



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: 3611

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 18/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/21-12-2020 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/21-12-2020 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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/21-12-2020 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικού έτους 2014, προέκυψε για την προσφεύγουσα **τελικό χρεωστικό ποσό 2.134,53 ευρώ**. Το ως άνω ποσό συνίσταται από 1.966,49 ευρώ για τον κύριο φόρο εισοδήματος και από 168,04 ευρώ για την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, δεν υπέβαλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Στη συνέχεια στις 21/12/2020 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 4174/2013 και της Α 1229/2020 εγκυκλίου, η προσαλλόμενη πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση στοιχεία του Μητρώου και του αρχείου βεβαίωσης αποδοχών που υπέβαλε ο εργοδότης με ΑΦΜ για αμοιβές από μισθωτή εργασία συνολικού ύψους 16.803,69 €. Δεν προκύπτει ότι ο εν λόγω εργοδότης παρακράτησε φόρο βάσει των διατάξεων των άρθρων 59 και 60 του Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ως άνω προσαλλόμενης πράξης, επικαλούμενη τις διατάξεις της ΣΑΔΦ Ελλάδος – Ιρλανδίας ενώ διευκρινίζει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αφορά μισθούς που έλαβε εργαζόμενη στην Ελλάδα κατά το διάστημα Απριλίου-Δεκεμβρίου 2014 για την εργοδότηρα με ΑΦΜ για το οποίο έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί ο φόρος που αναλογεί στην Ιρλανδία.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκομίζει τα κατωτέρω:

- Την εικόνα αποδοχών που δημιουργήθηκε με βάση τα στοιχεία που παρείχε η εταιρία
- Τις αποδείξεις πληρωμής (Payslips) της εταιρίας για τους μήνες Απρίλιο-Δεκέμβριο 2014.
- Πιστοποιητικό (P60 Certificate) του εργοδότη προς την Φορολογική Διοίκηση της Ιρλανδίας σε επίσημη μετάφραση.
- Την από 27/02/2021 δήλωση φορολογίας εισοδήματος (E1) όπου δηλώνονται μηδενικά εισοδήματα στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2014 για την οποία δεν προκύπτει ότι εκκαθαρίστηκε.

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 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, εκτιμώμενου, 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 εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου 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 εκτιμώμενου, 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 εκτιμώμενου, 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, εκτιμώμενου, 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.»

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.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 3 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. 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 το άρθρο 4 του ν. 4172/2013:

«1. Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον:

α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του ή

β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό»

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

Επειδή, από τις οδηγίες που δόθηκαν με την Α 1229/2020 ορίζεται ότι:

«1. Για το φορολογικό έτος 2014 στις περιπτώσεις που φορολογούμενοι, φυσικά πρόσωπα, παρά την υποχρέωσή τους να υποβάλουν φορολογική δήλωση εντός του 2015 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 67 του ν. 4172/2013, δεν την υπέβαλαν, εκδίδεται πράξη

εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την προϋπόθεση ότι από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση προκύπτει:

- α) φορολογητέα ύλη για τον κατ' εκτίμηση προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης,
- β) ποσό φόρου προς καταβολή και γ) ότι το ποσό προς βεβαίωση για τον φορολογούμενο υπερβαίνει το ποσό των τριάντα (30) ευρώ..

Με την ίδια πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού υπολογίζεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011, το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 και ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης (άρθρο 44 του ν. 4111/2013) στα φυσικά πρόσωπα, κατά περίπτωση.

Σε περίπτωση εγγάμων ή μερών συμφώνου συμβίωσης δύναται να εκδίδεται πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου και για τους δύο συζύγους/μέρη συμφώνου συμβίωσης, εφόσον εξακολουθεί να υφίσταται η έγγαμη σχέση ή το Σύμφωνο Συμβίωσης μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου.

2. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εκδίδεται για εισόδημα που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που λαμβάνονται μεταξύ άλλων από:

α) τα ηλεκτρονικά αρχεία βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα για το φορολογικό έτος 2014 και

β) από διαθέσιμα στοιχεία που αφορούν λοιπά εισοδήματα και αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης ή απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 ν. 4172/2013, τα οποία αποστέλλονται ετησίως δυνάμει της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014 απόφασης ή περιλαμβάνονται στην τελευταία προ του φορολογικού έτους 2014 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος και στη δήλωση στοιχείων ακινήτων έτους 2014 ή προέρχονται από ηλεκτρονική βάση δεδομένων, που είναι διαθέσιμη στην ΑΑΔΕ, καθώς επίσης και στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών για την εφαρμογή της διεθνούς διοικητικής συνεργασίας στο πεδίο της άμεσης φορολογίας και εν γένει από κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013, η οποία εξυπηρετεί την ανάγκη διασταύρωσης των δηλούμενων εισοδημάτων, των παρακρατούμενων φόρων ή των δαπανών.

5. Η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται με βάση τις διατάξεις της περ. 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.

6. Μετά την έκδοση της πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2014 δήλωση φόρου εισοδήματος συνυποβάλλοντας και τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Στην περίπτωση αυτή,

η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου παύει να ισχύει αυτοδικαίως, εκδίδεται άμεσα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υποβληθείσα δήλωση και τα σχετικά δικαιολογητικά και βεβαιώνονται οι οφειλές που προσδιορίζονται με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Στην περίπτωση που με βάση τη δήλωση και τα δικαιολογητικά προκύψει μικρότερο ποσό οφειλής το επιπλέον βεβαιωθέν ποσό διαγράφεται, το δε τυχόν επιπλέον καταβληθέν ποσό επιστρέφεται κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν. 4174/2013. Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης του φορολογούμενου με την ως άνω διαδικασία λήγει την 31/12/2020 (λόγω συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής) και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 περί εκπρόθεσμης δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή, η πράξη διοικητικού ή τυχόν διορθωτικού προσδιορισμού δύναται να εκδίδεται και να κοινοποιείται έως την 31.12.2021, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013. Για τον υπολογισμό των τόκων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την υποβολή της δήλωσης μέχρι την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

7. Η δήλωση του φορολογούμενου με τα συνοδευτικά έγγραφα υποβάλλεται με ψηφιακή απεικόνιση (scan) μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεσή της και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Ημερομηνία υποβολής της δήλωσης θεωρείται η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου κατά περίπτωση.

Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς ή το αυτοματοποιημένο μήνυμα, που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογούμενου, αποτελεί γι' αυτόν αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **Ν.3300/2004** “Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και ωφέλειας από κεφάλαιο” ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8

Ναυτιλιακές και αεροπορικές μεταφορές

1. Κέρδη προερχόμενα από την εκμετάλλευση πλοίων σε διεθνείς μεταφορές φορολογούνται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο είναι νηολογημένα τα πλοία ή από το οποίο έχουν εφοδιασθεί με ναυτιλιακά έγγραφα.

2. Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1, εισόδημα που αποκτάται από μια επιχείρηση ενός Συμβαλλομένου Κράτους από την εκμετάλλευση πλοίου σε διεθνείς μεταφορές, φορολογείται μόνο στο Συμβαλλόμενο αυτό Κράτος.

3. Κέρδη προερχόμενα από την εκμετάλλευση αεροσκάφους σε διεθνείς μεταφορές φορολογούνται μόνο στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης της επιχείρησης.

4. Για τους σκοπούς αυτού του Άρθρου, κέρδη προερχόμενα από την εκμετάλλευση πλοίων ή αεροσκαφών σε διεθνείς μεταφορές περιλαμβάνουν κέρδη προερχόμενα από την ενοικίαση πλοίων ή αεροσκαφών εάν τέτοια πλοία ή αεροσκάφη δραστηριοποιούνται σε διεθνείς μεταφορές από τον ενοικιαστή ή εάν τέτοια κέρδη από ενοίκια είναι συμπωματικά με άλλα κέρδη όπως αυτά περιγράφονται στις παραγράφους 1, 2 και 3.

5. Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 αυτού του Άρθρου έχουν επίσης εφαρμογή σε κέρδη που πραγματοποιούνται από συμμετοχή σε "POOL" σε κοινοπρακτικής μορφής εκμετάλλευση ή σε πρακτορείο που λειτουργεί σε διεθνές επίπεδο.

Άρθρο 15

ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18, 19 και 21 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη απασχόληση φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται έτσι η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 μέρες σε οποιαδήποτε περίοδο 12 μηνών που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος αυτού του άλλου Κράτους, και

β) η αμοιβή καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που έχει ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις αυτού του Άρθρου, αμοιβή που αποκτάται από εξαρτημένη απασχόληση που ασκείται σε πλοίο ή αεροσκάφος από δραστηριότητες σε διεθνείς μεταφορές, μπορεί να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο τα κέρδη ενός τέτοιου πλοίου ή αεροσκάφους φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 8.»

Επειδή από τα προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει πως η προσφεύγουσα, εργαζόταν για το διάστημα Απριλίου - Δεκεμβρίου 2014 για την μόνιμη εγκατάσταση Ιρλανδικής εταιρίας στην Ελλάδα και είχε αποκτήσει ΑΦΜ και ΑΜΚΑ στην Ελλάδα.

Επειδή, από τις γενικότερες διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 15 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ιρλανδίας, στην περίπτωση που η προσφεύγουσα λογίζεται ως

φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, το εισόδημα που προέκυψε από την εργασιακή της σχέση με την μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα κατά το φορολογικό έτος 2014 φορολογείται αποκλειστικά στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ιρλανδίας και δεν υφίσταται δικαίωμα φορολόγησης για το ίδιο εισόδημα από την Ιρλανδία. Από την άλλη, στην περίπτωση που η προσφεύγουσα λογίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ιρλανδίας και εφόσον δεν προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 15 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ιρλανδίας, τότε δεν υφίσταται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης σε κανένα κράτος που να αποκλείει την φορολόγηση από το άλλο κράτος, αλλά τίθεται στην διακριτική ευχέρεια του κράτους πηγής του εισοδήματος, δηλαδή η Ελλάδα στην συγκεκριμένη περίπτωση, το δικαίωμα της κατά προτεραιότητας φορολόγησης του εισοδήματος που προκύπτει στην Ελλάδα, με πίστωση του φόρου που αποδόθηκε στο κράτος πηγής από την εκκαθάριση του φόρου στο κράτος φορολογικής κατοικίας, δηλαδή την Ιρλανδία, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 της εν λόγω ΣΑΔΦ για απαλοιφή της διπλής φορολογίας. Σε περίπτωση εφαρμογής της ειδικότερης διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ιρλανδίας, που αφορά αποκλειστικά την φορολόγηση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία πληρωμάτων πλοίων και αεροσκαφών διεθνών μεταφορών, από την γραμματική διατύπωση της διάταξης δεν ορίζεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης από το ένα κράτος που να αποκλείει κάθε δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος από το άλλο κράτος, τουτέστιν, και σε αυτήν την περίπτωση η Ελλάδα διατηρεί το δικαίωμα ως κράτος πηγής του εισοδήματος της κατά προτεραιότητας φορολόγησης του, ενώ η εργοδότηρια επιχείρηση είχε την υποχρέωση παρακράτησης φόρου κατά τις διατάξεις των άρθρων 59 και 60 του Ν.4172/2013, ενώ, σε καμία περίπτωση δεν θα έπρεπε να παρακρατείται και να αποδίδεται φόρος εισοδήματος επί των εν λόγω μισθωτών υπηρεσιών αποκλειστικά στην Ιρλανδία από την εργοδότηρια επιχείρηση όπως προκύπτει ότι συμβαίνει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση, δεν προκύπτει απώλεια του δικαιώματος φορολόγησης του κρινόμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας από την Ελλάδα, ως κράτος πηγής του εισοδήματος, ούτε προκύπτει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του κρινόμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας από την Ιρλανδία. Κατά συνέπεια όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί που προβάλλει η προσφεύγουσα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται και εφαρμόζονται περιοριστικά, για την εφαρμογή της ειδικότερης διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ιρλανδίας απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση, η οποία δεν προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/21-12-2020 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας φορολογικού έτους 2014.

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

Φορολογικό Έτος 2014

Τελικό Χρεωστικό: 2.134,63 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/21-12-2020 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας (Α.Χ.Κ.).

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**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.