



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20. 04.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Αριθμός απόφασης: 29

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ. Τ.Κ., κατά α) της με ημερομηνία έκδοσης 24-11-2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ (αριθ. δήλωσης, αριθ. ειδοποίησης,

Α.Χ.Κ./.....), β) της με ημερομηνία έκδοσης 24-11-2021 και με αριθμό παρεπόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

5. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες Πράξεις, Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (αρθ. 32 του ν. 4174/2013) και προστίμου, φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 22.12.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με ημερομηνία έκδοσης 24-11-2021 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, με αριθ. δήλωσης, αριθ. ειδοποίησης, Α.Χ.Κ./..... φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, καταλογίστηκε κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 7.666,94 ευρώ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.736,56 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 10.403,50 ευρώ, αντί αρχικού χρεωστικού ποσού ύψους 684,14 ευρώ.

- Με τη με ημερομηνία έκδοσης 24-11-2021 και με αριθμό παρεπόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) επεβλήθη πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων, για το φορολογικό έτος 2015 (Εισοδήματα 01/01/2015 - 31/12/2015) υπέβαλε από κοινού με την σύζυγο του με ΑΦΜ, την με αριθμό καταχώρησης/2016 δήλωση Φ.Ε. με την οποία δήλωσε τα παρακάτω εισοδήματα:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ		ΣΥΖΥΓΟΣ	
	ΚΩΔ	ΠΟΣΟΝ	ΚΩΔ	ΠΟΣΟΝ
Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	—	—	302	898,98
Εισοδήματα που αποκτήσατε το έτος 2015, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	659	34.207,09	—	—

Με βάση τα παραπάνω δηλωθέντα εισοδήματα (αρχική δήλωση) δεν πρόεκυψε κύριος φόρος εισοδήματος, αλλά μόνο ειδική εισφορά αλληλεγγύης, τελικό χρεωστικό ποσό ύψους 684,14 ευρώ (34.207,09 x 0,02).

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, με βάση στοιχεία που απεστάλησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Γαλλίας, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων το έτος 2015 είχε εισπράξει αποδοχές-μισθούς ύψους 34.207,00 ευρώ και αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που έχουν δηλωθεί στο υποσύστημα Μητρώου του taxis, εν προκειμένω έχει δηλωθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, έκρινε ότι το παραπάνω ποσόν των 34.207,00 ευρώ είναι εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης, ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ο οποίος φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημα του και συνεπώς το παραπάνω ποσόν έπρεπε να το δηλώσει με την αρχική του δήλωση Φ.Ε. και καταβληθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού με βάση την οίκοθεν 1η τροποποιητική δήλωση προσδιόρισε τα εισοδήματα ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ		ΣΥΖΥΓΟΣ	
	ΚΩΔ	ΠΟΣΟΝ	ΚΩΔ	ΠΟΣΟΝ
Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης	389	34.207,09	302	898,98
Εισοδήματα που αποκτήσατε το έτος 2015, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	659	34.207,09	—	—

εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, και καταλόγισε:

α) τον κύριο φόρο εισοδήματος ύψους 7.666,94 ευρώ, για ποσόν φορολογητέου εισοδήματος από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης ύψους 34.207,00 ευρώ

β) την ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.736,56 ευρώ, για ποσόν εισοδήματος επιβολής εισφοράς συνολικού ύψους 68.414,09 ευρώ (εισόδημα από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης 34.207,00 ευρώ + ισόποσο ποσό 34.207,00 ευρώ που είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση ως εισόδημα που αποκτήθηκε το έτος 2015, και απαλλάσσεται από το φόρο), χωρίς να λάβει υπόψη ότι για το ποσόν των 34.207,00 ευρώ έχει βεβαιωθεί, με την αρχική δήλωση Φ.Ε., ποσόν ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 684,14 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί στο σύνολό της η προσβαλλόμενη ως άνω πράξη και η παρεπόμενη πράξη επιβολής προστίμου, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Προσβολή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου.
- Παραβίαση άλλως εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της Συμφωνίας Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με τη Γαλλική Δημοκρατία από την 21^η Αυγούστου 1963 (Νομοθετικό Διάταγμα υπ.' αριθ. 4386, ΦΕΚ 192/Α/03.11.1964, έναρξη ισχύος 1965).
- Παρεπόμενος εσφαλμένος υπολογισμός συνόλου εισοδήματος για την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.
- Παρεπόμενη εσφαλμένη επιβολή προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 ποσού 100,00 ευρώ.

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 Απολογική 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. »

Από τις ανωτέρω διατάξεις του Ν.4174/2013, προκύπτουν αναλυτικά και συνδυαστικά οι κατωτέρω διαπιστώσεις:

- Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, εν αντιθέσει με την Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου, εκδίδεται άνευ διενέργειας ελέγχου και μόνον σε περίπτωση υφιστάμενης υποβολής αρχικής δήλωσης από τον φορολογούμενο.
- Η έκδοση και κοινοποίηση Πράξης Διοικητικού 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.
- Με την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου δύναται η Φορολογική Διοίκηση νομίμως να αναπροσδιορίζει και να τροποποιεί το οφειλόμενο ποσό του φόρου βασιζόμενη σε στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση, για παράδειγμα μέσω μεταφοράς ποσών από έναν κωδικό της υποβληθείσας δήλωσης σε κάποιον άλλον, ή σε κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση, όπως στην προκειμένη περίπτωση, με την προσθήκη στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις Φορολογικές Διοικήσεις χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Η έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου δεν θίγει το δικαίωμα του φορολογουμένου για υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.
- Η οίκοθεν τροποποίηση από την Φορολογική Αρχή προηγουμένως υποβληθείσας από τον φορολογούμενο δήλωσης συνιστά νόμιμο δικαίωμα και διακριτική της ευχέρεια και προϋπόθεση για την έκδοση Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν.4174/2013.
- Η έκδοση και κοινοποίηση της Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός της αρχικής προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, ήτοι για το φορολογικό έτος 2015, σε χρόνο προγενέστερο της 31/12/2021.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 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.....».

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, από τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 όπως ισχύουν για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ.4386/1964 “Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας Συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος.” ορίζεται ότι:

«Άρθρο 13

1. 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.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1 αι αποζημιώσεις αι κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους εάν:

α) ο λαμβάνων διαμένει εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος.

β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό ή επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και

γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτονται εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως αίτινες διατηρούνται υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει.

Άρθρο 14

1. Αποζημιώσεις αι οποίαι εκορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικά αμοιβαί, 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.

- Οσάκις αι αποζημιώσεις καταβάλλονται λόγω υπηρεσιών παρασχεθεισών επί τη ευκαιρία εμπορικής ή βιομηχανικής τινός δραστηριότητος ασκηθείσης, δι' επικερδείς σκοπούς, υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου.

3 . Η ιδιότης του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου καθορίζεται συμφώνως προς την νομοθεσίαν του Κράτους, εν τω οποίω το νομικόν πρόσωπον συνεστήθη.

Άρθρο 19.

Οι καθηγηταί και οι διδάσκαλοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών, οι οποίοι, κατά το διάστημα παραμονής των μη υπερβαίνον τα δύο έτη εισπράττουν αποζημιώσιν δια την διδασκαλίαν εις Πανεπιστήμιον ή εις έτερον εκπαιδευτικόν ίδρυμα του ετέρου Κράτους, δεν φορολογούνται δια την αμοιβήν ταύτην ειμή μόνο εις το πρώτον Κράτος.

Άρθρο 20.

Τα εισοδήματα, τα οποία δεν αναφέρονται εις τα προηγούμενα άρθρα δεν φορολογούνται ει μή εις το Συμβαλλόμενον Κράτος του οποίου ο λαμβάνων τυγχάνει κάτοικος εκτός αν τα εισοδήματα τούτα συνδέονται με την δραστηριότητα μονίμου τινός εγκαταστάσεως την οποίαν διατηρεί ο λαμβάνων εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος.

Άρθρο 21.

Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθεί δια του ακόλουθου τρόπου.

.....

Β . Όσον αφορά την Ελλάδα:

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 ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, προσκομίζει:

- Την από **28-01-2015 Βεβαίωση της Γαλλικής Πρεσβείας με την οποία βεβαιώνεται** ότι ο προσφεύγων είναι Γάλλος Δημόσιος Υπάλληλος και είναι αποσπασμένος στο Υπουργείο Εξωτερικών για να ασκήσει τα καθήκοντα του στην Ελληνογαλλική Σχολή (.....) **έως τις 31 Αυγούστου 2015 και λόγω της ιδιότητας αυτής μισθοδοτείται από 01-09-2010 από το Γαλλικό Κράτος τις δε αποδοχές δηλώνει στη Γαλλία, όπου υπόκειται στη φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων (I.R.P.P.) (Άρθρο 14 της Διμερούς Συμβάσεως-Νομος 4386, επικυρωθείς στην Αθήνα, στις 31 Δεκεμβρίου 1964).**
- Την από **28-01-2016 Βεβαίωση της Γαλλικής Πρεσβείας με την οποία βεβαιώνεται** ότι ο προσφεύγων είναι Γάλλος Δημόσιος Υπάλληλος και είναι αποσπασμένος στο Υπουργείο Εξωτερικών για να ασκήσει τα καθήκοντα του στην (.....) **έως τις 31 Αυγούστου 2016 και λόγω της ιδιότητας αυτής**

μισθοδοτείται από 01-09-2010 από το Γαλλικό Κράτος τις δε αποδοχές δηλώνει στη Γαλλία, όπου υπόκειται στη φορολογία Εισοδήματος φυσικών προσώπων (I.R.P.P.) (Άρθρο 14 της Διμερούς Συμβάσεως-Νομος 4386, επικυρωθείς στην Αθήνα, στις 31 Δεκεμβρίου 1964).

- Την από 12-11-2021 Βεβαίωση (μετάφραση) της Γαλλικής Πρεσβείας με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων το έτος 2014 και 2015 απασχολήθηκε στην Ελληνογαλλική Σχολή (.....).
- Την από 11-11-2021 Βεβαίωση της Γαλλικής Πρεσβείας με την οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων είναι Γάλλος Δημόσιος Υπάλληλος και είναι αποσπασμένος στο Υπουργείο Εξωτερικών για να ασκήσει τα καθήκοντα του στην (.....) και το 2015 δήλωσε και κατέβαλε το φόρο εισοδήματος Φυσικών προσώπων στην Γαλλία, σύμφωνα με την πάγια πρακτική που εφαρμόζεται σε σχέση με αυτούς τους δημόσιους υπαλλήλους από την έναρξη ισχύος της φορολογικής σύμβασης του 1963 μεταξύ της Γαλλίας και της Ελλάδας (Νόμος 4386 επικυρωθείς στην Αθήνα στις 31 Δεκεμβρίου 1964).
- Την ειδοποίηση δηλωθείσας κατάστασης φόρου εισοδήματος 2016 που επέχει θέση ειδοποίησης φόρου για τα εισοδήματα έτους 2015 (εκκαθαριστικό σημείωμα) του προσφεύγοντα με φορολογικό αριθμό (Δηλών 1) με δηλωθέν συνολικό εισόδημα από μισθούς 34.207,00 ευρώ μείον 10% πραγματικά έξοδα 3.421,00 και καθαρό 30.786,00 ευρώ.
- Απόσπασμα του Γαλλικού Νόμου 90-588 της 6^{ης} Ιουλίου 1990 με τον οποίο (άρθρο 1) δημιουργήθηκε με την επωνυμία Οργανισμός Γαλλικής Εκπαίδευσης στο Εξωτερικό, ένα εθνικό διοικητικό ίδρυμα που τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργού Εξωτερικών και του Υπουργού Συνεργασίας.
- Απόσπασμα του Γαλλικού Κώδικα Εκπαίδευσης (Άρθρο L452-1) στο οποίο αναφέρεται ότι ο Οργανισμός για την Γαλλική Εκπαίδευση στο Εξωτερικό, είναι ένα εθνικό δημόσιο διοικητικό ίδρυμα που τελεί υπό την εποπτεία του Υπουργού Εξωτερικών και του Υπουργού Συνεργασίας.
- Εκτύπωση της ιστοσελίδας του Οργανισμού για τη Γαλλική Εκπαίδευση στο Εξωτερικό μεταφρασμένη στα Ελληνικά.

Επειδή, από τα ανωτέρω παραστατικά προκύπτει ότι ο προσφεύγων για την άσκηση των καθηκόντων του στην (.....) μισθοδοτείται από 01-09-2010 από το Γαλλικό Κράτος και έτη 2014, 2015, 2016 άσκησε τα καθήκοντα του στην παραπάνω σχολή.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και στην με αρ. καταχ...../2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015) στον ΠΙΝΑΚΑ 2 - ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (κωδ. 319) δεν δήλωσε ότι είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής και ότι υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα.

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο προσφεύγων όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα του από κάθε πηγή στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία οι φορολογικές διατάξεις εν γένει και ειδικότερα αυτές που θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία, ενώ αναλογική ή και διασταλτική ερμηνεία δεν είναι επιτρεπτή.

Επειδή, το κρινόμενο εισόδημα δεν εμπίπτει στις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 19 της ΣΑΔΦ Ελλάδας Γαλλίας, αφού οι συγκεκριμένες διατάξεις καταλαμβάνουν περιοριστικώς τις περιπτώσεις ανάθεσης διδακτικού έργου σχετικά βραχυχρόνιας διάρκειας, όχι μεγαλύτερης των δύο ετών, σε εκπαιδευτικό ίδρυμα της μίας χώρας από κάτοικο της άλλης.

Επειδή, από την αδιάσπικτη διατύπωση των διατάξεων των ανωτέρω άρθρων 13, 14 και 20 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Γαλλίας προκύπτει ότι φορολογείται στην Ελλάδα το κρινόμενο εισόδημα από αμοιβές έμμισθης απασχόλησης που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από πηγή εισοδήματος στην Γαλλία και ειδικότερα ως αποσπασμένος εκπαιδευτικός υπάλληλος του Γαλλικού Δημοσίου, καθώς δεν προκύπτει από καμία διάταξη το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του κρινόμενου εισοδήματος από το κράτος που πηγάζει το εισόδημα, παρά μόνον η κατά προτεραιότητα φορολόγηση του στο κράτος πηγής και στην έκταση της διακριτικής ευχέρειας της φορολογικής εξουσίας του κράτους αυτού, χωρίς να αποκλείεται ή να περιορίζεται ρητώς το δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος από το κράτος κατοικίας, ενώ από τις διατάξεις του άρθρου 20 της ΣΑΔΦ οι οποίες καλύπτουν τις περιπτώσεις που δεν καταλαμβάνονται από διατάξεις των λοιπών άρθρων, προβλέπεται αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος στην χώρα κατοικίας. Το γεγονός ότι σε προγενέστερα φορολογικά έτη το εν λόγω παρεχόμενο από την οικεία ΣΑΔΦ δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος από το κράτος φορολογικής κατοικίας ενδεχομένως δεν εξασκήθηκε, είτε λόγω μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την υπόχρεο - προσφεύγουσα προς την Φορολογική Διοίκηση της Ελλάδας, είτε λόγω μη διάθεσης δεδομένων στα πλαίσια ανταλλαγής πληροφοριών του Ν.4170/2013, δεν θα έπρεπε να συνεπάγεται, ούτε

την έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, ούτε την απεμπόληση του δικαιώματος φορολόγησης του κρινόμενου εισοδήματος από το κράτος φορολογικής κατοικίας.

Επειδή, στο Κεφάλαιο Β παραγρ. 5 περιπτ γ της Ε.2162/2020 με Θέμα: «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων προκύπτει πως ορθώς η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, εξέδωσε και κοινοποίησε τις κρινόμενες Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013, και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος για το συνολικό ετήσιο εισόδημα, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων της Συμφωνίας Αποφυγής Διπλής Φορολογίας με τη Γαλλική Δημοκρατία από την 21^η Αυγούστου 1963 (Νομοθετικό Διάταγμα υπ. αριθ. 4386, ΦΕΚ 192/Α/03.11.1964, έναρξη ισχύος 1965) απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, έχει υποβάλει μαζί με την σύζυγο του, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού, την με αρ. καταχ./2016 αρχική δήλωση Φ.Ε, έχει δηλώσει (κωδ.659) το ποσόν των 34.207,00 ευρώ ως εισόδημα που απαλλάσσεται από τον φόρο, και έχει επιβληθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, στο ποσόν αυτό η ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 684,14 ευρώ (34.207,00 x 0,02),

Επειδή, από τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου , προκύπτει ότι το συνολικό ετήσιο εισόδημα που απέκτησε ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01/01/2015-31/12/2015) ανέρχεται στο ποσόν ύψους 34.207,00 ευρώ, ως εκ τούτου , η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στο παραπάνω συνολικό ετήσιο εισόδημα.

Επειδή, ο έλεγχος με την προσβαλλόμενη πράξη Διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καταλόγισε ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.736,56 ευρώ για συνολικό ετήσιο εισόδημα ύψους 68.414,09 ευρώ, αντί του ετήσιου συνολικού εισοδήματος ποσόν ύψους 34.207,00 ευρώ για το οποίο έχει επιβληθεί η ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 684,14 ευρώ με την αρχική δήλωση Φ.Ε., συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου, από τον έλεγχο, υπολογίσιμου συνόλου εισοδήματος ύψους 68.414,09 ευρώ, αντί του ορθού ύψους 34.207,00 ευρώ, με αποτέλεσμα εκ της αιτίας αυτής να επιβαρυνθεί με επιπλέον ποσόν 2.052,42 ευρώ ως ειδική εισφορά αλληλεγγύης, γίνεται δεκτός.

Ύστερα από τα ανωτέρω με βάσει την παρούσα απόφαση προσδιορίζουμε το φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου και τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος ως εξής:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	0,00	34.207,00	34.207,00	34.207,00
Κύριος Φόρος	0,00	7.666,94	7.666,94	7.666,94
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλεγγύης	34.207,00	68.414,09	34.207,00	0,00
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	684,14	2.736,56	684,14	0,00
Σύνολο	684,14	10.403,50	8.351,08	7.666,94

Επειδή, ο προσφεύγων με την αρ. καταχ...../2016 αρχική δήλωση Φ.Ε. είχε δηλώσει (κωδ.659) το ποσόν των 34.207,00 ως εισόδημα που απαλλάσσεται από τον φόρο και βεβαιώθηκε για το ποσόν αυτό η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι ο προσφεύγων δεν παρέλειψε να δηλώσει το εν λόγω εισόδημα. Ο έλεγχος έκρινε ότι το εισόδημα αυτό έπρεπε να δηλωθεί ως φορολογητέο εισόδημα και προεβη οίκοθεν με τροποποιητική δήλωση στην έκδοση της προσβαλλομένης πράξης.

Επειδή, με την με αριθμό/2021 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00 ευρώ του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013(ΚΦΔ), γιατί υποβλήθηκε εκπρόθεσμα η με αριθμό/2021, 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (οίκοθεν από την Δ.Ο.Υ.), ακυρώνεται, λόγω μη υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης από τον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./22-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και: α) την τροποποίηση της με ημερομηνία έκδοσης 24-11-2021 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων με βάση την παρ.2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ, με αριθ. δήλωσης, αριθ. ειδοποίησης, Α.Χ.Κ./..... φορολογικού έτους 2015, β) την ακύρωση της με ημερομηνία έκδοσης 24-11-2021 και με αριθμό παρεπόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

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

Φορολογικό Έτος 2015 (Εισοδήματα 01.01.2015 - 31.12.2015)

Φόρος Εισοδήματος Συν. Ποσόν **7.666,94** ευρώ.

Πρόστιμο Άρθρο 54 Ν. 4174/2013 Συν. Ποσόν **00,00** ευρώ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.