



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 5-4-2019

Αριθμός απόφασης: 1147

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 7-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου Γερμανίας, με φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα τον με ΑΦΜ, κατοίκου κατά του με αριθ. δήλωσης/8-11-2018 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. δήλωσης/8-11-2018 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2009, με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθ. / 24-6-2014 αίτηση, προκειμένου να μεταφερθεί στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ. Προκειμένου να αποδείξει το γεγονός ότι είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού προσκόμισε:

1. Την από 27-3-2014 βεβαίωση επί φορολογικών υποθέσεων της φορολογικής αρχής
2. Την από 4-6-2014 βεβαίωση φοίτησης των ανήλικων τέκνων του στο Ανεξάρτητο
3. Την από 6-6-2014 βεβαίωση της εταιρίας φοροτεχνικών υπηρεσιών, η οποία βεβαιώνει πως ο προσφεύγων ασκεί ελεύθερο επάγγελμα με την ιδιότητα του διπλωματούχου πληροφορικής.
4. Την από 6-6-2013 βεβαίωση παραμονής του Γραφείου Πολιτών του Δημαρχείου του, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων διατηρούσε εκεί την κατοικία του, από 1-4-2001 μαζί με την σύζυγό του και τα δύο ανήλικα τέκνα τους.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε τις από 30-6-2014 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2009-2013, με τις οποίες δήλωνε για πρώτη φορά στον κωδ. 509 «Καθαρά κέρδη από ελευθέριο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Συγκεκριμένα για το οικονομικό έτος 2009 το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή ανέρχεται σε ποσό 29.779€.

Κατόπιν των ανωτέρω, το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους συνέταξε και απέστειλε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ υπηρεσιακό σημείωμα, βάσει του οποίου έγινε δεκτό το αίτημα του προσφεύγοντος να μεταφερθεί στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ. Η μεταβολή των ατομικών στοιχείων του προσφεύγοντος συντελέστηκε την 19-8-2014, οπότε μεταφέρθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και δηλώθηκαν τα στοιχεία του φορολογικού του εκπροσώπου. Την 9-11-2018 έγινε δεκτή η με αριθ. / 29-5-2018 αίτηση της συζύγου του προσφεύγοντος με ΑΦΜ για μεταφορά στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας αναφέρει ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται στην Γερμανία δεν δύνανται να φορολογηθούν και στην Ελλάδα.
- Ο προσφεύγων το οικονομικό έτος 2009 ήταν κάτοικος Γερμανίας.
- Οικονομική αδυναμία εξόφλησης του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος.
- Οι νόμοι 2238/1994 και 4172/2013 ορίζουν με σαφήνεια, ότι τα εισοδήματα που αποκτώνται από επιχειρηματική δραστηριότητα στην αλλοδαπή φορολογούνται στο κράτος, όπου ασκείται η εν λόγω δραστηριότητα.

- Δεν ζητήθηκε από την ελέγχουσα αρχή η αμοιβαία διοικητική συνδρομή της Γερμανίας.
- Παραγραφή του οικονομικού έτους 2009.
- Η αντικειμενική αξία των ακινήτων του προσφεύγοντος ανέρχεται σε ποσό 114.787,31€.
- Ο προσφεύγων φορολογείται για το εισόδημα που απέκτησε στην αλλοδαπή δύο φορές, κάτι το οποίο είναι παράνομο και αντισυνταγματικό.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης ο προσφεύγων την 25-1-2019 υπέβαλε στην Υπηρεσία μας συμπληρωματικό υπόμνημα επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2019/ 25-1-2019, προσκομίζοντας συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία αποδεικνύουν ότι ο προσφεύγων έχει μεταφέρει πλήρως τα ζωτικά του συμφέροντα στην Γερμανία και τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων προσκόμισε:

1. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-2-1997 έως 30-11-1998.
2. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-12-1998 έως 14-1-2001.
3. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 15-1-2001 έως 31-7-2014.
4. Μισθωτήριο ενοικίασης αορίστου χρόνου για το χρονικό διάστημα από 1-8-2014 έως σήμερα.

Επιπλέον, ο προσφεύγων προσκόμισε τα ετήσια εκκαθαριστικά σημειώματα των ετών 1998-2012, από τα οποία προκύπτει η συνεχής εργασία του στην Γερμανία για τα ανωτέρω έτη έως και σήμερα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), όπως ίσχυε για τα οικονομικά έτη μέχρι και 2010:

«1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1165/ 10-8-2018 «Κοινοποίηση της υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησης της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής»:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας διαβιβάζουμε συνημμένα την υπ' αριθμ. ΝΣΚ 147/2018 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Ολομέλειας Διακοπών), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.21 της γνωμοδότησης αυτής, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.5 του ν. 2238/1994, δηλαδή η παρέκταση του χρόνου παραγραφής κατά τρία έτη, ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής. Κατά συνέπεια η διάταξη αυτή αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, και όχι της δεκαπενταετούς παραγραφής, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Τέλος, με βάση το σκεπτικό της παρ.23 της ίδιας γνωμοδότησης, κρίθηκε αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

Κατά συνέπεια, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (παρ.1 αρθρ.84 του ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής (τελ.εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε το τελευταίο έτος της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, ήτοι το 2014 για το οικονομικό έτος 2009, τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, δηλώνοντας στον κωδ. 509 «Καθαρά κέρδη από ελευθέριο επάγγελμα (ατομικά, εταιρικά) στην αλλοδαπή» του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή ποσού 29.779€, αυξάνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την φορολογητέα του ύλη.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και εγκυκλίους, η φορολογική αρχή δύναται να βεβαιώσει φόρο εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου (πρβλ. ΣΤΕ 1440/2018). Σε περίπτωση που δήλωση, αρχική ή τροποποιητική, υποβληθεί στο τελευταίο έτος της εν λόγω προθεσμίας, το δικαίωμα του Δημοσίου παρεκτείνεται κατά 3 έτη.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μπορούσε να βεβαιώσει το φόρο εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) στον προσφεύγοντα μέχρι και την 31-12-2017, ήτοι 3 έτη μετά την έναρξη της παραγραφής για τη συγκεκριμένη χρήση που ήταν στις 31-12-2014.

Επειδή, το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα εκδόθηκε στις 8-11-2018, ήτοι μετά την ως άνω προθεσμία, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για βεβαίωση του φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008) έχει παραγραφεί γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/7-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την ακύρωση του με αριθ. δήλωσης/ 8-11-2018 (αριθ. ειδοποίησης) εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.