



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19-04-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1262

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 από 20-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός αρ., κατά της με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης) και με ημερομηνία έκδοσης 22-11-2021 Πράξης Διοικητικού

Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης) και με ημερομηνία έκδοσης 22-11-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

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

Επί της από 20-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. ειδοποίησης (αρ. δήλωσης και Α.Χ.Κ. /, /) και με ημερομηνία έκδοσης 22-11-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015 προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους **8.933,89€**.

Σύντομο Ιστορικό

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, υπέβαλε κατά την 20-05-2016, την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 288,61€.

Στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Σουηδίας, η αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης με οίκοθεν υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» της εν λόγω δήλωσης συμπλήρωσε το ποσό των 33.513,95€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» το ποσό των 6.557,87€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην οίκοθεν τροποποιητική δήλωση στις

22-11-2021 συμπληρώνοντας στον κωδικό 389 το ποσό των 33.513,95€ και στον κωδικό 651 το ποσό των 6.557,87€, παραβιάζοντας με αυτόν τον τρόπο την ΣΑΔΦ μεταξύ Σουηδίας και Ελλάδας. Αντ' αυτού ισχυρίζεται πως ορθώς ο ίδιος δήλωσε ίδιο στην αρχική τροποποιητική του δήλωση στις 15-11-2021 στον κωδικό 659 «εισοδήματα που απαλλάσσονται από φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» το ποσό των 26.230,82€.

-Εκ παραδρομής έχει βεβαιωθεί στο ΑΦΜ της συζύγου του ποσό για συγγραφικά δικαιώματα για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος στην αλλοδαπή. –

- Μη νομιμότητα της εκδόσεως πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθώς δεν έχει προηγηθεί εντολή ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

- α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου,*
- β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου,*
- γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και*
- δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»*

Επειδή, στο άρθρο 31 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την

έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.

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, στο άρθρο 33 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωσή του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεσή της και αφορούν ιδίως το επίπεδο διαβίωσης του φορολογουμένου, την άσκηση της επαγγελματικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητάς του ή ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ' εκτίμηση φορολογητέας ύλης και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 προηγούμενου 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 παράγραφο 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 παραγράφου 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.

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

.....

3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000.

Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Από τις διατάξεις των ανωτέρω διατάξεων των άρθρων 30-37 του Ν.4174/2013, προκύπτουν αναλυτικά και συνδυαστικά οι κατωτέρω διαπιστώσεις:

- Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εκδίδεται μόνον κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου.
- Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εκδίδεται άνευ διενέργειας ελέγχου και μόνον σε περίπτωση υφιστάμενης υποβολής αρχικής δήλωσης από τον φορολογούμενο.
- Πράξη Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου εκδίδεται άνευ διενέργειας ελέγχου και μόνον σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από τον φορολογούμενο σε προγενέστερο χρόνο.
- Η έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Διοικητικού ή Εκτιμώμενου Προσδιορισμού Φόρου από την Φορολογική Αρχή μπορεί να γίνει οποτεδήποτε εντός της προθεσμίας παραγραφής, δεν συνιστά, ούτε είναι αποτέλεσμα φορολογικού

ελέγχου, ούτε προϋποθέτει την τήρηση των προβλεπόμενων διαδικασιών διενέργειας φορολογικού ελέγχου όπως έκδοση και κοινοποίηση Εντολής Ελέγχου ή και έκδοση και κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ενώ καταφανώς δεν απαιτείται η έκδοση και κοινοποίηση έκθεσης φορολογικού ελέγχου.

- Με την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου δύναται η Φορολογική Διοίκηση νομίμως να επαναπροσδιορίζει και να τροποποιεί οίκοθεν το οφειλόμενο ποσό του φόρου βασιζόμενη σε στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε προγενέστερη φορολογική δήλωση, για παράδειγμα μέσω μεταφοράς ποσών από έναν κωδικό της υποβληθείσας δήλωσης σε κάποιον άλλον, ή σε κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, όπως στην προκειμένη περίπτωση, με την προσθήκη στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις Φορολογικές Διοικήσεις χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Η έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου δεν θίγει το δικαίωμα του φορολογουμένου για υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.
- Η οίκοθεν τροποποίηση από την Φορολογική Αρχή προηγουμένως υποβληθείσας από τον φορολογούμενο δήλωσης συνιστά νόμιμο δικαίωμα και διακριτική της ευχέρεια και απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου στο πλαίσιο των ειδικότερων διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.4174/2013.
- Η έκδοση και κοινοποίηση της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της αρχικής προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ήτοι για το φορολογικό έτος 2015, σε χρόνο προγενέστερο της 31/12/2021. Επιπροσθέτως, η λήψη από την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση στοιχείων στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις Φορολογικές Διοικήσεις χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά το 2021, επιτρέπει την παράταση του ορίζοντα παραγραφής κατά 1 έτος σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013.

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 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 ειδικώτερον:

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 άλλα παρόμοια 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 ασκούμενης 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 εργοδότης όστις δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως διατηρουμένης υπό του εργοδότης 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 εκ οιουδήποτε 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, εν προκειμένω, στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Σουηδίας, η αρμόδια ελληνική φορολογική αρχή ενημερώθηκε ότι ο προσφεύγων εισέπραξε εισόδημα αλλοδαπής 32.804,69€ για το οποίο κατέβαλε φόρο στην αλλοδαπή ύψους 6.557,87€.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων και βάσει των διατάξεων των ανωτέρω άρθρων 13 και 23 της ΣΑΔΦ, προκύπτει πως ορθώς και νομίμως η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, ενήργησε εντός του υφιστάμενου νόμιμου πλαισίου συμπληρώνοντας τον σχετικό κωδικό 389 και τον κωδικό 651 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τα ποσά βεβαίωσης που διαβιβάστηκαν από την Φορολογική Διοίκηση της Σουηδίας, εξέδωσε και κοινοποίησε την κρινόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013.

Επειδή, επιπλέον, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι εκ παραδρομής έχει βεβαιωθεί στο ΑΦΜ της συζύγου του ποσό για συγγραφικά δικαιώματα για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος στην αλλοδαπή.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την προσβαλλόμενη με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης.) και με ημερομηνία έκδοσης 22-11-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015, ο κωδικός 673 »Δικαιώματα (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης που εισπράττονται και δεν αφορούν την επιχειρηματική σας δραστηριότητα» έχει συμπληρωθεί με το ποσό των 17,32€ για τον προσφεύγοντα, ενώ δεν προκύπτει να έχει ληφθεί υπόψη το ίδιο ποσό στον κωδικό 674 για τη σύζυγο του προσφεύγοντος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται στο σύνολο του ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, καθώς προβάλλονται αλυσιτελώς άνευ νομικού ερείσματος και υπόστασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της με αριθ. ειδοπ. (αρ. δήλωσης.) και με ημερομηνία έκδοσης 22-11-2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015.

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

Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό: 8.933,89€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό ειδοποίησης/2021 (αρ. δήλωσης και Α.Χ.Κ./.....,/.....) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2015.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΑΠΟΥΤΣΑΚΗΣ

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.