεάζει τη φορολογία της εταιρείας όσον αφορά τα κέρδη της από τα οποία καταβάλλονται τα μερίσματα.

3. Ο όρος «μερίσματα», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει εισόδημα από μετοχές, «μετοχές επικαρπίας» ή δικαιώματα «επικαρπίας», από μετοχές μεταλλείων, από ιδρυτικούς τίτλους ή από άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη που δεν αποτελούν αξιώσεις πηγάζουσες από χρέη, καθώς και εισόδημα προερχόμενο από άλλα εταιρικά δικαιώματα το οποίο έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση, όπως το εισόδημα από μετοχές, σύμφωνα με τους νόμους του Κράτους του οποίου η ενεργούσα τη διανομή εταιρεία είναι κάτοικος. [...]

Άρθρο 16

ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 17, 19 και 20, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτή μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος στο άλλο αυτό Κράτος,

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις του παρόντος άρθρου, αμοιβή που αποκτάται για εξαρτημένη εργασία που ασκείται πάνω σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο τα κέρδη από την εκμετάλλευση τέτοιου πλοίου ή αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8.

Άρθρο 17

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ

Αμοιβές Διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του σαν μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρίας, η οποία είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

Άρθρο 25

ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Όταν ένας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

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

Μία τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, 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 που μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.

Άρθρο 28

ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

1. Οι αρμόδιες Αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών ανταλλάσσουν πληροφορίες οι οποίες είναι αναγκαίες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της Σύμβασης ή των εσωτερικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Κρατών σε σχέση με τους φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση στο μέτρο που η φορολογία σύμφωνα με αυτές δεν είναι αντίθετη με τη Σύμβαση. Η ανταλλαγή πληροφοριών δεν περιορίζεται από το άρθρο 1. Όλες οι πληροφορίες που λαμβάνονται από Συμβαλλόμενο Κράτος θεωρούνται ως απόρρητες κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι πληροφορίες που συλλέγονται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία του Κράτους αυτού και αποκαλύπτονται μόνο σε πρόσωπα ή αρχές (συμπεριλαμβανομένων των δικαστηρίων και των διοικητικών οργάνων) που σχετίζονται με τη βεβαίωση ή είσπραξη, την αναγκαστική εκτέλεση ή δίωξη, ή την εκδίκαση προσφυγών, αναφορικά με τους φόρους που καλύπτονται από τη Σύμβαση. Τα πρόσωπα αυτά ή οι αρχές χρησιμοποιούν τις πληροφορίες μόνο για τους ως άνω σκοπούς. Μπορούν να αποκαλύπτουν τις πληροφορίες στο δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίω διαδικασία ή σε δικαστικές αποφάσεις.
2. Σε καμιά περίπτωση οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν ερμηνεύονται ότι επιβάλλουν σε ένα από τα Συμβαλλόμενα Κράτη την υποχρέωση:
 - α) να λαμβάνει διοικητικά μέτρα αντίθετα με τη νομοθεσία και τη διοικητική τακτική αυτού ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,
 - β) να παρέχει πληροφορίες που δεν μπορούν να αποκτηθούν σύμφωνα με τη νομοθεσία ή κατά τη συνήθη πρακτική της διοίκησης αυτού ή του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους,
 - γ) να παρέχει πληροφορίες που να αποκαλύπτουν οποιοδήποτε συναλλακτικό, επιχειρηματικό, βιομηχανικό, εμπορικό ή επαγγελματικό απόρρητο ή παραγωγική διαδικασία ή πληροφορία, η αποκάλυψη των οποίων θα ήταν αντίθετη σε κανόνα δημόσιας τάξης (ORDRE PUBLIC).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) ...β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α)... β) εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ) και δ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),...»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.:** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Ρουμανίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας ότι ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έλαβε κατά το **φορολογικό έτος 2018** από την εταιρεία «.....» με έδρα στηποσό από μισθωτές υπηρεσίες ύψους **49.506,05€** επί του οποίου αποδόθηκε φόρος ύψους **3.217,89€**. Τα εν λόγω ποσά συμπεριελήφθησαν στην Εικόνα Αποδοχών φορολογικού έτους 2018 στο TAXISNET του προσφεύγοντος, χωρίς ωστόσο να συμπεριληφθούν στην από 29-7-2019 υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018. Εξ αυτού του λόγου, ο προσφεύγων έλαβε σχετική ειδοποίηση για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018 προκειμένου να συμπεριλάβει το ποσό εισοδημάτων αλλοδαπής προέλευσης στην δήλωση του οικείου έτους.

Προς τούτο, ο προσφεύγων υπέβαλε στις **29-2-2024, εκπροθέσμως (55 μήνες εκπρόθεσμης υποβολής με υπαιτιότητα φορολογουμένου), με επιφύλαξη** την με αρ. καταχ. **1^η τροποποιητική δήλωση** φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με την οποία συμπεριέλαβε, στον οικείο κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό εισοδήματος ύψους **32.178.77€** και στον κωδ.651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή» ποσό φόρου ύψους **3.217,88€**. Την 29-2-2024 υπέβαλλε το με αρ. **ηλεκτρονικό αίτημα** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, συνυποβάλλοντας σχετικά δικαιολογητικά, επικαλούμενος ότι τα εισοδήματα αλλοδαπής αφορούν αμοιβές που έλαβε υπό την ιδιότητα μέλους Δ.Σ εταιρείας με έδρα στη Ρουμανία τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί στη Ρουμανία ενώ σύμφωνα με την ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ρουμανίας φορολογούνται μόνο στο ένα συμβαλλόμενο κράτος. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέρριψε την σχετική επιφύλαξη καθόσον σύμφωνα με την ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ρουμανίας τα εν λόγω εισοδήματα αλλοδαπής φορολογούνται και στα δύο κράτη με συμψηφισμό του καταβληθέντος φόρου στο δεύτερο συμβαλλόμενο κράτος. Από την εκκαθάριση της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε, βάσει της με αρ. ειδοπ./8-3-2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, συνολικό ποσό φόρου ύψους **27.022,62€**.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι εσφαλμένα φορολογήθηκε το ποσό αμοιβής που έλαβε ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου αλλοδαπής εταιρείας με έδρα στην Ρουμανία, διότι βάσει του άρθρου 17 της σχετικής ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ρουμανίας το εν λόγω εισόδημα φορολογείται στη Ρουμανία ενώ από το άρθρο 25 της ΣΑΔΦ συνάγεται ότι για φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή και κατέβαλλε φόρο στην αλλοδαπή για το εν λόγω εισόδημα, ο καταβλητέος φόρος στην Ελλάδα αναφορικά με το εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό. Συνεπώς, εφόσον η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος, δε νομιμοποιείται να επιβάλλει σε αυτό και ειδική

εισφορά αλληλεγγύης ενώ πρέπει να αναγνωρισθεί και ο φόρος που καταβλήθηκε στην Ρουμανία ύψους 3.217,88€. Περαιτέρω επικαλείται ότι εν λόγω εισόδημα προέλευσης Ρουμανίας αποτελεί αμοιβή υπό τη μορφή μερίσματος επί των κερδών, το οποίο έλαβε λόγω συμμετοχής του στο Δ.Σ. της αλλοδαπής εταιρείας με έδρα στη Ρουμανία. Συνεπώς για το εν λόγω εισόδημα, στη περίπτωση που φορολογείται στην Ελλάδα, οφείλεται φόρος στην Ελλάδα ύψους 4.826,82€ αφού αυτό συνιστά μέρισμα το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15% σύμφωνα με τη διάταξη του αρθ. 40 παρ.1 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ως εκ τούτου η διαφορά που θα έπρεπε να καταβάλλει στην Ελλάδα ανέρχεται στο ποσό των 1.608,94€.

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει τα κάτωθι δικαιολογητικά έγγραφα:

- Την με αρ./2-2-2024 Βεβαίωση Εισοδημάτων έτους 2018 της φορολογικής αρχής της Ρουμανίας σε επίσημη μετάφραση με τη σχετική επισημείωση της Χάγης (Apostille) (ως σχετ. 5)
- Την με αρ. .../01-03-2018 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας «.....Α» σε ακριβή μετάφραση στα Ελληνικά (ως σχετ.6).
- Το με αρ./14-3-2024 έγγραφο του Εθνικού Γραφείου Εμπορικού Μητρώου του Υπ. Δικαιοσύνης της Ρουμανίας σε επίσημη μετάφραση (ως σχετ. 7).
- Την με αρ./19-4-2024 Βεβαίωση καταβεβλημένων φόρων στη Ρουμανία από μη μόνιμους κατοίκους του Υπ. Οικονομικών της Ρουμανίας σε επίσημη μετάφραση (ως σχετ. 8 με το υπ'άρθρ./26-4-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα).

Επειδή, ωστόσο από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία σε συνδυασμό με την εικόνα αποδοχών στο ΟΠΣ του taxisnet αναφορικά με τα εισοδήματα αλλοδαπής που έλαβε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018, δεν προκύπτει ότι το ποσό που έλαβε από την αλλοδαπή εταιρεία «.....», αφορά σε ποσό μερισμάτων υπό μορφή κερδών, όπως αναπόδεικτα επικαλείται με την παρούσα ο προσφεύγων, καθόσον αφενός από τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών από την αλλοδαπή φορολογική αρχή, το εν λόγω ποσό αναφέρεται **ως ποσό από μισθωτές υπηρεσίες** καταβληθέν από την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία και αφετέρου από: α) τη σχετική προσκομισθείσα βεβαίωση εισοδημάτων έτους 2018 (σχετ. 5) προκύπτει ότι το ποσό αυτό αφορά εισοδήματα από μισθούς και β) την προσκομισθείσα Βεβαίωση καταβεβλημένων φόρων στη Ρουμανία από μη μόνιμους κατοίκους του Υπ. Οικονομικών της Ρουμανίας (σχετ.8) προκύπτει ότι το ποσό που έλαβε ο προσφεύγων αφορά εισόδημα από εξαρτημένη δραστηριότητα στη Ρουμανία. Συνεπώς η υπό κρίση περίπτωση εισοδήματος προέλευσης Ρουμανίας αφορά ποσό από μισθωτές υπηρεσίες/εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες και ως εκ τούτου εμπίπτει στο άρθρο 16 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ρουμανίας (Ν. 2279/1995) ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και φορολογείται στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου του ποσού, ήτοι στην Ελλάδα. Στη περίπτωση δε που η εξαρτημένη εργασία ασκείται στην αλλοδαπή (άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος) τότε προβλέπεται η δυνατότητα φορολόγησης της αμοιβής στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Συνεπώς για τις αμοιβές που αφορούν μισθωτές υπηρεσίες προβλέπεται είτε η φορολόγηση στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου της αμοιβής είτε στο κράτος πηγής του εισοδήματος υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις που τίθενται στην παρ.1 και 2 του άρθρου 16 της ΣΑΔΦ. Περαιτέρω, ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι το εν λόγω ποσό αφορά αμοιβή Διευθυντών, δεδομένου ότι ο προσφεύγων επικαλείται το εν λόγω ποσό εισοδήματος αφορά αμοιβή υπό την ιδιότητά του ως μέλος του Δ.Σ. της αλλοδαπής εταιρείας προσκομίζοντας στοιχεία (σχετ. 7) από τα οποία προκύπτει ο διορισμός του ως Διευθυντής και

διαχειριστής της εταιρείας στις 21-02-2018, από το αρθ. 17 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ρουμανίας δεν προκύπτει ότι παρέχεται στο αλλοδαπό κράτος αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης της αμοιβής όπως εσφαλμένα επικαλείται ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση περίπτωση εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης νομίμως υπήχθη σε φόρο εισοδήματος στην ημεδαπή και δεδομένου ότι επί του κρινόμενου ποσού εισοδήματος καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή, ο οφειλόμενος φόρος στην Ελλάδα συμψηφίζεται με το φόρο που καταβλήθηκε στη Ρουμανία σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 25 της ΣΑΔΦ και στο αρθ. 9 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Επειδή το ποσό φόρου ύψους 3.217,89€ που καταβλήθηκε στη Ρουμανία συμπεριλήφθη στον οικείο κωδ. 651 της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2018 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 9 του ΚΦΕ και συνεπώς ελήφθη υπόψη κατά την εκκαθάριση του φόρου της οικείας δήλωσης, αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός περί μη συμψηφισμού του καταβληθέντος φόρου στην αλλοδαπή με τον οφειλόμενο φόρο στην Ελλάδα.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία υποβολής **10-4-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, την **επικύρωση** της με αριθ. ειδοπ. /8-3-2024 (αρ. δηλ.) Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της με αρ. /2024 πράξης επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Φορολογικό έτος 2018

-Ως η υπ' αριθμ. /8-3-2024 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Τελικό χρεωστικό: **27.022,62€**

-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ (Ως η υπ' αρ. /2024 πράξη): **100,00€**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών¹

Η Προϊσταμένη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.