



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03-06-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2198**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Πολωνίας, οδός αρ., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/2021 (αρ. δήλωσης) Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθμό ειδοποίησης/2021 (αρ. δήλωσης) Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε

εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/2021 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, προέκυψε για τον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό **14.893,89€**, αντί του μηδενικού υπολοίπου με βάση την αρχική δήλωση. Το ως άνω ποσό συνίσταται από **12.174,16** ευρώ για τον κύριο φόρο εισοδήματος και από **2.719,73** ευρώ για την ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, υπέβαλε κατά την 28-06-2016, την με αριθμό αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία προέκυψε μηδενικό υπόλοιπο.

Στην συγκεκριμένη δήλωση προέκυψε ποσό 5.980,70 € τεκμαρτού εισοδήματος λόγω κυριότητας κύριας και δευτερεύουσας κατοικίας στην Ελλάδα με εμβαδόν κύριων χώρων 123 (κωδ. 211) και 120 (κωδ.218) τετραγωνικών μέτρων αντίστοιχα. Στους κωδικούς 212 και 215 της δήλωσης οι συγκεκριμένες κατοικίες δηλώνονται ως ιδιοκατοικούμενες και για τους 12 μήνες του 2015. Με την δήλωση δαπανών (αποδείξεων) αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών που έλαβαν χώρα, κατά την δήλωση, στην ημεδαπή, στον κωδικό 049, ο φόρος που αναλογεί στο ανωτέρω τεκμαρτό εισόδημα, μηδενίζεται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

Στη συνέχεια, στις 28-11-2021 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 4174/2013 και της Ε 2162/2020 εγκυκλίου, η προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με βάση οίκοθεν τροποποιητική δήλωση, προκειμένου να συμπεριληφθεί εισόδημα που έλαβε ο προσφεύγων από την Ρουμανία, και να αναπροσαρμοσθεί το ποσό στον κωδικό 389 της δήλωσης στο ύψος των 67.993,16 ευρώ.

Η εν λόγω τροποποίηση έγινε βάσει των στοιχείων που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση της Ρουμανίας, όπως αναφέρεται ρητώς στο σώμα της πράξης. Για το ανωτέρω ποσό προκύπτει από τα στοιχεία που λήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών ότι παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος 9.682,97€ στην Ρουμανία και το ποσό αυτό καταχωρήθηκε στον κωδικό 651 της οίκοθεν τροποποιητικής δήλωσης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, διευκρινίζει ότι το συγκεκριμένο εισόδημα αφορά μισθούς που έλαβε εργαζόμενος στην Ρουμανία ως μισθωτός στην εταιρία κατά το 2015, ισχυριζόμενος ότι είναι:

1. Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής κατ' απόκλιση από τα δεδομένα της οικείας υποβληθείσης δηλώσεως φόρου εισοδήματος.

2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε πρόσωπο, που αποτελεί φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, για εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, που προέκυψε στην αλλοδαπή.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, προσκομίζει σε επίσημη μετάφραση τα κατωτέρω:

- Πιστοποιητικό από το γραφείο Μετανάστευσης του Ρουμανίας.
- Μισθωτήρια συμβόλαια κατοικίας στο της Ρουμανίας,
- Λογαριασμούς κοινής ωφέλειας κατοικίας.
- Σύμβαση Εργασίας αορίστου χρόνου με την εταιρία με την επωνυμία «.....» και έδρα στο, του της Ρουμανίας με ημερομηνία σύναψης 19/03/2013, για τον ρόλο του Οικονομικού Διευθυντή της εταιρείας.

- Σύμβαση με Τραπεζικό Ίδρυμα για άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού και λήψης χρεωστικής κάρτας στην Ρουμανία.
- Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας των Φορολογικών Αρχών της Ρουμανίας

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 31 του Ν.4174/2013 ορίζεται:

1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό 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, διοικητικού, 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 διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, 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, 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 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.
- Με την Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου δύναται η Φορολογική Διοίκηση νομίμως να αναπροσδιορίζει και να τροποποιεί οίκοθεν το οφειλόμενο ποσό του φόρου βασιζόμενη σε στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε προγενέστερη 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 προηγούμενως 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 2014, σε χρόνο προγενέστερο της 31/12/2020. Επιπροσθέτως, η λήψη από την Ελληνική Φορολογική Διοίκηση στοιχείων στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τις Φορολογικές Διοικήσεις χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά το 2020, 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, βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων προκύπτει πως ορθώς και νομίμως η Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, συμπληρώνοντας τον σχετικό κωδικό 389 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το ποσό βεβαίωσης που διαβιβάστηκε από την Φορολογική Διοίκηση της Ρουμανίας, εξέδωσε και κοινοποίησε την κρινόμενη Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013, κατά συνέπεια, ο 1^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται στο σύνολο του ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθώς **προβάλλεται αλυσιτελώς** και η προβαλλόμενη νομολογία αφορά φορολογικά έτη προγενέστερα της έναρξης ισχύος του Ν.4174/2013, ήτοι, την 01/01/2014.

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, 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 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα δεδομένα του υποσυστήματος Μητρώου του προγράμματος TAXIS, ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, επιπλέον προκύπτει ότι κατά την ίδια περίοδο διατηρούσε στην κυριότητα του κύρια και δευτερεύουσα κατοικία στην Ελλάδα, ενώ ουδέποτε προκύπτει ότι υπέβαλλε αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2015 ή προγενέστερο έτος, όπως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1177/2014, ΠΟΛ 1260/2014, ΠΟΛ 1058/2015 και ΠΟΛ 1201/2017. Προκύπτει μόνον ότι ο προσφεύγων υπέβαλε κατά την 13/09/2017 αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας με ημερομηνία έναρξης ισχύος από 01/01/2016.

Επιπροσθέτως, από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1058/2015 που ήταν σε ισχύ για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ρητώς ότι:

“Εξαιρετικά, για όσους επιθυμούν να μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στο εξωτερικό το φορολογικό έτος 2014, ως προθεσμία υποβολής των εντύπων ΜΟ-Μ1-Μ7 ορίζεται η τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαΐου 2015.”

Επειδή, η σύναψη εργασιακής σχέσης, ιδιαίτερα σε θέση ανωτέρας διοίκησης της εταιρίας-εργοδότη, και η μίσθωση κατοικίας από τον φορολογούμενο στην αλλοδαπή δεν μεταφέρουν αυτομάτως και αυτοτελώς την φορολογική κατοικία του από την ημεδαπή στην αλλοδαπή, συνιστούν απλώς συνεκτιμώμενα στοιχεία.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 όπως ισχύουν για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014 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.

.....
3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30^η Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή, από όλες τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει πως ο προσφεύγων όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημα του από κάθε πηγή στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2279/1995 “Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ρουμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μετά συννημμένου Πρωτοκόλλου” ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 16
ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ**

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 17, 19 και 20, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης, που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η εν λόγω εργασία ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.

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

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

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 ημέρες κατά το οικονομικό έτος στο άλλο αυτό Κράτος,

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από ή για λογαριασμό εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους και

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

**Άρθρο 25
ΑΠΟΦΥΓΗ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

Όταν ένας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή είναι κύριος κεφαλαίου το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος παραχωρεί:

α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε σε αυτό το άλλο Κράτος.

Μία τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται σε αυτό το άλλο Κράτος.»

Επειδή από τις διατάξεις των ανωτέρω άρθρων 16 και 25 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ρουμανίας δεν προκύπτει αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης στην πηγή για την φορολογική Διοίκηση της Ρουμανίας του εισοδήματος που αποκτά από μισθωτή εργασία φορολογικός κάτοικος Ελλάδος στην Ρουμανία. Το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης από το ένα κράτος αποκλείει κάθε δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος από το άλλο κράτος. Αντιθέτως, στην συγκεκριμένη περίπτωση η ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ρουμανίας, θέτει στην διακριτική ευχέρεια του κράτους πηγής του εισοδήματος το δικαίωμα της κατά προτεραιότητα φορολόγησης του εισοδήματος από αυτό το κράτος και εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 16, χωρίς να αποκλείει ή να περιορίζει το δικαίωμα φορολόγησης του ίδιου εισοδήματος από το κράτος φορολογικής κατοικίας, η δε αποφυγή της διπλής φορολόγησης επιτυγχάνεται με την πίστωση του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή υπερβαίνει το ποσό του οφείλεται στην Ελλάδα, δεν προβλέπεται επιστροφή φόρου από την Ελληνική Φορολογική Αρχή. Από την άλλη, σε περίπτωση πλήρωσης των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του άρθρου 16, προβλέπεται ρητώς από την ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ρουμανίας το αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος στο κράτος φορολογικής κατοικίας.

Συνεπώς, για το ως άνω ποσό εισοδήματος από μισθωτή εργασία του προσφεύγοντος η Ελλάδα, ως η χώρα της φορολογικής κατοικίας του προσφεύγοντος, ο οποίος δεν υπέβαλε εμπροθέσμως αίτημα μεταφοράς φορολογικής κατοικίας για το κρίνόμενο φορολογικό έτος 2015, έχει σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα φορολόγησης του. Δεδομένου ότι το συγκεκριμένο ποσό εισοδήματος δε δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα, ως όφειλε, ορθώς και νομίμως πραγματοποιήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Αμαρουσίου η νέα εκκαθάριση με οίκοθεν τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 4172/2013 και Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρων 16 και 25 της ΣΑΔΦ Ελλάδος-Ρουμανίας, στην βάση των στοιχείων που διαβίβασε η Φορολογική Διοίκηση της Ρουμανίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, φορολογικού έτους 2015.

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

Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό: 14.893,89 ευρώ

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμό ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου (Α.Χ.Κ./.....).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

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.