



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/04/2022

Αριθμός απόφασης: 28

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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. Την από 23/12/2021 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της με αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2015, και β) του με Α.Χ.Κ./2021 προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/12/2021 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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:

α) Με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2015, προέκυψε τελικό χρεωστικό ποσό **3.321,16 ευρώ**, αντί του αρχικού μηδενικού ποσού με βάση την αρχική δήλωση. Το ως άνω ποσό αποτελείται από κύριο φόρο εισοδήματος ποσού 3.005,76 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 314,40 ευρώ.

β) Με τη με Α.Χ.Κ./2021 πράξη προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Χολαργού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013 και της Ε 2162/2020 εγκυκλίου, με βάση οίκοθεν τροποποιητική δήλωση, προκειμένου να συμπεριληφθεί εισόδημα που έλαβε η προσφεύγουσα από την Γαλλία, ύψους 22.518,00 ευρώ το οποίο προστέθηκε στον κωδικό 389 της δήλωσης ως εισόδημα για το οποίο η Ελλάδα έχει βάσει ΣΑΔΦ δικαίωμα φορολόγησης.

Η εν λόγω τροποποίηση έγινε βάσει των στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Γαλλίας αναφορικά με εισοδήματα που έλαβαν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος κατά το 2015, όπως αναφέρεται ρητώς στο σώμα της πράξης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζοντας έγγραφα που τεκμηριώνουν την ιδιότητά της ως εκπαιδευτικού υπαλλήλου του Γαλλικού Υπουργείου Παιδείας σε απόσπαση, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των ως άνω προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Υφίσταται παράβαση του άρθρου 14 της Ελληνογαλλικής σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (Ν.Δ. υπ' αριθ. 4386/1964, ΦΕΚ 192).
- Υφίσταται παράβαση της κατοχυρωμένης από το Σύνταγμα (αρ. 78) και την ΕΣΔΑ αρχής «κανένας φόρος χωρίς νόμο».
- Υφίσταται παράνομη αναδρομική φορολόγηση - Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
- Υφίσταται παράβαση της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.
- Παραγραφή φόρου εισοδήματος - Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.
- Λανθασμένος υπολογισμός του 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.»

Επειδή 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 36 του ν.4174/2013 ορίζεται:

- «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.

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 διοικητικού, 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, διοικητικού, 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, σύμφωνα με την 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':

«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:

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.

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

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τέτοια δικαιολογητικά ενδεικτικά μπορεί να αφορούν:

α. Παρακρατούμενους φόρους, όλων των κατηγοριών εισοδημάτων, ημεδαπής ή αλλοδαπής, για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση,

β. Πιστοποιητικά αναπηρίας που απαλλάσσουν από τον φόρο (ποσοστό αναπηρίας 80%) ή μειώνουν κατά διακόσια (200) ευρώ τον φόρο (ποσοστό αναπηρίας 67%) είτε του ίδιου του φορολογούμενου είτε εξαρτώμενου μέλους, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλουν τα ΚΕ.Π.Α. και συνεπώς δεν υπάρχει ηλεκτρονική για αυτά πληροφόρηση,

γ. Δικαιολογητικά δωρεών του άρθρου 19 του ΚΦΕ και λοιπών δαπανών του Πίνακα 7 της δήλωσης (έντυπο Ε1) που αφαιρούνται από το εισόδημα ή από τον φόρο, για τις οποίες δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση. Περιλαμβάνονται και δικαιολογητικά ιατρικών δαπανών για τα φορολογικά έτη που μείωναν τον φόρο (άρθρο 18 του ΚΦΕ που ίσχυε έως το φορολογικό έτος 2016) για τα οποία ομοίως δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση

5. Με τα ΔΕΑΦ Α 1091834 ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α 1048340 ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α 1055958 ΕΞ2015/24.4.2015 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:

α. Οι παρακρατούμενοι φόροι, για τους οποίους η κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική πληροφόρηση δεν υπάρχει και δεν αποδεικνύονται ούτε με έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών, δεν λαμβάνονται υπόψη για

τον προσδιορισμό φόρου. Το ίδιο ισχύει και για την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού δαπάνης, το οποίο αναγράφεται στη δήλωση που μειώνει τον φόρο ή το εισόδημα, για το οποίο δεν προσκομίζεται το προβλεπόμενο σχετικό δικαιολογητικό.

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 φορολογούμενου, 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 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.

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 63ΚΦΔ»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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,

.....

6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής 30 οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις 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 τη 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 δε θίγει το δικαίωμα του φορολογουμένου για υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

- Η οίκοθεν τροποποίηση από τη Φορολογική Αρχή προηγουμένως υποβληθείσας από το 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. νομίμως 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, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της εγκυκλίου Ε.2162/2020, μέσω ηλεκτρονικής ανάρτησης στην προσωποποιημένη πληροφόρησή της προσφεύγουσας. Επιπροσθέτως, η λήψη από την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση στοιχείων στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις Φορολογικές Διοικήσεις χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά το 2021 επιτρέπει την παράταση του ορίζοντα παραγραφής κατά 1 έτος σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013.

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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, ενώ και η Φορολογική Διοίκηση της Γαλλίας λογίζει την προσφεύγουσα ως φορολογική κάτοικο Ελλάδος, ώστε να διαβιβάσει τα σχετικά δεδομένα στο πλαίσιο της Αυτόματης Ανταλλαγής Πληροφοριών.

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, στις διατάξεις του άρθρου 67 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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, με την ΠΟΛ. 1041/2016 ορίστηκε ο τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή, και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

.....

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων, ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με

ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

Όταν συμπληρώνονται κωδικοί της δήλωσης με εισοδήματα - φόρους που καταβλήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση, οι φορολογούμενοι ενδέχεται να κληθούν να προσκομίσουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή στη Δ.ΗΛΕ.Δ. για έλεγχο, προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσής του.

Οι κωδικοί 651-652 συμπληρώνονται από το φορολογούμενο με το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης. Δεν συμπληρώνεται τυχόν ποσό φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για εισόδημα από μισθούς-συντάξεις αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, βάσει ΣΑΔΦ, έχει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης.»

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 2015.

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 εχορηγήθησαν 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 αποζημίωσιν 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 ειμή εις το Συμβαλλόμενον Κράτος του οποίου ο λαμβάνων τυγχάνει κάτοικος εκτός αν τα εισοδήματα ταύτα 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 καθορίζουσα 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 ων ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι»

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

Επειδή, από τα άρθρα 1 και 4 της προσκομιζόμενης σύμβασης εργασίας της προσφεύγουσας με την Υπηρεσία για την Γαλλική Εκπαίδευση στο εξωτερικό (AEFE) προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα ανατίθενται και αυτή αποδέχεται την ανάληψη καθηκόντων εκπαιδευτικού στην για το διάστημα 01/09/2013 ως και την 31/08/2016, δηλαδή για διάστημα ίσο με τρία πλήρη έτη, με δυνατότητα παράτασης της σύμβασης για επιπλέον τρία έτη,

τουτέστιν, 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 τη 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, 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, κατόπιν της υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, φορολογικού έτους 2015, για την έκδοση της οποίας λήφθηκε υπόψη ο παρακρατηθείς στη Γαλλία φόρος ποσού 763,00 ευρώ για το εισόδημα των 22.518,00 ευρώ που εισέπραξε η προσφεύγουσα στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.4172/2013.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων προκύπτει πως ορθώς η Δ.Ο.Υ. Χολαργού εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για το φορολογικό έτος 2015, ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται στο σύνολο τους ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/12/2021 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Τελικό Χρεωστικό: 2.558,16 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού (Α.Π.Κ.).

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 100,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.