



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/07/2026

Αριθμός απόφασης: 2986

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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.

4. Την από 11/03/2026 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/11-02-2026 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

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

Επί της από 11/03/2026 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε 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:

Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/11-02-2026 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2020, προέκυψε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 23.172,86 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.941,71 ευρώ, ήτοι νέο χρεωστικό **29.114,57 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής κατόπιν οίκοθεν υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ). Ειδικότερα, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, είχε υποβάλει ηλεκτρονικά την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, στην οποία είχε δηλώσει, μεταξύ άλλων, αφενός στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» το ποσό των 9.333,33 ευρώ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 & 20» το ποσό των 933,33 ευρώ, αφετέρου στον κωδικό 657 «Εισοδήμ. που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά (παρ. 2 άρθρ. 43Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρ. πληροφ.» ποσό ύψους 29.362,32 ευρώ.

Στη συνέχεια, η φορολογική διοίκηση ενημέρωσε τον προσφεύγοντα ότι με την ολοκλήρωση σχετικών διασταυρώσεων φορολογικών δεδομένων που παραλήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης προέκυψε ότι έχει δηλώσει ανακριβώς αποδοχές αλλοδαπής προέλευσης (μισθούς, συντάξεις ή/και διοικητικές αμοιβές) που αφορούν το φορολογικό έτος 2020. Ανταποκρινόμενος στην ανωτέρω ειδοποίηση ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. Αίτημά του, με το οποίο συνυπέβαλε τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματά του στην αλλοδαπή (Βουλγαρία). Κατόπιν εξέτασης του ανωτέρω αιτήματος και ελέγχου των δικαιολογητικών, υποβλήθηκε από το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 3 ΚΦΔ, η με αριθμ...../06-02-2026 2^η τροποποιητική δήλωση, με την οποία καταχωρίστηκε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης.» το συνολικό ποσό των 38.696,26 ευρώ, κατόπιν μεταφοράς από τον κωδικό 657 του ποσού των 29.362,32 ευρώ, και, αντιστοίχως, συμπληρώθηκε ο κωδικός 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14,17 και 20» με το ποσό των 3.869,62 ευρώ. Με βάση την ανωτέρω οίκοθεν τροποποιητική δήλωση εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/11-02-2026 προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και να του επιστραφεί το ποσό 17.338,25 ευρώ εντόκως από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής και έως την εξόφλησή του με το επιτόκιο που ορίζεται στο άρθρο 2 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, ως έχει τροποποιηθεί με την Α.1153/2022 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ππικουρικώς, να μεταρρυθμιστεί η ως άνω προσβαλλόμενη με τη διαγραφή του όρου περί εκπρόθεσμης δήλωσης κατά 53 μήνες και να του επιστραφεί το ποσό των τόκων και προστίμου ποσού ύψους 4.712,20 ευρώ εντόκως από την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής έως την πλήρη εξόφληση με το ως άνω επιτόκιο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Έκδοση της πράξης κατά παράβαση της ρύθμισης περί έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του φόρου.** Η προσβαλλόμενη επικαλείται διασταύρωση εισοδημάτων με αλλοδαπές αρχές ως «νέα στοιχεία» για να δικαιολογηθεί η έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, ωστόσο δεν υπάρχουν νέα στοιχεία αλλά αυτό το οποίο έλαβε χώρα είναι επανεκτίμηση, 5 έτη αργότερα, των στοιχείων που είχε ήδη από αυτόν η ελληνική φορολογική αρχή. Η προσβαλλόμενη πάσχει επομένως από ανακριβή αιτιολογία. Επιπρόσθετα, η προσβαλλόμενη πάσχει από υπέρβαση εξουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΔ λόγω της υποβολής παρανόμως οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης. Ακολουθητέα ήταν η διαδικασία του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου του άρθρου 34 του ίδιου Κώδικα και η σύνταξη έκθεσης ελέγχου βάσει του άρθρου 28, όχι η οίκοθεν τροποποιητική δήλωση.
- **Παραβίαση της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με τη Βουλγαρία.** Ο ίδιος είχε κατά το επίμαχο φορολογικό έτος 2020 επαγγελματικές σχέσεις με την βουλγαρική εταιρεία την ακόλουθη διπλή σχέση: αφενός ήταν μέλος του ΔΣ, αφετέρου είχε προσληφθεί με σύμβαση διαχείρισης ως διευθύνων σύμβουλος (executive officer). Η Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με τη Βουλγαρία ορίζει τη φορολογική μεταχείριση των κρίσιμων για την περίπτωση του εισοδημάτων στα άρθρα 15 και 16 αυτής. Κατά το άρθρο 16, οι αμοιβές από τη συμμετοχή σε Διοικητικό Συμβούλιο στο ένα Κράτος μπορούν να φορολογούνται και από το άλλο Κράτος, συνεπώς η αμοιβή του από τη συμμετοχή του στο ΔΣ της ήταν ορθά δηλωμένη στον κωδικό 389. Όμως για τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ισχύει το άρθρο 15 της Σύμβασης. Επομένως, ορθώς δήλωσε το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες από τη Βουλγαρία των 29.362,32 ευρώ στον κωδικό 657, καθώς η εταιρεία έχει την έδρα της στη Βουλγαρία και δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση στην Ελλάδα, ενώ ο ίδιος παρείχε την εργασία του διευθύνοντος συμβούλου στη Βουλγαρία.
- **Παράνομη θεώρηση της δήλωσης ως εκπρόθεσμης.** Κατά τα αναπτυχθέντα ανωτέρω η οίκοθεν τροποποιητική δήλωση τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 από το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής στις 06/02/2026 με αριθμό δηλώσεως εκδόθηκε παρανόμως και επομένως οι τόκοι και το σχετικό πρόστιμο πρέπει να αφαιρεθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) 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 άρθρου 4 του ν. 4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό.

.....»

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013:

«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 36 παρ. 3 του ν. 5104/2024 (παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013):

«3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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 τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 παρ. 1 του ν. 5104/2024:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή στην Ε.2162/2020 Εγκύκλιο με θέμα “Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ” ορίζονται τα εξής:

«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:

Α. 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. Τέτοια δικαιολογητικά ενδεικτικά μπορεί να αφορούν:

α. Παρακρατούμενους φόρους, όλων των κατηγοριών εισοδημάτων, ημεδαπής ή αλλοδαπής, για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση,

.....
5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

α. Οι παρακρατούμενοι φόροι, για τους οποίους η κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική πληροφόρηση δεν υπάρχει και δεν αποδεικνύονται ούτε με έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρου. Το ίδιο ισχύει και για την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού δαπάνης, το οποίο αναγράφεται στη δήλωση που μειώνει τον φόρο ή το εισόδημα, για το οποίο δεν προσκομίζεται το προβλεπόμενο σχετικό δικαιολογητικό.

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή.

Στις περιπτώσεις που ζητούνται δικαιολογητικά αφού έχει εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, αυτά υποβάλλονται από τους φορολογούμενους με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην αρχική ηλεκτρονική σελίδα της Α.Α.Δ.Ε. Ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δικαιολογητικών και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

.....»

Επειδή στις διατάξεις του ν. 2255/1994 “ΣΥΜΒΑΣΗ μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου” ορίζεται:

«Άρθρο 15 Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αμοιβή, που αποκτάται από κάτοικο 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 που ενδιαφέρει.

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.

.....
Άρθρο 16 Αμοιβές διευθυντών

Αμοιβές διευθυντών και άλλες παρόμοιες πληρωμές, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους με την ιδιότητά του σαν μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας εταιρείας ή οποιουδήποτε άλλου νομικού προσώπου είναι κάτοικος του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται στο άλλο αυτό Κράτος.

.....
Άρθρο 23 Μέθοδοι για την εξάλειψη διπλής φορολογίας

1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής:

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 Βουλγαρία, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει:

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

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

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 Βουλγαρία είναι μέρος που πληρώνει μια εταιρεία κάτοικος Βουλγαρίας σε μια εταιρεία που είναι κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη της το φόρο στα κέρδη που καταβλήθηκαν στη Βουλγαρία από την εταιρεία που πληρώνει τα μερίσματα γι αυτό το εισόδημα.

.....»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«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 του φόρου.»

Επειδή, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, εκτός εάν από εφαρμοστέα Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας προκύπτει διαφορετική κατανομή του δικαιώματος φορολόγησης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εισόδημα ύψους 29.362,32 ευρώ, το οποίο έλαβε από την εταιρεία «.....» κατά το φορολογικό έτος 2020 και το οποίο η εταιρεία χαρακτήρισε ως

εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογείται αποκλειστικά στη Βουλγαρία κατ' εφαρμογή του άρθρου 15 της ως άνω Σύμβασης, επικαλούμενος ότι παρείχε τις υπηρεσίες του ως διευθύνων σύμβουλος στη Βουλγαρία. Προς θεμελίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 01/06/2021 βεβαίωση, σύμφωνα με την οποία η εταιρεία «.....», με έδρα τη της Βουλγαρίας βεβαιώνει ότι την φορολογική χρήση έτους 2020 κατέβαλε στον προσφεύγοντα εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στο πλαίσιο της σύμβασης διαχείρισης υπ' αριθμ...../25-10-2011, το ακαθάριστο ποσό των 29.362,32 ευρώ, παρακρατηθέντος φόρου 2.936,23 ευρώ, και εισόδημα για αμοιβή ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου της «.....», στο πλαίσιο της σύμβασης υπ' αριθμ. /25-10-2011, το ακαθάριστο ποσό των 9.333,33 ευρώ, παρακρατηθέντος φόρου 933,33 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΦΕ, ο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, δηλαδή για το εισόδημα που αποκτά τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος 2020 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, γεγονός που δεν το αμφισβητεί, και ως εκ τούτου το εισόδημα που απέκτησε στη Βουλγαρία συνιστά εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, το οποίο κατ' αρχήν φορολογείται στην Ελλάδα λόγω της ιδιότητάς του ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδας. Περαιτέρω, οι διατάξεις της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Βουλγαρίας, ούτε στο άρθρο 16, αλλά ούτε και στο άρθρο 15, καθιερώνουν αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης υπέρ της Βουλγαρίας, αλλά, αντιθέτως, προβλέπουν είτε αποκλειστική φορολόγηση στη Ελλάδα είτε δυνατότητα φορολόγησης και στα δύο κράτη. Με βάση τα παραπάνω, οι επίμαχες αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων από τη Βουλγαρία, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της Σύμβασης, δύναται να φορολογηθούν και στα δύο κράτη, ενώ η αποφυγή της διπλής φορολόγησης επιτυγχάνεται με τη χορήγηση της προβλεπόμενης πίστωσης του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 23 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Βουλγαρίας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το εισόδημα ύψους 29.362,32 ευρώ που απέκτησε στη Βουλγαρία δυνάμει σύμβασης διαχείρισης ως διευθύνων σύμβουλος με τη βουλγαρική εταιρεία πρέπει να φορολογηθεί αποκλειστικά στη Βουλγαρία απορρίπτεται ως αβάσιμος, και ορθώς η φορολογική διοίκηση συμπεριέλαβε κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος που φορολογείται στην Ελλάδα τις επίμαχες αμοιβές στην αλλοδαπή, λαμβάνοντας υπόψη το φόρο που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 4172/2013, και προέβη σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2020, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 11/03/2026 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης/11-02-2026 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, φορολογικού έτους 2020.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3
ΑΝΘΟΥΛΑ ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ**

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.