



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 19/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1306

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

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 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. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

2. 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.

3. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών επί του με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικού αιτήματος για διαγραφή των προσαυξήσεων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών επί του με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικού αιτήματος για διαγραφή των προσαυξήσεων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών δεν έγινε δεκτό το με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικά υποβληθέν αίτημα του προσφεύγοντος, με το οποίο ζητούσε τη διαγραφή των προσαυξήσεων για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2017.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε, από κοινού με τη σύζυγό του, τη με αριθμ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, δηλώνοντας αμοιβές από μισθωτή εργασία της συζύγου του, με βάση την οποία εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό επιστροφής 347,78 ευρώ. Στη συνέχεια, υπέβαλε τη με αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση, δηλώνοντας αναδρομικές αποδοχές από μισθωτή εργασία της συζύγου του, με βάση την οποία εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου χωρίς να μεταβληθεί το τελικό πιστωτικό ποσό.

Στο πλαίσιο της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Γερμανίας, η ελληνική φορολογική διοίκηση ενημερώθηκε από τη φορολογική διοίκηση της Γερμανίας ότι ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 απέκτησε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης ύψους 78.424,23 ευρώ, τα οποία δε συμπεριέλαβε στις ως άνω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Ως εκ τούτου, κατόπιν σχετικής ειδοποίησής του από το τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, ο προσφεύγων υπέβαλε στις εκπρόθεσμη 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (με το με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικό μήνυμά του), δηλώντας το ποσό των 78.424,23 ευρώ στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και το ποσό των 22.792,99 ευρώ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή».

Με βάση την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών η με αριθμ. ειδοποίησης, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 9.080,25 ευρώ.

Επί του βεβαιωθέντος ποσού 9.428,03 ευρώ (ήτοι χρεωστικό ποσό 9.080,25 ευρώ πλέον αρχικού πιστωτικού ποσού 347,78 ευρώ) υπολογίστηκαν και προσαυξήσεις άρθρου 53 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι η εν λόγω 2^η τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντα ασκήθηκε εκπρόθεσμα μετά 56 μήνες από την λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, επί του ανωτέρω ποσού του φόρου υπολογίστηκαν και προσαυξήσεις εκπροθέσμου. Κατόπιν υποβολής του με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικά υποβληθέντος αιτήματος του προσφεύγοντος για τη διαγραφή των ως άνω προσαυξήσεων εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών η με αριθμ. πρωτ. αρνητική απάντηση

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών και τη διαγραφή των προσαυξήσεων επικαλούμενος εσφαλμένη αντίληψη σχετικά με την έννοια του παγκόσμιου φορολογούμενου και έλλειψη πρόθεσης αποφυγής πληρωμής των υποχρεώσεων του, αναφέροντας επιπλέον ότι:

1. Καταβάλλοντας τη φορολογική υποχρέωση στη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) στην οποία η Ελλάδα ανήκει (22.792,99 ευρώ), θεώρησε ότι έχει καλύψει τις υποχρεώσεις του και ως προς την Ελλάδα - μέλος της ΕΕ, στην οποία ανέκαθεν ήταν εμπρόθεσμος ως προς τις φορολογικές του απαιτήσεις.
2. Το ίδιο φορολογικό έτος 2018 κατέβαλε εμπρόθεσμα και χωρίς καθυστέρηση ποσό 6.840 ευρώ, και το επόμενο φορολογικό έτος 18.723,99 ευρώ.
3. Για τη συγκεκριμένη οικονομική υποχρέωση ενημερώθηκε τηλεφωνικά (.....) από τη Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, στην οποία ανταποκρίθηκε χωρίς καθυστέρηση (.....) καταβάλλοντας το 40% του ποσού και πραγματοποιώντας άμεση ρύθμιση για εξόφληση του υπόλοιπου ποσού.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4172/2013:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

.....

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.»

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ν. 4172/2013:

«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 30ή Ιουνίου 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.

.....

6. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

α) του φόρου που παρακρατήθηκε,

β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,

γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

Η καταβολή του φόρου γίνεται σε τρεις (3) ισόποσες διμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου και η καθεμία από τις επόμενες μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των μηνών Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου, από την προθεσμία υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1121/2018 η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, παρατάθηκε μέχρι την 26η Ιουλίου 2018.

Επειδή στη συνέχεια σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1138/2018, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν.4172/2013, η οποία παρατάθηκε με την ΠΟΛ.1121/2018 απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών μέχρι τις 26.7.2018, παρατάθηκε μέχρι την 30η Ιουλίου 2018.

Επειδή στο άρθρο 53 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«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, περαιτέρω, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα στην ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62.

1. Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1)

Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ και για τα οποία εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού από την 1.1.2014 και μετά. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών.

Μεταβατικά, και μέχρι τις 31.12.2017, ο τόκος υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο τον μήνα (άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 15).

Αφετηρία για τον υπολογισμό του τόκου είναι η επόμενη ημέρα από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Ειδικά, στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και πράξεων εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις, υποθέσεις ή φορολογικά έτη από την 1.1.2014 και μετά, αφετηρία

υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο κατά περίπτωση φόρος.»

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατά το φορολογικό έτος 2017 φορολογείται στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του. Ως εκ τούτου όφειλε να δηλώσει το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης ύψους 78.424,23 ευρώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις ισχύουσες διατάξεις, ήτοι μέχρι τις 30/07/2023.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ορθά και νόμιμα η Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντος για διαγραφή των προσαυξήσεων που προέκυψαν λόγω του εκπροθέσμου υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, καθώς οι προσαυξήσεις αυτές επιβάλλονται αντικειμενικά, λόγω μη τήρησης της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πρόθεση ή μη του φορολογούμενου για αποφυγή πληρωμής του φόρου, με αφετηρία υπολογισμού τους τη λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει της κείμενης νομοθεσίας, ο φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της με αριθμ. πρωτ. αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών επί του με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικού αιτήματος για διαγραφή των προσαυξήσεων.

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 της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.