



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/2/2023

Αριθμός απόφασης: 458

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της με αριθμό ειδοποίησης/10-10-2022 (Α.Χ.Κ...../3) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθμό ειδοποίησης/10-10-2022 (Α.Χ.Κ./6) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 και γ) της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-10-2022

απόφασης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4172/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., 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 αριθμό ειδοποίησης/10-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 4.299,43 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 940,49 ευρώ, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό 5.239,92 ευρώ.

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/10-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 4.165,13 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.943,83 ευρώ, ήτοι συνολικό χρεωστικό ποσό 6.108,96 ευρώ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/10-10-2022 απόφαση επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 επιβλήθηκε και πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016.

Η με αριθμό ειδοποίησης/10-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της οίκοθεν και με αριθμό καταχώρησης/2022 κατ' άρθρο 32 §§ 2 & 3 του Κ.Φ.Δ. τροποποιητικής δήλωσης με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 389: «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 47.024,36 ευρώ, που αποτελεί το ετήσιο ποσό σύνταξης που έλαβε ο προσφεύγων από τη Σουηδία για το φορολογικό 2015 και στον κωδικό 651: «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή [...]» ποσό 8.750,80 ευρώ, που αποτελεί τον φόρο που κατέβαλε ο προσφεύγων στη Σουηδία για το ίδιο φορολογικό έτος. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της προαναφερόμενης πράξης βάσει στοιχείων που έλαβε στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Σουηδίας, σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων είχε υποβάλει ανακριβή δήλωση για το φορολογικό έτος 2015. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το 2015 παρατάθηκε κατά ένα έτος διότι, με βάση

τις απόψεις της διοίκησης, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό καταχώρησης/5-10-2021 1^η τροποποιητική δήλωση για το οικείο φορολογικό έτος, στο τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής.

Η με αριθμό ειδοποίησης/10-10-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, εκδόθηκε κατόπιν εκκαθάρισης της οίκοθεν και με αριθμό καταχώρησης/2022 κατ' άρθρο 32 §§ 2 & 3 του Κ.Φ.Δ. τροποποιητικής δήλωσης με την οποία δηλώθηκε στον κωδικό 389: «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 48.237,79 ευρώ, που αποτελεί το ετήσιο ποσό σύνταξης που έλαβε ο προσφεύγων από τη Σουηδία για το φορολογικό 2016 και στον κωδικό 651: «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή [...]» ποσό 8.924,26 ευρώ, που αποτελεί τον φόρο που κατέβαλε ο προσφεύγων στη Σουηδία για το ίδιο φορολογικό έτος. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση της προαναφερόμενης πράξης βάσει στοιχείων που έλαβε στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Σουηδίας, τα οποία απεικονίζονται και στην εικόνα αποδοχών του στο πληροφοριακό σύστημα του TAXIS, ως εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης. Για το ίδιο φορολογικό έτος επιβλήθηκε και πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2015 και 2016, καθώς και το πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι αφενός μεν η φορολόγηση στην Ελλάδα των συντάξεων που λαμβάνει από τη Σουηδία έρχεται σε αντίθεση με τη σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και Σουηδίας περί αποφυγής διπλής φορολογίας (N.4300/1963), αφετέρου δε, ειδικά για το φορολογικό έτος 2015, έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 – *Διοικητικός προσδιορισμός φόρου* του Κ.Φ.Δ. 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.
3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον 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 την εγκύκλιο 2162/2020 με θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ.», της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., προβλέπεται ότι:

«[...]

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:

[...]

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

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 16 του Ν.4300/1960 «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Σουηδίας συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 14.

1. Αποζημιώσεις, περιλαμβανομένων και των συντάξεων, καταβαλλόμεναι υπό, ή εκ κεφαλαίων δημιουργηθέντων υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή πολιτικής υποδιαίρεσεως, ή τοπικής αρχής αυτού, εις οιονδήποτε άτομον δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας προς το εν λόγω Κράτος ή την πολιτικήν υποδιαίρεσιν ή τοπικήν αρχήν αυτού κατά την εκτέλεσιν λειτουργήματος διοικητικής φύσεως δύνανται να φορολογηθώσιν εν τω Κράτει τούτω. Το αυτό ισχύει και επί ετέρων συντάξεων καταβαλλομένων υπό του Κράτους ως και επί συντάξεων καταβαλλομένων υπό οργανισμών κοινωνικής ασφαλίσεως ή άλλων παρομοίων οργανισμών [...]

Άρθρο 16.

Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου XIV, συντάξεις ή άλλαι παρόμοιαι πληρωμαί καταβαλλόμεναι έναντι προηγούμενης απασχολήσεως φορολογούνται μόνον εις το Συμβαλλόμενον Κράτος του οποίου ο λαμβάνων τυγχάνει κάτοικος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 – *Πίστωση φόρου αλλοδαπής* του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 βάσει των ανωτέρω διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Σουηδίας προκύπτει ότι οι συντάξεις που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από τη Σουηδία φορολογούνται οπωσδήποτε στην Ελλάδα και, επομένως, ορθώς η φορολογική διοίκηση καταλόγισε στον προσφεύγοντα φόρο για τα εισοδήματα από συντάξεις που έλαβε από την αλλοδαπή, με βάση τα στοιχεία που άντλησε στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, κατά τις διατάξεις της εγκυκλίου 2162/2020, αφού έλαβε υπόψη τον φόρο που είχε καταβληθεί για τα ίδια εισοδήματα στην αλλοδαπή, βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 – *Παραγραφή* του Κ.Φ.Δ. 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 **παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:**
α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας [...]

Επειδή για τα εισοδήματα που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2015 το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης, κατά τα ως άνω οριζόμενα, παραγράφηκε την 31/12/2021 πλην όμως, στην

προκειμένη περίπτωση, η περίοδος παραγραφής παρατάθηκε για ένα έτος λόγω της υποβολής της με αριθμό καταχώρησης 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2015, από τον προσφεύγοντα την 5/10/2021, ήτοι κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή η αρμόδια φορολογική αρχή ορθώς προέβη σε υποβολή και εκκαθάριση της με αριθμό καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έτους 2015, την 10/10/2022, συνεπώς σε χρονική περίοδο κατά την οποία ήταν ενεργό το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης, αφού σύμφωνα με τα προπαρατεθέντα, το δικαίωμα αυτό παραγράφηκε την 31/12/2022.

Ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλεται ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 – *Διαδικαστικές παραβάσεις* 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,
β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση

[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

[...]

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) [...]

Επειδή η υποβολή της οίκοθεν και με αριθμό καταχώρησης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία αποτυπώθηκαν εισοδήματα τα οποία όφειλε ο προσφεύγων να είχε δηλώσει με τροποποιητική του δήλωση, έγινε εκπρόθεσμα, ήτοι την 10/10/2022, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής, κατά τα ως άνω οριζόμενα του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 18/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Φορολογικό έτος 2015

Τελικό χρεωστικό ποσό: 5.239,92 ευρώ

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/10.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (Α.Χ.Κ./3).

Φορολογικό έτος 2016

Τελικό χρεωστικό ποσό: 6.108,96 ευρώ

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/10.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας (Α.Χ.Κ./6).

Απόφαση επιβολής προστίμου (αρ. πρωτ./10-10-2022): 100,00 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.