



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 29-11-2019

Αριθμός Απόφασης:3243

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ./01-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Κορυδαλού, οδός, κατά της με αριθ./19 ελεγχis/28-05-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Προστίμων οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την αριθ./19 ελεγχis/28-05-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Προστίμων οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'

Πειραιά της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 28-05-2019 οικεία έκθεση ελέγχου

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./01-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής 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 την υπ' αριθμ./19 elenxis/28-05-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Προστίμων οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 12.518,29 €, πλέον 6.259,15 πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του Ν.4174/2013, πλέον 5.939,93 € τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013, πλέον 956,36 € εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι συνολικό ποσό 25.673,73 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994, για τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2012 έως 31.12.2012, δυνάμει της υπ' αριθ./07.03.2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2015 ΕΜΠ έγγραφο του Τμήματος Γ΄ Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΓΓΔΕ, περί αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών κατ' εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδος-Γερμανίας και της οδηγίας 2011/16/ΕΕ, το οποίο εστάλη στην ελεγκτική αρχή μέσω της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και το οποίο αναφέρει ότι ο προσφεύγων έλαβε ως αποζημίωση για τον πρόωρο τερματισμό του συμβολαίου του με τον εργοδότη του στη Γερμανία, ήτοι την εταιρεία, το ποσό των 47.818 Ευρώ, το οποίο δεν φορολογήθηκε στη Γερμανία.

Από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος από τα πληροφοριακά συστήματα νέο taxis και elenxis, προέκυψε ότι ο κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2012, ασκούσε τη δραστηριότητα του ιδιωτικού υπαλλήλου ενώ από 09/08/2016 τελεί Γραμματέας της ναυτιλιακής εταιρείας Από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ότι για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα, δεν δηλώθηκε φορολογητέο ή απαλλασσόμενο εισόδημα τόσο από τον ίδιο τον προσφεύγοντα όσο και από τη σύζυγό του (.....). Επίσης, από την ίδια δήλωση προέκυψε ότι δηλώθηκε ιδιοκατοίκηση επί της οδούστη Γλυφάδα (ιδιοκτησίας της συζύγου του).

Με βάση τα ανωτέρω, για τη χρήση 2012, διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, ποσού 47.818,18

Ευρώ, για την οποία συντρέχουν οι διατάξεις των άρθρων 61-63 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) και το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος τελικώς ανήλθε στο ποσό των 47.818,00 Ευρώ, με προκύψαντα φόρο για καταβολή ποσού 25.673,73 Ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθ./2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, η οποία, μετά τη συνοδεύουσα αυτή έκθεση ελέγχου, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 30.05.2019.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, και **ισχυρίζεται** τα εξής :

1. Το ποσό των 47.818 ,00 ευρώ αφορά αποζημίωση απόλυσης μου ,για την απώλεια της έμμισθης εργασίας μου στην Γερμανική εταιρεία (.....), με διεύθυνση στη ΓΕΡΜΑΝΙΑ,, 04435 SCHKEUDITZ , σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του Γερμανικού Νόμου περί Προστασίας της Εργασίας. Σας Επισυνάπτω ιε την παρούσα σνετικές ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ της Γερμανικής εταιρείας και επίσης ιιετάφραση αυτών..Το παραπάνω ποσό αποζημίωσης δεν φορολογείται στην Γερμανία. όπως και στην Ελλάδα , σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013 , άρθρο 15 παρ.3 , για ποσά αποζημίωσης μέχρι 60.000,00 ευρώ.

2. Πολλές ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΕΙΣ ΠΡΟΣΦΥΓΕΣ έγιναν αποδεκτές από την Δ.Ε.Δ , με παραπλήσια ΕΠΙΔΟΜΑΤΑ-ΠΑΡΟΧΕΣ-ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ, θεωρώντας αυτά, ότι έχουν ΑΠΟΖΗΜΙΩΤΙΚΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ και άρα δεν ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ και χορηγούνται προς αντιμετώπιση του αυξημένου κόστους ζωής στο εξωτερικό και των ειδικών συνθηκών διαβίωσης στην ξένη χώρα, όταν μάλιστα πρόκειται και για απόλυση από έμμισθη εργασία..

Δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος, κατά την έννοια του άρθρου 78παρ.1 του Συντάγματος και του άρθρου 4παρ.1 του ΚΦΕ και συνεπώς δεν επιτρέπεται κατά το άρθρο 4 παρ.5 και το άρθρο 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος να υπόκειται σε ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ. Προς επίρρωση των παραπάνω ισχυρισμών μου , ΕΠΙΚΑΛΟΥΜΑΙ τις υπ' αριθμ. 1840/2013 και 4203/2015 αποφάσεις του ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ Υπάρχουν πληθώρα σχετικών αποφάσεων της ΔΕΔ , που θεωρούν τα επιδόματα-αποζημιώσεις αλλοδαπής, ότι έχουν ΑΠΟΖΗΜΙΩΤΙΚΟ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ , όπως απόφ. 4178/24.9.2018 της ΔΕΔ ΑΘΗΝΩΝ και 1419/19.7.2018 και 1519/3.9.2018 της ΔΕΔ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κλπ.

3.Σύμφωνα με τις παρ.2και3 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΥΑ ΦΕΚ Β'1835/17.8.2011), με την οποία ρυθμίστηκαν τα θέματα για την βεβαίωση και είσπραξη της ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ στα φυσικά πρόσωπα, σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1166/2014 του Υπουργείου Οικονομικών, τα ..εισοδήματα της παρ.1 του άρθρου 14, δηλαδή οι αποζημιώσεις, λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης, εξαιρούνται από την επιβολή της ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ. Σχετική και η απόφαση

206/23.01.2019 της ΔΕΔ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και φυσικά η παραπάνω αναφερομένη απόφαση 4203/2015 του Σ.Τ.Ε

4.Λόγω της απουσίας μου στο εξωτερικό, δεν παρέλαβα ποτέ το υπ'αριθμ./2019 ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ , με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013 και την με αριθμ.πρωτ./20.03.2019 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης ,πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και την με αριθμ./07.03.2019 εντολή μερικού ελέγχου , που θυροκολλήθηκαν στην διεύθυνσηστον Κορυδαλλό , για τον λόγο αυτό δεν ανταποκρίθηκα εμπρόθεσμα ,στην πιο πάνω δυνατότητα που είχα να υποβάλλω τροποποιητική φορολογική δήλωση και να δηλώσω ,ως αφορολόγητο εισόδημα την αποζημίωση μου από την Γερμανική εταιρεία.

5.Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει φόρο για τη χρήση 2012.

Επειδή, 1.Σύμφωνα με τον Α.Ν 52/1967 «Περί κυρώσεως της συμφωνίας ,μεταξύ της Ελλάδος και της Ομόσπονδου Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας»

«ΑΡΘΡΟ 2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ «ΟΡΩΝ»

(1) Εις την παρούσαν συμφωνίαν, εκτός εάν άλλως το κείμενον ορίζει:

1. Ο όρος «φόρος» σημαίνει τον φόρον της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ή τον ελληνικόν φόρον, ως το κείμενον ορίζει.

2.

3.

4. (α) Ο όρος «κάτοικος ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών» σημαίνει παν πρόσωπον όπερ, συμφώνως προς τους νόμους του εν λόγω Κράτους, υπόκειται εις φορολογίαν εν τω Κράτει τούτω, λόγω κατοικίας του, διαμονής, έδρας διοικήσεως ή άλλου παρομοίου κριτηρίου.....»

ΑΡΘΡΟ 11 ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, ΜΙΣΘΟΥΣ, ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΛΟΙΩΝ ΚΑΙ ΑΕΡΟΣΚΑΦΩΝ ΣΕ ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ

3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογήται μόνον εις το πρώτον μηνονευθέν Κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείον φορολογικόν έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του

ετέρου τούτου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

ΔΗΛΑΔΗ :

Οι προηγούμενοι Μισθοί καί παρόμοιας φύσεως αμοιβές που αποκτά κάτοικος Ελλάδος με απασχόληση που ασκείται στην Γερμανία φορολογείται μόνο στην Ελλάδα όταν :

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις τήν Γερμανία δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά 183 ημέρας κατά φορολογικό έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος τής Γερμανίας και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί στην Γερμανία.

ΑΡΘΡΟ 21 ΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΔΙΑΦΟΡΗΣ ή ΕΠΑΧΘΕΣΤΕΡΗΣ ΣΤΟΥΣ ΥΠΗΚΟΟΥΣ ΤΟΥ ΑΛΛΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

1) Οι υπήκοοι ενός εκ των Συμβαλλομένων Κρατών δεν υπόκεινται εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει εις οιαδήποτε φορολογίαν ή σχετικήν επιβάρυνσιν διάφορον ή επαχθεστέραν της φορολογίας και των σχετικών επιβαρύνσεων εις ας υπόκεινται ή δύνανται να υπαχθώσιν οι υπήκοοι του ετέρου τούτου Κράτους υπό τας αυτάς συνθήκας.

ΔΗΛΑΔΗ :

Έλληνας υπήκοος δεν θα μπορούσε νά φορολογηθεί στην Γερμανία με επιβάρυνση διάφορη ή επαχθέστερη από εκείνη που υποχρεώνεται να καταβάλλει ο κάτοικος – υπήκοος Γερμανίας (και αντιστρόφως).

(2) Ο όρος «υπήκοοι» σημαίνει:

α) Εν σχέσει προς την Ομόσπονδον Δημοκρατίαν της Γερμανίας. Πάντας τους Γερμανούς εν τη εννοία του άρθρου 116 (1) του βασικού νόμου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας.

β) Εν σχέσει προς το Βασίλειον της Ελλάδος. Άπαντας τους Έλληνες υπηκόους.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 §1 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 14 παρ. 1 του Ν.2238/1994**, «1.Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 45, φορολογούνται αυτοτελώς, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση:

α) το άρθρο 1 του β.δ. 16/18 Ιουλίου 1920 (ΦΕΚ 158 Α),

β) το ν. [2112/1920](#) (ΦΕΚ 67 Α),

γ) το άρθρο 94 του ν.δ. 3026/1954 (ΦΕΚ 235 Α).

Ο φόρος υπολογίζεται, με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Κλιμάκιο αποζημίωσης (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής (%)
0 - 60.000	0%
60.001 - 100.000	10%
100.001 - 150.000	20%
150.001 και άνω	30%

Ο φόρος παρακρατείται κατά την πληρωμή της αποζημίωσης στον δικαιούχο. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45, οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή άλλης σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Αν το ποσό που καταβάλλεται στον δικαιούχο της αποζημίωσης υπερβαίνει εκείνο που πρέπει να του καταβληθεί, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται φορολογείται σύμφωνα με την πιο πάνω κλίμακα.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων (κάτοικος Ελλάδας) ο έτος 2012 έλαβε ως αποζημίωση για τον πρόωρο τερματισμό του συμβολαίου του με τον εργοδότη του στη Γερμανία, ήτοι την εταιρεία, το ποσό των **47.818** Ευρώ, το οποίο δεν φορολογήθηκε στη Γερμανία.

Επειδή στην **παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «**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, 2) ... 3) ... **4)** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., **β)** Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου :«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση και συγκεκριμένα αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. ΔΟΣ ΓΕΞ 2015 ΕΜΠ/23-01-2015 έγγραφο του Τμήματος Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΓΓΔΕ, περί αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών

κατ' εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ μεταξύ Ελλάδος-Γερμανίας και της οδηγίας 2011/16/ΕΕ το οποίο εστάλη στην Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά από την Δ.Ο.Υ Γλυφάδας,

Επειδή, το ανωτέρω δελτίο της ΔΟΣ εστάλη αρχικά στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας την 23-01-2015 με το με αρ. ΔΟΣ ΓΕΞ 2015 ΕΜΠ διαβιβαστικό έγγραφο. Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, στα πλαίσια αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4170/2013, μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας, προέκυψαν για τον προσφεύγοντα, πληροφορίες προς εξέταση, αναφορικά με ποσό αποζημίωσης που εισέπραξε κατά το έτος 2012, ύψους 47.818,00 €, για τον πρόωρο τερματισμό του συμβολαίου του με την εργοδότη εταιρεία «.....», στη Γερμανία, το οποίο δεν φορολογήθηκε στη Γερμανία. **Επειδή**, εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαβίβασε το ως άνω έγγραφο της ΔΟΣ στην αρμόδια για έλεγχο Δ.Ο.Υ.Ε' Πειραιά, με το με αρ. πρωτ./05-12-2018 έγγραφο, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερχομένου εγγράφου/02-01-2019 από την Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, εξέδωσε την υπ' αριθμ./07-03-2019 εντολή ελέγχου δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν 2238/1994, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 10/05/2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος του ελεγκτή της ιδίας Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην εμπρόθεσμα υποβληθείσα υπ' αριθμ./2013 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, δεν είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα εισόδημα ύψους 47.818 ευρώ που εισέπραξε το έτος 2012 ως αποζημίωση για τον πρόωρο τερματισμό του συμβολαίου με τον εργοδότη του στη Γερμανία, το οποίο δεν φορολογήθηκε στη Γερμανία. Κατόπιν αυτού ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2013, στο ποσό των 47.818 ευρώ και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά τα οικονομικά έτη 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή και συγκεκριμένα ότι η προσβαλλόμενη πράξη έπρεπε να του κοινοποιηθεί πριν την πάροδο της πενταετίας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994, καθώς στην περίπτωση του δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία (νέα στοιχεία).

Επειδή, όπως έχει κριθεί με την με αρ. 2934/2017 απόφαση του ΣτΕ. «.....Δύνатаι, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του

Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη

δήλωση και επομένως περιέχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθ. 68 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ιδίου νόμου πενταετία. **Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εαν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο...».**

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα, χωρεί έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 ΚΦΕ πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996, 1623/2016, 1738/2017, 2934/2017).

Επειδή, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά και διατάξεις και δεδομένου ότι η πληροφορία της Γερμανικής αρχής περιήλθε αρχικά στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας την 23-01-2015, μέσω του εγγράφου της ΔΟΣ και εκ του λόγου αυτού δεν δύναται στην υπό κρίση περίπτωση να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, **ο χρόνος παραγραφής ορίζεται πενταετής.**

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012), έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 28-05-2019, ήτοι μετά το πέρας της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του ν 2238/1994, πενταετίας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/01-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., λόγω παραγραφής.

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

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου εισοδήματος	12.518,29 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του Ν.4174/2013	6.259,15 €	0,00 €
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	5.939,93€	0,00 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	956,36 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.673,73 €	0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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.