



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604538

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3784

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

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. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό ειδοποίησης

...../18-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/18-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας.

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

Επί της από 11/03/2021 και με αριθμό 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 αριθμό ειδοποίησης/18-12-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, φορολογικού έτους 2014, προέκυψε για την προσφεύγουσα **τελικό χρεωστικό ποσό 7.651,57 ευρώ**, αντί του πιστωτικού υπολοίπου, ύψους 113,52 ευρώ με βάση την αρχική δήλωση. Το ως άνω ποσό συνίσταται από 6.996,71 ευρώ για τον κύριο φόρο εισοδήματος και από 654,85 ευρώ για την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, υπέβαλε κατά την 03/06/2015, την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με την οποία προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 113,52 ευρώ.

Στη συνέχεια, στις 18/12/2020 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013 και της Ε 2162/2020 εγκυκλίου, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση οίκοθεν τροποποιητική δήλωση, προκειμένου να συμπεριληφθεί στον κωδικό 390 της δήλωσης εισόδημα από μισθωτή εργασία ύψους των 28.453,61 ευρώ (258,881 SEK), που έλαβε ο προσφεύγουσα από την Σουηδία κατά την περίοδο Απριλίου – Δεκεμβρίου 2014.

Η εν λόγω τροποποίηση έγινε βάσει των στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Σουηδίας, όπως αναφέρεται ρητώς στο σώμα της πράξης. Για το ανωτέρω ποσό εισοδήματος προκύπτει ότι δεν καταχωρήθηκε στον κωδικό 652 της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης κάποιο ποσό παρακρατηθέντος φόρου αλλοδαπής.

Ο προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, διευκρινίζει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αφορά μισθούς που έλαβε ως μισθωτή στην Σουηδία, και αιτείται την πίστωση του φόρου που αποδόθηκε στην Σουηδία για το συγκεκριμένο εισόδημα.:

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ο προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκομίζει σε επίσημη μετάφραση τα κατωτέρω σχετικά:

- Πιστοποιητικό τόπου διαμονής.

- Συμβόλαιο μίσθωσης κατοικίας στην Σουηδία.
- Αντίγραφο Σουηδικού Διαβατηρίου.
- Έγγραφο φορ. μητρώου αποτελεσμάτων φορολογίας έτους 2014 από την Φορολογική Διοίκηση Σουηδίας.
- Έγγραφο ειδοποίησης τελικού φόρου αποτελεσμάτων φορολογίας έτους 2014 από την Φορολογική Διοίκηση Σουηδίας.

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

- «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.»

Στην Αιτιολογική Έκθεση του άρθρου 32 αναφέρεται ότι:

«Με τις διατάξεις του άρθρου 32 προβλέπεται σε ποιες περιπτώσεις η Φορολογική Διοίκηση, χωρίς προηγούμενο έλεγχο, εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και η οποία βασίζεται σε στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή σε κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Σε περίπτωση που ο νέος προσδιορισμός φόρου βασιστεί σε διαφορετικά από αυτά που έχουν παρασχεθεί στοιχεία τότε η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να τα αναφέρει. »

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.....».

Επειδή στο άρθρο 9 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

- «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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, ενώ ουδέποτε προκύπτει ότι υπέβαλλε αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2014 εντός της νόμιμης προθεσμίας, όπως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1177/2014, ΠΟΛ 1260/2014, ΠΟΛ 1058/2015 και ΠΟΛ 1201/2017.

Επιπροσθέτως, από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1058/2015 που ήταν σε ισχύ για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ρητώς ότι:

“Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων Μ0–Μ1–Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.”

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 όπως ισχύουν για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.

.....
3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30^η Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή, από όλες τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει πως ο προσφεύγουσα όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα της από κάθε πηγή στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4300/1963 “Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Σουηδίας συμβάσεως περί αποφυγής διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής” ορίζεται ότι:

«Άρθρον II

1. Η παρούσα σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος και κεφαλαίου των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαιρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως δε του τρόπου καθ' ον ούτοι εισπράττονται.

2. Ως φόροι εισοδήματος και κεφαλαίου θεωρούνται άπαντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος, ή του συνολικού κεφαλαίου ή επί των στοιχείων εισοδήματος ή κεφαλαίου περιλαμβανομένων των φόρων επί κερδών προκυπτόντων εκ της μεταβιβάσεως κινητής ή ακινήτου περιουσίας και φόρων επί των συνολικών ποσών των ημερομισθίων ή μισθών των καταβαλλομένων υπό επιχειρήσεων.

3. Οι ισχύοντες φόροι εφ' ων η παρούσα σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικότερον:

α) Προκειμένου περί της Ελλάδος:

I) Ο προσωπικός φόρος εισοδήματος (περιλαμβανομένων των συμπληρωματικών φόρων) και

II. Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (καλουμένων εφεξής «ελληνικός φόρος»).

β) Προκειμένου περί της Σουηδίας:

I. Ο Κρατικός φόρος εισοδήματος περιλαμβανομένου του φόρου ναυτικών και του φόρου τοκομεριδίων.

II. Ο φόρος επί του προσωπικού δημοσίων θεαμάτων.

III. Ο κοινοτικός φόρος εισοδήματος και

IV. Ο κρατικός φόρος κεφαλαίου (καλουμένων εφεξής «σουηδικός φόρος»).

Άρθρον XIII

1. Τηρουμένων των διατάξεων των άρθρων XIV, XV και XVI, μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρόμοιαι αποζημιώσεις, κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, δι' έμμισθον απασχόλησιν, φορολογούνται μόνον εν των Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ως άνω παραγράφου 1 αποζημιώσεις κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι απασχολήσεως ασκουμένης εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει φορολογούνται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος, εάν:

α) Ο λαμβάνων παραμένη εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικό έτος και

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή επ' ονόματι εργοδότη οστις δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως διατηρουμένης υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει.

Άρθρον XXIII

1. Τηρουμένων των διατάξεων του ελληνικού νόμου, των αφορωσών την έκπτωσιν εκ του ελληνικού φόρου, φόρου καταβλητέου επί εδάφους εκτός της Ελλάδος, ο σουηδικός φόρος ο πληρωτέος κατά τους σουηδικούς νόμους και συμφώνως προς την παρούσαν σύμβασιν, είτε αμέσως ή δια παρακρατήσεως, εν σχέσει προς εισόδημα προκύπτον εκ πηγής εντός της Σουηδίας, εκπίπτει εξ οιοδήποτε ελληνικού φόρου καταβλητέου επί του εν λόγω εισοδήματος.»

Επειδή, από τις διατάξεις των ανωτέρω άρθρων 13 και 23 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Σουηδίας δεν προκύπτει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στην πηγή για την φορολογική Διοίκηση της Σουηδίας του εισοδήματος που αποκτά από μισθωτή εργασία φορολογικός κάτοικος Ελλάδος στην Σουηδία. Το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης από το ένα κράτος αποκλείει κάθε δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος από το άλλο κράτος. Αντιθέτως, στην συγκεκριμένη περίπτωση η ΣΑΔΦ Ελλάδος-Σουηδίας, θέτει στην διακριτική ευχέρεια του κράτους πηγής του εισοδήματος το δικαίωμα της κατά προτεραιότητας φορολόγησης του εισοδήματος από αυτό το κράτος και εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13, χωρίς να αποκλείει ή να περιορίζει το δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος από το κράτος φορολογικής κατοικίας, η δε αποφυγή της διπλής φορολόγησης επιτυγχάνεται με την πίστωση του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή κατά

τις προβλέψεις του άρθρου 23 της οικείας ΣΑΔΦ. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή υπερβαίνει το ποσό του οφείλεται στην Ελλάδα, δεν προβλέπεται επιστροφή φόρου από την Ελληνική Φορολογική Αρχή σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν.4172/2013.

Επειδή, από τις διατάξεις των ανωτέρω άρθρων 13 και 23 της ΣΑΔΦ

Από εξέταση επί των δεδομένων που διαβίβασε η Φορολογική Διοίκηση της Σουηδίας στην Ελλάδα που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών διαπιστώνεται ότι παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος 6.943,67 € (63.176 SEK) στην Σουηδία επι του ανωτέρω εισοδήματος.

Συνεπώς, το ως άνω ποσό φόρου με το οποίο η Φορολογική Αρχή της Σουηδίας φορολόγησε το εισόδημα από μισθωτή εργασία της προσφεύγουσας, θα έπρεπε να είχε καταχωρηθεί στον κωδικό 652 της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης από την οποία προέκυψε η κρινόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του Φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμό/16-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, φορολογικού έτους 2014 σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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
Α5 Τμήματος Επανεξέτασης
ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ**

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.