



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 01-09-2023

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1053

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, και των λοιπών προσφευγόντων που αναγράφονται στην υπό κρίση

ενδικοφανή, ως νόμω υπόχρεος κληρονόμος του, κατά της με ημερομηνία έκδοσηςκαι αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 (εισοδήματα 01.01-31.12.2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έ Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σημειώνεται, ότι: **1)** η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, υποβάλλεται από την σύζυγοκαι τα έξι παιδιά -, ως εξ αδιαθέτου κληρονόμοι του αποβιώσαντος στις 28.07.2022, σε ποσοστό, η μεν πρώτη 6/24 και οι υπόλοιποι έξι, σε ποσοστό 3/24 έκαστος.

2) στην ενδικοφανή προσφυγή (με αίτημα αναστολής) αναφέρεται ως προσβαλλόμενη η με αριθ.πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορ. έτους 2017 της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, ωστόσο το ορθό είναι ότι προσβαλλόμενη πράξη είναι η από και με αριθ. ειδοποίησης, η οποία εκδόθηκε με βάση τη με αριθ.οίκοθεν τροποποιητική δήλωση. Ο αναφερόμενος αριθμόςαντιστοιχεί στον αριθμό του πρωτοκόλλου εξερχομένου της ΔΟΥ ΝΙΚΑΙΑΣ της συστημένης επιστολής με την οποία διαβιβάστηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθ. ειδοποίησης/.....πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ φορολογικού έτους 2017, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό 3.841,16 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού 120,15 ευρώ με βάση την αρχική δήλωση του αποβιώσαντα.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του Κ.Φ.Δ., διότι, σύμφωνα με τα αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών - συντάξεων που διαβίβασαν ηλεκτρονικά οι φορείς που τις κατέβαλαν και εν προκειμένω οι αντίστοιχοι του ΒΕΛΓΙΟΥ, ο αποβιώσας είχε εισπράξει το έτος 2017 το ποσό των 18.838,46 €, από συντάξεις εξωτερικού.

Για το ανωτέρω ποσό, ο αποβιώσας δεν είχε υποβάλει ως όφειλε, έως τις **31.12.2018**, τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος αυτό και ως εκ τούτου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΝΙΚΑΙΑΣ, προχώρησε στην υποβολή της υπ' αριθ.οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης, για το φορ. έτος 2017, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 32 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), αφού προσέθεσε στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς συντάξεις κ.λ.π. αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», το ποσό των 18.836,99 €. Η ως άνω οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2017, εκκαθαρίστηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη με το τελικό χρεωστικό ποσό των 3.841,16 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα και να ακυρωθεί, εξαφανιστεί και ανασταλεί η εκτέλεση της με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 της Δ.Ο.Υ. Νίκαιας Αττικής, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) ο αποβιώσας ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος με μοναδική πηγή εισοδήματος τη σύνταξή του από το Βελγικό Κράτος, από την εργασία του ως εργάτης ορυχείων,
- 2) οι συντάξεις που ελάμβανε φορολογούνταν κανονικά από το Βέλγικο Κράτος,
- 3) τα εισοδήματά του για το φορ. έτος 2017 ανήλθαν, με βάση τη φορολογική δήλωση που υπέβαλε στο Βέλγιο, στο ποσό των 18.836,99 €
- 4) παρ' όλο που τα εν λόγω εισοδήματα είχαν δηλωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε στην Ελλάδα, με την προσβαλλόμενη πράξη έλαβε χώρα οίκοθεν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το ποσό των 18.836,99 ευρώ τέθηκε στον κωδικό 389, ενώ στον κωδικό 659 τέθηκε το ποσό των 17.460,00 €.
- 5) στην υπό κρίση περίπτωση, ο υπολογισμός του φόρου και των προσαυξήσεων είναι αυθαίρετος και άδικος, καθώς το εισόδημα του θανόντος υπολογίζεται αυθαίρετα στο ποσό των 36.298,46 €, ενώ επιδιώκεται η φορολόγηση εισοδημάτων που έχουν ήδη φορολογηθεί από το Βέλγικο Κράτος, σε ευθεία αντίθεση με το γράμμα και το πνεύμα του ν. 3407/2005 και της διακρατικής σύμβασης Ελλάδας και Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης.
- 6) πρόκληση ανεπανόρθωτης βλάβης από την εκτέλεση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς όλοι οι κληρονόμοι έχουν χαμηλά εισοδήματα και αδυνατούν να καταβάλουν το ποσό του φόρου και των προσαυξήσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 19 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης», 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 έλεγχο της αρχικής δήλωσης.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 23 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 32 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου», 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 την Ε.2162/2020 «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ.»:

«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.....

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (*link*) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1068/2018 με Θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», αναφέρονται τα εξής:

Άρθρο 1 - Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

παρ. 1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν.4172/2013, υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις. Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ. ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου υποβάλλονται και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς και οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις των φορολογικών ετών 2015 και 2016.....

Άρθρο 3 - Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

.....**παρ.4.** Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οποίων η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί μέσω διαδικτύου, τα δικαιολογητικά που προσκομίζει ο φορολογούμενος είναι μόνο αυτά που αφορούν τον λόγο που επικαλείται για την τροποποίηση της δήλωσής του και όχι όλα τα δικαιολογητικά που αφορούν το σύνολο της δήλωσης.

5. Για τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, αυτές παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στην Δ.Ο.Υ εκτός των δηλώσεων που αφορούν αναδρομικές αποδοχές ή συντάξεις, οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής υποβάλλονται ηλεκτρονικά. Ο φόρος που προσδιορίζεται από τις δηλώσεις αυτές καταβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 67 του ΚΦΕ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους, ενώ αν η πράξη προσδιορισμού φόρου εκδοθεί το επόμενο έτος, η καταβολή γίνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 3 παρ. 1 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. 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.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 4 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, 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. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ΕΛΛΑΔΟΣ – ΒΕΛΓΙΟΥ Ν. 3407/2005 (Φ.Ε.Κ. Α' 266/25.10.2005) «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Βασιλείου του Βελγίου αποσκοπούσα στην αποφυγή διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής σε σχέση προς τους φόρους επί του εισοδήματος.».

Άρθρο 18. Συντάξεις

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός συμβαλλόμενου Κράτους για προηγούμενη απασχόληση, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

2. Εν τούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας ενός συμβαλλόμενου Κράτους, φορολογούνται σ' αυτό το Κράτος.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης για συντάξεις και παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος που έχει θεσπισθεί από αυτό το συμβαλλόμενο Κράτος για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη (ασφαλιστική) νομοθεσία.

Άρθρο 19. Κυβερνητικές υπηρεσίες

1. α) Οι αμοιβές, εκτός από συντάξεις, που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιάρεσή του ή από τοπική αρχή σ' ένα φυσικό πρόσωπο, για υπηρεσίες που προσφέρονται προς αυτό το Κράτος ή αυτή την πολιτική υποδιάρεση του ή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εν τούτοις, οι αμοιβές αυτές φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται μέσα σ' αυτό το Κράτος, και αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος αυτού του Κράτους και:

1) έχει την υπηκοότητα αυτού του Κράτους, ή

2) δεν έχει γίνει κάτοικος του Κράτους αυτού αποκλειστικά και μόνο για την παροχή των υπηρεσιών.

2. α) Οι συντάξεις που καταβάλλονται από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιάρεσή του ή τοπική αρχή αυτού είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό σ' ένα φυσικό πρόσωπο για παρεχόμενες υπηρεσίες προς αυτό το Κράτος, αυτή την πολιτική υποδιάρεσή του ή αυτή την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος.

β) Εκ τούτοις, οι συντάξεις αυτές, φορολογούνται μόνο στο άλλο συμβαλλόμενο Κράτος εάν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 15, 16 και 18 εφαρμόζονται για αμοιβές και συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα πλαίσια εμπορικής ή βιομηχανικής

δραστηριότητας ασκούμενης από ένα συμβαλλόμενο Κράτος ή μια πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική Αρχή.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1128/27.10.2006 «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος», επισημάνθηκαν τα κάτωθι:

1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Βελγίου και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.

Άρθρο 18

παρ. 1: Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του Άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ. 2: Εντούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας του Βελγίου, όπως π.χ. από το Εθνικό Γραφείο Συντάξεων του Βελγίου (Office National des Pensions) Δημόσιο Συνταξιοδοτικό Ταμείο Ανθρακωρύχων Βελγίου (Fonds Nationale de Retraite des Ouvriers Mineurs) φορολογούνται και στα δυο Κράτη.

Η διάταξη εφαρμόζεται και για συντάξεις ή παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος, που έχει θεσπισθεί από το Βέλγιο, για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη ασφαλιστική νομοθεσία.

Άρθρο 19

παρ. 2 (α): Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος του Βελγίου ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή αυτού, είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό, σε φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιαίρεσή του ή προς την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο.

παρ.2(β): Εάν, όμως, το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας, οι συντάξεις της παρ.2(α) φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ.3: Οι διατάξεις του Άρθρου 18 έχουν εφαρμογή για συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεσή του ή τοπική αρχή.

2) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Βελγίου.

Άρθρο 18

παρ.1: Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του Άρθρου 19, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο Βελγίου έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο.

παρ.2: Εντούτοις, συντάξεις και άλλες παροχές, περιοδικές ή μη, που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας της Ελλάδας, φορολογούνται και στα δυο Κράτη (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ). Η διάταξη εφαρμόζεται και για συντάξεις ή παροχές που καταβάλλονται στα πλαίσια ενός γενικού καθεστώτος, που έχει θεσπισθεί από την Ελλάδα, για την παροχή συμπληρωματικών πλεονεκτημάτων που παρέχονται με την προαναφερόμενη ασφαλιστική νομοθεσία.

Άρθρο 19

παρ.2(α): Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Ελλάδας ή πολιτική υποδιάρεσή του ή τοπική αρχή αυτού, είτε άμεσα είτε από εισφορές σε ταμεία που έχουν συσταθεί από αυτό, σε φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή προς την πολιτική υποδιάρεσή του ή προς την τοπική αρχή, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

παρ.2(β): Εάν, όμως, το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος Βελγίου, οι συντάξεις της παρ.2(α) φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο.

παρ.3: Οι διατάξεις του Άρθρου 18 έχουν εφαρμογή για συντάξεις που καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή πολιτική υποδιάρεσή του ή τοπική αρχή.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, ο αποβιώσας στις 28.07.2022, κατά το φορολογικό έτος 2017, ήταν υπήκοος και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, οπότε σύμφωνα με το άρθ. 3 του Κ.Φ.Δ. έπρεπε να δηλώνει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα καθώς είχε υποχρέωση δήλωσης εισοδήματος στην Ελλάδα είτε είχε φορολογητέο είτε απαλλασσόμενο εισόδημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις περί φορολογικής μεταχείρισης συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος, μεταξύ Ελλάδας και Βελγίου, στην παρ. 1 του άρθρ. 18 ορίζεται ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Επίσης στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι συντάξεις που καταβάλλονται σε εκτέλεση της ασφαλιστικής νομοθεσίας του Βελγίου, όπως π.χ. από το Εθνικό Γραφείο Συντάξεων του

Βελγίου (Office National des Pensions) Δημόσιο Συνταξιοδοτικό Ταμείο Ανθρακωρύχων Βελγίου (Fonds Nationale de Retraite des Ouvriers Mineurs) φορολογούνται και στα δύο Κράτη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, βάσει των σχετικών διατάξεων του άρθ. 18 ν. 3407/2005 (Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Βελγίου), οι συντάξεις προερχόμενες από πηγές Βελγίου, όταν το φυσικό πρόσωπο είναι υπήκοος και κάτοικος Ελλάδας, όπως εν προκειμένω, φορολογούνται είτε μόνο στην Ελλάδα είτε και στις δύο χώρες, εφόσον η σύνταξη προερχόταν από το Δημόσιο Συνταξιοδοτικό Ταμείο Ανθρακωρύχων Βελγίου (Fonds Nationale de Retraite des Ouvriers Mineurs).

Επειδή, ο αποβιώσας θα έπρεπε να φορολογηθεί και στην Ελλάδα και σε περίπτωση παρακράτησης φόρου στο Βέλγιο, να δηλώσει τον φόρο που κατέβαλε εκεί προκειμένου να μειωθεί ο αναλογών στην Ελλάδα φόρος κατά το ποσό του φόρου της αλλοδαπής για το εισόδημα αυτό, προσκομίζοντας προς απόδειξη τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα (σχετ. άρθ. 9 ν. 4172/2013).

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κάποιο έγγραφο σχετικά με τη φύση των συντάξεων που εισέπραξε ο αποβιώσας από το Βέλγιο ούτε κάποιο έγγραφο από το οποίο να προκύπτει τυχόν παρακράτηση φόρου από το άλλο κράτος, προκειμένου να ληφθεί υπόψη και να μην φορολογηθεί δύο φορές, παρά μόνο επικαλείται αόριστα ότι εν ζωή ήταν εργάτης ορυχείων στο Βέλγιο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση οι συντάξεις προέλευσης Βελγίου φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα ή και στην Ελλάδα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι φορολογούνται μόνο στο Βέλγιο απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, στον κωδικό 389, συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλει φόρο με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και στον κωδικό 651 συμπληρώνεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα του κωδικού 389.

Ο αποβιώσας, σύμφωνα με το αρχείο διασταυρώσεων που απέστειλε η Βελγική φορολογική αρχή, φαίνεται να έχει εισπράξει το ποσό των 18.836,99 ευρώ για το έτος 2017, από συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης.

Επειδή, το εν λόγω ποσό δεν είχε συμπληρωθεί στην υποβληθείσα με αριθ.αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία ήταν συμπληρωμένος μόνο ο κωδικός 659 (εισοδήματα έτους που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση) με το ποσό των 17.460,00 €, ορθώς δηλώθηκε το ποσό των 18.836,89 €, με την με αριθ. καταχώρησης οίκοθεν 1^η τροποποιητική φορολογική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2017.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 53 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας 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 ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού 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 ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα και με τις ανωτέρω διατάξεις όταν ο φόρος δεν καταβάλλεται εντός της νόμιμης προθεσμίας, όπως εν προκειμένω, νομίμως επιβάλλονται τόκοι από τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε αυτός να είχε αρχικά καταβληθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της από και με αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του, με Α.Φ.Μ., του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΝΙΚΑΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Τελικό χρεωστικό ποσό: 3.841,16€

(Χρ. Κατ. ποσό: 3.841,15€ - 120,15€ αρχικής = 3.721,01€)

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του
Α6 Τμήματος Επανεξέτασης**

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.