



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 09-12-2021

Αριθμός απόφασης: 4498

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».

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 12/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Γαλλίας,, κατά των: 1) της με αριθμό ειδοποίησης/16.12.2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με βάση την 1^η τροποποιητική, 2) της με αριθ./16-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, 3) της με αριθμό ειδοποίησης/28-01-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 με βάση την 2^η τροποποιητική και 4) της με αριθμό ειδοποίησης/22.04.2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με βάση την 3^η τροποποιητική του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΩ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ρόδου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε, για το φορολογικό έτος 2014, εμπρόθεσμη αρχική δήλωση με αριθμό/11.08.2015, ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, με μηδενικό αποτέλεσμα εκκαθάρισης. Την 16.12.2020 η Δ.Ο.Υ. Κω, λαμβάνοντας υπόψη το εμπιστευτικό-εξαιρετικά επείγον έγγραφο με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΙΕΞ 2020 της Διεύθυνσης Ελέγχων και της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας, αξιοποίησε το σχετικό αρχείο που περιείχε στοιχεία πληροφοριών τα οποία είχε στη διάθεση της η φορολογική διοίκηση στο πλαίσιο συμφωνίας αποφυγής διπλής φορολογίας, μεταξύ των φορολογικών αρχών Ελλάδας και Γαλλίας, ήτοι απόκτηση από την προσφεύγουσα (φορολογικό κάτοικο Ελλάδας κατά το έγγραφο), εισοδημάτων από μισθούς που είχε λάβει στη Γαλλία και δεν είχαν συμπεριληφθεί στην αρχική φορολογική της δήλωση του έτους 2014. Κατόπιν των ανωτέρω, η ΔΟΥ Κω ενήργησε σύμφωνα με το με αρ. πρωτ: ΔΕΛ ΔΕΞ 2020 ΕΜΠ/ 12-11-2020 έγγραφο οδηγιών της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, εκδίδοντας οίκοθεν τη με αρ. ειδοποίησης/16-12-2020 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την 1^η τροπ. (αρ.δήλωσης:/16.12.2020), με τελικό χρεωστικό ποσό 11.707,65 € και επέβαλε με την με αριθμό/16-12-2020 πράξη, πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ διότι υπεβλήθη εκπροθέσμως η ως άνω με αριθ./16-12-2020 δήλωση.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε την 30.12.2020, τροποποιητική φορολογική δήλωση με αρ. πρωτ., προσκομίζοντας παράλληλα διάφορα παραστατικά στοιχεία προς απόδειξη. Η ΔΟΥ Κω κατόπιν αξιολόγησης και προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/28-01-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την με αριθμό/28-01-2021 τροποποιητική δήλωση με χρεωστικό ποσό 2.098,43 ευρώ.

Ακολούθως, η ΔΟΥ Κω έλαβε από τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων και τη Διεύθυνση Ελέγχων το υπ' αριθμόν: Ο. ΔΕΔΕΑΦΕΞ 2021 ΕΜΠ έγγραφο με σχετικές οδηγίες για την έκδοση και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63B του ΚΦΔ, νέων πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 για ορισμένους φορολογουμένους, μεταξύ αυτών και η προσφεύγουσα, που εισέπραξαν εισοδήματα από το Γαλλικό Δημόσιο. Με βάση λοιπόν το νεότερο έγγραφο, όπου όριζε συγκεκριμένα στην παράγραφο 9 την υποχρέωση της ΔΟΥ Κω, να προβεί σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 63B παρ.3 οίκοθεν σε έκδοση και κοινοποίηση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, για τη συγκεκριμένη φορολογούμενη και λαμβάνοντας υπόψη πλέον το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, συμπληρώθηκαν οι κωδικοί 389 και 651 του εντύπου Ε1 της δήλωσης, εκδόθηκε και

κοινοποιήθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/22-04-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με νέο χρεωστικό ποσό 7056,89 ευρώ.

Εν προκειμένω, δεν προσβάλλεται παραδεκτώς η με αρ. ειδοποίησης/16-12-2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με βάση την 1^η τροπ. δήλωση (οίκοθεν από την ΔΟΥ), ούτε η με αρθ. ειδοποίησης/28-1-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 2014, καθώς αυτές έχουν τροποποιηθεί με την έκδοση της με αρ. ειδοποίησης/22-4-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του ίδιου φορολογικού έτους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστούν-ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες, ισχυριζόμενες τα κάτωθι:

1) Εργάστηκε στην Ελληνογαλλική Σχολή Αθηνών Ευγένιος Ντελακρουά ως αποσπασμένη δημόσιος υπάλληλος του Γαλλικού κράτους με σύμβαση τοπικού χαρακτήρα. Διέμενε στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μικρότερο των 183 ημερών που είναι το όριο που θέτει η ελληνική νομοθεσία σχετικά με την φορολογική κατοικία, επομένως κατά το φορολογικό έτος 2014 ήταν κάτοικος εξωτερικού. Επιπλέον, δεν λάμβανε κανένα εισόδημα από πηγές Ελλάδας το 2014, καθώς το εισόδημά της προερχόταν από το γαλλικό δημόσιο, με αποτέλεσμα αποκλειστική φορολογική αρμοδιότητα επ' αυτού να έχει η Γαλλία και όχι η Ελλάδα, σύμφωνα με την Ελληνογαλλική σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας Το γαλλικό κράτος για το φορολογικό έτος 2014 επέβαλε φόρο επί του εισοδήματός της, ύψους 4.123,00 ευρώ, τον οποίο και κατέβαλε.

2) Παράβαση του άρθρου 14 της Ελληνογαλλικής σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας Ν.Δ. 4386/1964, και συγκεκριμένα οι μισθοί από την εργασία της στην Ελληνογαλλική Σχολή Αθηνών φορολογούνται, κατά το άρθρο 14 της ως άνω σύμβασης, στο κράτος του οποίου είναι υπάλληλος, δηλαδή στη Γαλλία. Η Ελλάδα δεν δύναται να φορολογήσει τα εισοδήματά της, αφού αυτά προέρχονται από την εργασία της στον Γαλλικό Δημόσιο Τομέα και το άρθρο 14 της εν λόγω σύμβασης κατισχύει των λοιπών διατάξεων ως ειδικότερο για τους δημοσίους υπαλλήλους και αποκλείει, έτσι, την φορολόγησή της στην Ελλάδα.

3) Παράβαση της κατοχυρωμένης από το Σύνταγμα (αρ. 78) και την ΕΣΔΑ αρχής «κανένας φόρος χωρίς νόμο»

4) Παράνομη αναδρομική φορολόγηση- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

5) Παράβαση της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

6) Παραγραφή φόρου εισοδήματος-Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης

7) Παράβαση του άρθρου 21B της Ελληνογαλλικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

8) Λανθασμένος υπολογισμός του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«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 την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι:

«1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 16 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)**, 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, με το άρθρο 13 παρ. 1 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας (ν.δ. 4386/1964) ορίζεται ότι: «Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου εκτός εάν η απασχόλησις γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους αι ούτω κτώμεναι αμοιβαί φορολογούνται εντός του ετέρου τούτου Κράτους».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 της ίδιας Σύμβασης ορίζεται ότι: «1. Αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικοί αμοιβαι, μισθοί και συντάξεις υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχομένων ή παρασχεθεισών, φορολογούνται εις το Κράτος τούτο. 2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται: - Οσάκις αι αποζημιώσεις χορηγούνται εις πρόσωπα έχοντα την εθνικότητα του ετέρου Κράτους, χωρίς να είναι ταυτοχρόνως και υπήκοοι του πρώτου Κράτους. Εις την περίπτωση αυτήν αι αμοιβαί φορολογούνται αποκλειστικώς εις το Κράτος εις ο τα πρόσωπα ταύτα κατοικούν».

Επειδή, με το άρθρο 21 Β της ίδιας Σύμβασης ορίζεται ότι: «Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσης συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζει τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους της, δύναται να συμπεριλάβει εις τους φόρους τοιούτους απάσας τας κατηγορίας των υποκειμένων εις φορολογίαν εισοδημάτων δυνάμει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν υφίσταται.

Εν τούτοις, η Ελλάς θα εκπέσει εκ των ούτως υπολογισθέντων φόρων το ποσόν του γαλλικού φόρου ο οποίος πλήττει τα προκύπτοντα εν Γαλλία εισοδήματα και τα οποία υπόκεινται εις την φορολογίαν των δύο Συμβαλλομένων Κρατών, της εκπώσεως αυτής περιοριζόμενης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περί των εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2162/2020** ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Ν.4174/2013 (Α' 170) - Κ.Φ.Δ. - 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:

Α. 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:

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

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.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης.

5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ 2015/24-04-2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν

προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή.

Στις περιπτώσεις που ζητούνται δικαιολογητικά αφού έχει εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, αυτά υποβάλλονται από τους φορολογούμενους 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 κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην αρχική ηλεκτρονική σελίδα της Α.Α.Δ.Ε. Ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογουμένου, ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δικαιολογητικών και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή.

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 Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ.

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 Κ.Φ.Δ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1026/2014** ορίζεται ότι: «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 Α 188/27-11-1984)], 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 μετάφραση της στην Ελληνική γλώσσα.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της ΔΟΥ Ρόδου «...η προσφεύγουσα υπέβαλε την 30.12.2020 τροποποιητική φορολογική δήλωση με αρ. πρωτ., προσκομίζοντας παράλληλα διάφορα παραστατικά στοιχεία προς απόδειξη. Η ΔΟΥ Κω αξιολόγησε και προχώρησε στην έκδοση της με αριθμό ειδοποίησης/28-01-2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με βάση την με αριθμό/28-01-2021 2η τροποποιητική δήλωση την οποία αποδέχθηκε η προσφεύγουσα προχωρώντας σε ρύθμιση του

ποσού και σε πληρωμή του ανελλιπώς κάθε μήνα εμπροθέσμως, αφού έλαβε υπόψη της τα ακόλουθα:

1. Το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας έτους 2014, του Υπουργείου Προϋπολογισμού και Δημοσίων Δαπανών της Γαλλικής Δημοκρατίας.
2. Τη βεβαίωση από το κέντρο οικονομικών δαπανών ΡΟΥΑΓΙΑΝ-Διεύθυνση Ιδιωτών, του οικονομικού υπαλλήλου του Γαλλικού Υπουργείου Οικονομικών (.....) μεταφρασμένο από τη Γαλλική γλώσσα στην Ελληνική με Apostille, που ανέφερε ότι η εν λόγω φορολογούμενη κατοικεί στην οδόαπό το 2011 και ότι έχει υποβάλλει την φορολογική δήλωση (χρήση 2014) και έχει εξοφλήσει ολοσχερώς το ποσό του φόρου που είχε προκύψει.
3. Το συμπληρωμένο έντυπο της φορολογικής δήλωσης (χρήση 2014) μεταφρασμένο από τα Γαλλικά στα Ελληνικά.
4. Τη βεβαίωση της Γενικής Διευθύντριας της Ελληνογαλλικής σχολής ΝΤΕΛΑΚΡΟΥΑ περί καθεστώτος αποσπασμένου υπαλλήλου του Γαλλικού Δημοσίου στη Ελλάδα για παροχή υπηρεσίας μαθημάτων Γαλλικής γλώσσας από 1/9/2014.
5. Τη φωτοτυπία της Γαλλικής της ταυτότητας.
6. Την εικόνα από το υποσύστημα Μητρώου του TAXIS στην οποία εμφανίζεται ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού με φορολογικό εκπρόσωπο στη νήσο Κάλυμνο.
7. Το ότι η έκδοση του Ελληνικού ΑΦΜ έγινε λόγω απόκτησης θερινής κατοικίας στη νήσο Κάλυμνο όπου διαμένει τους θερινούς μήνες για παραθερισμό (λιγότερο από 183 ημέρες).
8. Το γεγονός ότι η αρχική φορολογική δήλωση δεν υπεβλήθη ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής τυχόν προκύπτοντα φόρου, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν.4172/13 οι φορολογικοί κάτοικοι εξωτερικού δεν δικαιούνται της μείωσης του φόρου στην Ελλάδα για εργασία που έχουν παράσχει στο εσωτερικό της χώρας μας...»

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσφεύγουσα κατά το έτος 2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Γαλλίας συνεπώς στην Ελλάδα θα φορολογηθεί μόνο για το εισόδημα που απέκτησε στην Ελλάδα, δηλαδή για μισθωτή εργασία ποσού 10.048,42 ευρώ και τόκους ποσού 10,42 ευρώ χωρίς μειώσεις από το φόρο ποσού 2.100,00 ευρώ. Επομένως, θα πρέπει να γίνει νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος χωρίς την μείωση φόρου ποσού 2.100,00 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα σύμφωνα με το προσκομισθέν πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της Γαλλικής Δημοκρατίας, όπως προαναφέρθηκε, είναι φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, δούλεψε στην Ελλάδα το έτος 2014 ως Δημόσιος Υπάλληλος της Γαλλίας, για το διάστημα 1/9/2014-31/12/2014 και εισέπραξε το ποσό 10.048,42 ευρώ ενώ το ποσό των 30.516,00 ευρώ (φόρος 4.123,00 ευρώ) το εισέπραξε για τις υπηρεσίες που παρείχε στην Γαλλία ως Δημόσιος Υπάλληλος Γαλλίας, το δήλωσε εκεί και φορολογήθηκε εκεί. Επομένως, οι τροποποιητικές δηλώσεις που περιλαμβάνουν το ποσόν των 30.516,00 ευρώ και τον φόρο πρέπει να ακυρωθούν γιατί είναι φορολογικός κάτοικος Γαλλίας και φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που απέκτησε στην Ελλάδα (10.048,42 ευρώ πλέον 10,42 ευρώ) χωρίς τις μειώσεις του φόρου.

Επειδή, ως προς την προσβαλλόμενη με αριθμό/16-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, διότι υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η με αριθμό/ 16-12-2020 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (οίκοθεν από την ΔΟΥ) λόγω έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης που προέκυψε

βάσει της δήλωσης αυτής, ακυρώνεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜκαι την νέα εκκαθάριση, από την αρμόδια ΔΟΥ, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2014 - 31/12/2014), σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς 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.