



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 05-06-2024

Αριθμός απόφασης: 1772

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312362

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).
- β. Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).
- γ. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- ε. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση 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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθμό ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της ΑΑΔΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, την, υπέβαλε τη με αριθμό αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, συμπληρώνοντας στον κωδικό «389» («Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης») του εντύπου Ε1 αυτής ποσό ύψους 15.566,00€, το οποίο αφορά σε εισόδημα από την εργασία του στην Γερμανία.

Βάσει της ως άνω αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προσφεύγοντος εκδόθηκε την η με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ.) του οικείου φορολογικού έτους, του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό οφειλόμενο ποσό ύψους **3.502,97€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης καθώς και την επανεκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2017, ισχυριζόμενος ότι λανθασμένα βεβαιώθηκε φόρος καθώς έχει ήδη φορολογηθεί στη Γερμανία για το εισόδημα που έχει αποκτήσει εκεί και συνεπώς, δε θα έπρεπε να δηλωθεί στην Ελλάδα, διότι ως μόνιμος κάτοικος εξωτερικού που είναι δεν είναι υπόχρεος υποβολής φορολογικής δήλωσης.

Ως προς την τεκμηρίωση αυτού προσκομίζεται βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής από την οποία βεβαιώνεται το ύψος του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός του, ποσού 15.566,00€, με τη μετάφρασή της στην ελληνική γλώσσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4987/2023 (ήδη άρθρου 72 ν.5104/20244), ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η προθεσμία του τρίτου

εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή στο άρθρο 3 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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 το άρθρο 67 της ΠΟΛ.1067/2015, αναφέρεται ότι:

«Περαιτέρω, οι κάτοικοι εξωτερικού υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα, φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο, από πηγές Ελλάδας. Αντιθέτως, ένας κάτοικος εξωτερικού που διαθέτει π.χ. δευτερεύουσα κατοικία/επιβατικό αυτοκίνητο στην Ελλάδα ή προβαίνει σε αγορά ακινήτου/αυτοκινήτου στην Ελλάδα, εφόσον δεν αποκτά πραγματικό εισόδημα στη χώρα μας, δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από το συνδυασμό των διατάξεων της εν λόγω παραγράφου με τις διατάξεις της περ. η' του άρθρου 33 του ν.4172/2013.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1068/2018 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή.» και στις οδηγίες συμπλήρωσης της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων Φορολογικού Έτους 2017, μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

«Οι κάτοικοι εξωτερικού είναι υπόχρεοι για υποβολή δήλωσης μόνο όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα φορολογούμενο με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς) ή απαλλασσόμενο από πηγές Ελλάδος.

Στη δήλωση συμπληρώνονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματα ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και τα απαλλασσόμενα από τον φόρο. Σε κάθε περίπτωση παρακράτησης φόρου ακόμη και στην περίπτωση αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενων εισοδημάτων, συμπληρώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος.». ...

Επειδή, σύμφωνα με τη Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας, η οποία κυρώθηκε με τον α.ν. 52/1967 (ΦΕΚ 134/4-8-1967 τ. Α΄):

«Άρθρον XI

(1) Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσίν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενο Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητός του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενο εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τα προηγουμένως διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπό προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεόρασεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις.

(2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος. [...]

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα εκδόθηκε η με αρ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και καταλογίστηκε ποσό φόρου για το εισόδημα που απέκτησε στην Γερμανία, δεδομένου ότι κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ήταν μόνιμος κάτοικος Γερμανίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο (Taxis-Μητρώο) της Υπηρεσίας μας ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 ήταν φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και ειδικότερα Γερμανίας (αρ. δήλωσης).

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων αναφέρονται τα εξής:

«Επειδή ο προσφεύγων δεν ήταν υπόχρεος σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, καθόσον δεν είχε καθόλου εισοδήματα στην Ελλάδα.

Επειδή ο προσφεύγων παρόλα αυτά, υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, όπου δήλωσε εισοδήματα της αλλοδαπής και χωρίς να φέρει τα σχετικά δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει ότι έχει καταβληθεί ο φόρος αυτός στην αλλοδαπή.»

Επειδή ο προσφεύγων δε δήλωσε κανένα στοιχείο εσόδου από πηγές Ελλάδας και συνεπώς, ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής χωρίς πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα, δεν είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικείο φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση να υποβάλλει στην Ελλάδα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει την σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής Αρχής από την οποία βεβαιώνεται το ύψος του συνολικού φορολογητέου εισοδήματός του, ποσού 15.566,00€, για το οποίο αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης έχει η Γερμανία, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Γερμανίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 74 ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του παρόντος, για έναν από τους εξής λόγους:

α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης,

β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος.

2. Για την ακύρωση ή τροποποίηση υποβάλλεται αίτηση του φορολογούμενου εντός προθεσμίας τριών (3) ετών από την κοινοποίηση της πράξης ή, σε περίπτωση άμεσου προσδιορισμού του φόρου, από την υποβολή της δήλωσης. Αν η έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης οφείλεται σε επιγενόμενο λόγο, που γεννήθηκε εντός του τελευταίου τριμήνου της προθεσμίας του προηγούμενου εδαφίου, η αίτηση δύναται να υποβληθεί εντός τριών (3) μηνών από τη γένεση του λόγου αυτού. Η σχετική πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης εκδίδεται εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από την υποβολή της αίτησης.

3. Άμεσος προσδιορισμός ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί για τους λόγους που αναφέρονται στην παρ. 1 και χωρίς την αίτηση της παρ. 2. Επιπλέον, ποσά που οφείλονται από τον φορολογούμενο με βάση την πράξη τροποποίησης της παρούσας, καταβάλλονται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής στον φορολογούμενο.

4. Κατά της πράξης της Φορολογικής Διοίκησης, με την οποία απορρίπτεται η αίτηση του φορολογούμενου, καθώς και κατά της πράξης που εκδόθηκε με βάση την παρ. 3, χωρεί άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72.

5. Η διαδικασία του παρόντος δεν αναστέλλει την προθεσμία και δεν κωλύει την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ή της προσφυγής ενώπιον του δικαστηρίου. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ή η εκκρεμοδικία δεν κωλύουν τη διαδικασία του παρόντος. Αν έχει ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή με την οποία προβάλλεται ως λόγος ακύρωσης ή τροποποίησης πράξης λόγος που αναφέρεται στην παρ. 1, δεν χωρεί κατά της ίδιας πράξης και για τον ίδιο λόγο υποβολή αίτησης με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 ή έκδοση πράξης χωρίς αίτηση με βάση τις διατάξεις της παρ. 3.»

Επειδή, από το περιεχόμενο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι συντρέχει στην περίπτωση του προσφεύγοντος η απαιτούμενη από τη διάταξη της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 74 του ν.5104/2024, δεδομένου ότι αναφέρεται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης αφού σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεδομένου ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Γερμανίας, κατά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Γερμανίας, δεν φορολογείται στην Ελλάδα για το υπό κρίση εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 15.566,00 € που απέκτησε κατά το κρινόμενο έτος στην Γερμανία.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση της με αρ. ειδοποίησης. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Α.Α.Δ.Ε., λόγω πρόδηλης έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με το ως άνω 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**

**Ο/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.