



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29-10-2021

Αριθμός απόφασης: 3308

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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. 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 Β' 1440/27-07-2017).

ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:....., κατοίκου, επί της οδού, κατά: α) της με αριθμό ειδοποίησης/16-12-2020 (αριθμ. δήλωσης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, β) της υπ' αριθμ. /17-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2014, καθώς και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης προγενέστερης ή μεταγενέστερης.
6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ. /20-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης/16-12-2020 (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 του προϊσταμένου της ΔΟΥ, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ύψους 8188,30€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.037,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 9.226,21€.

Με την υπ' αριθμ. /17-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι στα πλαίσια της αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών στοιχείων μεταξύ των κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ειδικότερα δεδομένων που αφορούν σε αποδοχές- μισθούς από Βουλγαρία φορολογικού έτους 2014, προέκυψε ότι έλαβε και δεν δήλωσε εισοδήματα αλλοδαπής και η Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου βάσει της Ε.2162/2020 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. /16-12-2020 εκπρόθεσμη τροποποιητική χρεωστική δήλωση φορολογίας εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2014.

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπροθέσμως μέσω διαδικτύου την υπ' αριθμόν/28-08-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 από την οποία προέκυψε η με αριθμό/28-08-2015 αρχική πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με χρεωστικό ποσό 1.247,78€.

Σύμφωνα με αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών-μισθών που είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ., τα οποία υπέβαλαν ηλεκτρονικά οι φορείς που τις κατέβαλαν, ο εισέπραξε το ποσό των 28.050,64€ για το έτος 2014 από τη Βουλγαρία, το οποίο δεν το είχε δηλώσει, ως όφειλε. Δεδομένου ότι το εν λόγω εισόδημα δεν συμπεριλήφθηκε στη δήλωση του φορολογικού έτους 2014, ούτε σε κάποια άλλη τροποποιητική δήλωση, η Δ.Ο.Υ. προέβη άμεσα σε οίκοθεν εκκαθάριση του φορ. έτους 2014, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013 **και σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με το με αρ. Πρωτ. ΔΕΛ Δ 163389 ΕΞ 2020 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε, και ακολούθησε η έκδοση της με αριθμό/16-12-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με τελικό χρεωστικό υπόλοιπο 9.226,21€ για το φορ. έτος 2014.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους παρακάτω λόγους:

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος δεν είναι νόμιμη, διότι η αιτιολογία της είναι αόριστη και δεν αναφέρει ειδικά ποια ήταν τα συγκεκριμένα στοιχεία που λήφθηκαν υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση της Βουλγαρίας, αν ο φόρος υπολογίστηκε και καταβλήθηκε στη Βουλγαρία κ.α. Συνακόλουθα και η δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη πάσχει νομιμότητας αφού έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα στην πρώτη προσβαλλόμενη πράξη.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να του δοθεί η δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης.
3. Η επικαλούμενη από τη φορολογική διοίκηση ηλεκτρονική κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι άκυρη, διότι δεν κοινοποιήθηκε ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου η οποία να δικαιολογεί την έκδοσή τους. Κατά συνέπεια δεν διακόπηκε η κατά το αρ. 36§1 του ν. 4174/2013 πενταετής παραγραφή, η οποία πλέον έχει ήδη συντελεστεί.
4. Επιπλέον οι πράξεις είναι άκυρες διότι το εισόδημά του από Βουλγαρία έχει φορολογηθεί νόμιμα και πλήρως εκεί κατ' εφαρμογή της γενικής αρχής περί αποφυγής της «διπλής φορολογίας» και της σχετικής από 15/2/1991 διεθνούς σύμβασης μεταξύ της Ελλάδας και της Βουλγαρίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό (περί αιτιολογίας των πράξεων):

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη*

νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., **4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2162/2020: Με τις διατάξεις των [παρ. 2](#) και [3 του άρθρου 32](#) του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι 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. 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.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της [παρ.1 του άρθρου 32](#), ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

A. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του, είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία

προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις [Α.1025/2020](#), [Α.1009/2019](#), [ΠΟΛ.1025/2017](#) Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την [Α.1099/2019](#) Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την [ΠΟΛ.1033/2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.[...]

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxisnet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την [παράγραφο 4 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της [παραγράφου 3 του άρθρου 32](#) του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του [άρθρου 36](#) ΚΦΔ.

Επειδή πάνω στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναφέρεται ο λόγος για τον οποίο η φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό του φόρου ήτοι, «βάσει στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Βουλγαρίας», συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεια.

Όσον αφορά τον δεύτερο ισχυρισμό περί παράβασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20)

ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣτΕ ότι: “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του αποφασίζοντος οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιαδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, περαιτέρω και όπως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ’ αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης δεν προβλέπεται, εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από το φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας

δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεση της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σ' αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δε συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μη συνδεομένων προς υποκειμενική συμπεριφορά.(ΣΤΕ 565/2005)

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν 4174/2013 "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 διάθεση 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."

Επειδή, υπό το καθεστώς του ΚΦΔ (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι: «...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, όπως είναι λογικό, η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής δήλωσης από μέρους του φορολογούμενου δεν εμποδίζει τη φορολογική αρχή να προχωρήσει αυτεπάγγελα στην εξακρίβωση της φορολογητέας ύλης και τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου (Βλ. Μ. Στασινόπουλο, Μαθήματα Δημοσιονομικού Δικαίου και Δημοσίου Λογιστικού, 1956, σ. 284). Έτσι, με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 34, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 46 παρ. 4 του ν. 4223/2013, ορίζεται ότι «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» (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 858).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 5§1 του ν. 4174/2013: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 8 & 10 της Ε 2162/2020: 8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της [παρ. 2 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο taxinet ειδοποίηση με διαδρομή (link) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την [παράγραφο 4 του άρθρου 5](#) του ΚΦΔ.[...]

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του [άρθρου 36](#) ΚΦΔ.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36§1 του ν. 4174/2013: 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.

Επειδή, η πράξη εκδόθηκε στις 23-12-2021 και κοινοποιήθηκε την ίδια μέρα με τη διαδικασία ηλεκτρονικής κοινοποίησης που προβλέπεται στην Ε 2162/2020, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός περί παραγραφής είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: «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. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης....»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§1&2 του ν. 4174/2013 : «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. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης...»

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρο 30 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *“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, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

- α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.”*

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *“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.”

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι *“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. ”.*

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν 4172/2013 " 1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:.... δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο,...., ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων".

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 14 του ν. 2255/1994, όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν. 2927/2001: **«Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.»**: 1. Εισόδημα, που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλες δραστηριότητες μη εξαρτημένου χαρακτήρα, φορολογείται μόνο σε αυτό το Κράτος, εκτός αν αυτός διατηρεί κατά συνήθη τρόπο καθορισμένη βάση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για το σκοπό της άσκησης των δραστηριοτήτων του. Αν αυτός διατηρεί μια τέτοια καθορισμένη βάση, το εισόδημα μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος αλλά μόνο κατά το ποσό που ανήκει σε αυτήν την καθορισμένη βάση.

2. Ο όρος "επαγγελματικές υπηρεσίες" περιλαμβάνει ειδικά μη εξαρτημένες επιστημονικές, φιλολογικές, καλλιτεχνικές, εκπαιδευτικές ή διδακτικές δραστηριότητες, όπως επίσης και τις μη εξαρτημένες δραστηριότητες των γιατρών, δικηγόρων, μηχανικών, αρχιτεκτόνων, οδοντιάτρων και λογιστών.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 15§1,2 του ν. 2255/1994: 1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16,18 και 19 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για κάποια εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εργασία αυτή ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο

Κράτος. Αν η εργασία αυτή ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, αμοιβή, που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, αν:

α) Ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος που ενδιαφέρει, β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη, ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23§1 του ανωτέρω νόμου: 1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως εξής:

α) Στις περιπτώσεις που κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στη Βουλγαρία, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει:

- ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία

- ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Βουλγαρία.

β) Μια τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αναλογεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

γ) Στις περιπτώσεις που το εισόδημα που αποκτάται από τη Βουλγαρία είναι μέρος που πληρώνει μια εταιρεία κάτοικος Βουλγαρίας σε μια εταιρεία που είναι κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας, η πίστωση φόρου θα λαμβάνει υπόψη της το φόρο στα κέρδη που καταβλήθηκαν στη Βουλγαρία από την εταιρεία που πληρώνει τα μερίσματα γι' αυτό το εισόδημα.

Επειδή, στο άρθρο 16 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την [παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.](#)."

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2014: «1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της [παραγράφου 1 του άρθρου 9](#) του ν. [4172/2013](#), με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

- Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

- Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.»

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/8.10.2021 «5.- τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα, για τα οποία διενεργείται η μετάφραση, πρέπει να προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις αρμόδιες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ κατά τα διεθνή νόμιμα [(Κανονισμός (ΕΕ) 2016/1191, Κανονισμός (ΕΕ) 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από το ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση)], σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του προαναφερθέντος αριθ. [Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020](#) εγγράφου μας και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή φωτοαντίγραφα αυτών, εφόσον έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, κατά τις διατάξεις του 4ου εδ. της περίπτ. β' της [παρ. 2](#) του [άρθρου 11](#) του ν. [2690/1999](#) (Α' 45), όπως ισχύουν.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, ούτε για το είδος της εργασίας που προσέφερε στη Βουλγαρία, ούτε για το ποσό που φορολογήθηκε εκεί, όπως για παράδειγμα βεβαίωση αποδοχών ή κάποιο άλλο επίσημο έγγραφο από τη Βουλγαρία, επίσημα μεταφρασμένο με την επισημείωση της σφραγίδας της Χάγης (apostille), απ' όπου να

αποδεικνύεται ότι έχει φορολογηθεί για τα εισοδήματα που προέκυψαν στη Βουλγαρία στη χώρα της πηγής του εισοδήματος, δε δύναται να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του περί φορολόγησης στην αλλοδαπή και κατά συνέπεια απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο φορολογούμενος, στα πλαίσια του άρθρου 63B του ν. 4174/2013, δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την κοινοποίησή της, για λόγους που ανάγονται σε πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία για τη στοιχειοθέτηση αυτής (βεβαιώσεις της αλλοδαπής αρχής επίσημα μεταφρασμένες κατά τα διεθνή νόμιμα).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-04-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:..... .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Με αριθμό ειδοποίησης/16-12-2020 (αριθμ. δήλωσης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της : 9.226,21€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.