



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05-12-2022

Αριθμός απόφασης: 2299

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 06/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον φορολογικό της εκπρόσωπο του, κατά:

α) του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ. καταχώρησης), οικονομικού έτους 2011,

- β) του με αριθμό ειδοποίησης εκκαθαριστικού σημειώματος εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν 3986/2011 (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2011 και
- γ) του με αριθμό ειδοποίησης ενιαίου εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2012, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../06-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

Α)Με το με ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2011, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.489,60€, αντί του πιστωτικού ποσού φόρου ύψους 725,00€ που είχε προκύψει από την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011.

Β)Με το με ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν 3986/2011 (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2011, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 464,49€, αντί του μηδενικού ποσού φόρου που είχε προκύψει από την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011.

Γ)Με το με ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2012, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 19.975,84€, αντί του πιστωτικού ποσού φόρου ύψους 2.024,34€ που είχε προκύψει από την υποβολή της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει την με αριθμό καταχώρησης/09-12-2011 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησης/09-12-2011 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2011, με πιστωτικό ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 725,00€.

Επιπλέον, βάσει των εισοδημάτων της ως άνω αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011, δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν 3986/2011.

Τέλος, η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει την με αριθμό καταχώρησης/05-08-2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησης/05-08-2012 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2012, με πιστωτικό ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 2.024,34€.

Κατόπιν του με αριθμό πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ εγγράφου της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ', Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας περί ανταλλαγής πληροφοριών με τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα για τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από την αλλοδαπή, εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης η με αριθμό/31-03-2022 εντολή ελέγχου για έλεγχο φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2010 έως 2011 για την προσφεύγουσα.

Μετά την κοινοποίηση της με αριθμό/31-03-2022 εντολής ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 07-06-2022, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398§1 του Ν 4512/2018, τις με αριθμό καταχώρησης/2022 και/22 εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, δηλώνοντας στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθού κλπ αλλοδ.προέλευσης», του εντύπου Ε1, το ποσό των 15.820,61€ για το οικονομικό έτος 2011 και το ποσό των 42.360,72 για το οικονομικό έτος 2012.

Μετά την εκκαθάριση των ανωτέρω τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει το έτος 2018 στη ΔΟΥ ΣΤ' Θεσσαλονίκης, αίτημα για μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας και το αίτημά της έγινε δεκτό για το χρονικό διάστημα από 01-01-2015 και έπειτα.

Ακολουθώντας, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../06-05-2021 αίτηση για τη μεταφορά της φορολογικής της κατοικίας από την Ελλάδα στα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα (Ντουμπάι) για το χρονικό διάστημα από 01-01-2010 έως 31-12-2014, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης. Κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό κατάθεσης ΑΚΥ/25-10-2021 αίτηση ακύρωσης.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι από 23-05-2010 έως και 31-12-2014 ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένων Αραβικών Εμιράτων (Ντουμπάι) και συνακόλουθα το κτηθέν στην αλλοδαπή εισόδημά της δεν υπάγεται σε φορολόγηση στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που

υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Ν 4174/2013 «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Ν 4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 2 του άρθρου 397 του Ν 4512/2018, «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 398 του Ν 4512/2018 ορίζεται ότι «Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του [άρθρου 72](#) του ν. [4174/2013](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το [άρθρο 49](#) παρ. 4 του ν. [4509/2017 \(Α` 201\)](#), προστέθηκαν εδάφια ως εξής:

«Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που

έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν 4512/2018 αναφορικά με τα άρθρα 397 και 398 ορίζεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις τροποποιούνται τα άρθρα 18 και 19 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Κ.Φ.Δ) και προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος.

Οι τροποποιήσεις αυτές προτείνονται αφενός σε συμμόρφωση με την πρόσφατη σχετική νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία, ενόψει της αρχής της φανερής δράσης της Διοίκησης δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου, και αφετέρου αποτελούν υιοθέτηση των διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης (voluntary compliance) των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις εξυπηρετείται η ταχύτερη είσπραξη των φόρων, χωρίς την καθυστέρηση του ελέγχου για την διαπίστωση της φορολογικής υποχρέωσης, την έκδοση σχετικής πράξεως και το ενδεχόμενο διοικητικής ή και δικαστικής αμφισβήτησης αυτής, ενώ παράλληλα παρέχεται κίνητρο στους φορολογούμενους για την άμεση εξόφληση της βάσει της υποβαλλόμενης δήλωσης προκύπτουσας οφειλής τους, μέσω σημαντικής μείωσης του ύψους των προβλεπομένων κυρώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι η εξόφληση της σχετικής οφειλής θα γίνει εντός τριάντα (30) ημερών.

.....

Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Τέλος, με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις ορίζεται ότι για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις, εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται,

συμψηφίζονται ή επιστρέφονται, ενώ δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σε αυτό το στάδιο με επιφύλαξη.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/2018, με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018(Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Κ.Φ.Δ., Α' 170)», ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«Α. Γενικά

1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Για την εφαρμογή των ανωτέρω λαμβάνονται υπόψη και τα ακόλουθα : [...] 5. Σε εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εφόσον αυτές αφορούν τα φορολογικά αντικείμενα και την φορολογική περίοδο που περιλαμβάνει η εντολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ως προς την επιβολή των προστίμων ή του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως προς την επιβολή των πρόσθετων φόρων. Η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρέχεται στον φορολογούμενο μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. , στον οποίο διαβιβάζεται η πληροφοριακή έκθεση των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.»

Επειδή, ακολούθως με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1119/2018, με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας-Κ.Φ.Δ., Α' 170), ορίζεται στην ενότητα 1.2.2, ότι :

«1.2.2. Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και

μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίσθηκε ότι για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ..

[....]

γ) Για τη μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Τέλος, φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επιπλέον, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει :

1) την με αριθμό καταχώρησης/09-12-2011 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, χωρίς να συμπεριλάβει εισοδήματα από την αλλοδαπή. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησης/09-12-2011 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2011, με ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 725,00€.

Εξαιτίας του ύψους των εισοδημάτων που δηλώθηκαν με την ως άνω αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, δεν εκδόθηκε εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν 3986/2011.

2) την με αριθμό καταχώρησης/05-08-2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδος, χωρίς να συμπεριλάβει εισοδήματα από την αλλοδαπή. Μετά την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης εκδόθηκε το με αριθμό ειδοποίησης/05-08-2012 ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2012, με ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 2.024,34€.

Επειδή, κατόπιν του με αριθμό πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ εγγράφου της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, τμήμα Γ', Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας περί ανταλλαγής πληροφοριών με τα Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα για τα εισοδήματα της προσφεύγουσας από την αλλοδαπή, εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης η με αριθμό

...../31-03-2022 εντολή ελέγχου για έλεγχο φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2010 έως 2011 για την προσφεύγουσα.

Ακολούθως, με το με αριθμό πρωτ...../07-04-2022 έγγραφο της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 παρ.18 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 §1 του Ν 4512/2018.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση της με αριθμ...../31-03-2022 εντολής ελέγχου, υπέβαλε εκπροθέσμως στις 07-06-2022 τις με αριθμό δήλωσης/2022 και/2022 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2011 και 2012 αντίστοιχα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 §1 του Ν 4512/2018, ως φορολογική κάτοικος Ελλάδας, προσθέτοντας τα εισοδήματα που απέκτησε στην αλλοδαπή.

Επειδή, δυνάμει των ανωτέρω δηλώσεων εκδόθηκαν:

Α)Το με ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2011, με χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.489,60€.

Β)Το με ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν 3986/2011 (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2011, με χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 464,49€.

Γ)Το με ειδοποίησης ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φυσικών προσώπων με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση (αριθμ.καταχώρησης), οικονομικού έτους 2012, με χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 19.975,84€.

Επειδή, η αρμόδια ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίζοντας τον οφειλόμενο φόρο με βάση τα ποσά που η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε και μάλιστα οικειοθελώς στις με αριθμό δήλωσης και υποβληθείσες την 07-06-2022 τροποποιητικές δηλώσεις.

Επειδή, οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα και εκκαθαρίστηκαν βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του Ν 4512/2018, οι οποίες σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1119/2018, ορίζουν ρητώς ότι φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επειδή, όλως επικουρικώς, σύμφωνα με την με αριθμ.1627/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, Τμήμα Β΄, δεν μπορεί να γίνει δεκτό αίτημα περί αναδρομικής μεταβολής φορολογικής κατοικίας, ήτοι αίτημα για έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής αυτού έτους, ακόμη και αν από τα προσκομισθέντα ενώπιον της φορολογικής αρχής δικαιολογητικά και στοιχεία αποδεικνύεται η, κατά τον χρόνο αυτό, συνδρομή των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών. Ο χρονικός αυτός περιορισμός, ο οποίος εναρμονίζεται με τις περί φορολογικής κατοικίας διατάξεις του Κ.Φ.Ε., αποτελεί άμεση συνέπεια της ανάγκης για σταθερότητα της καταστάσεως των φορολογουμένων, η οποία, ενόψει και των συνεπειών που έχει επ' αυτής η αλλαγή της φορολογικής τους κατοικίας δεν μπορεί να ανατρέπεται εκ των υστέρων, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσης στην ημεδαπή, για συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δηλώσεως.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 06-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον φορολογικό της εκπρόσωπο του

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Με αριθμό ειδοποίησης (αριθμ.δηλωσης) εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την 1 ^η τροποποιητική δήλωση, οικονομικού έτους 2011	2.489,60€	2.489,60€
Με αριθμό ειδοποίησης (αριθμ.δηλωσης) εκκαθαριστικό σημείωμα εισφορών και τέλους επιτηδεύματος Ν 3986/2011, οικονομικού έτους 2011	464,49€	464,49€
Με αριθμό ειδοποίησης (αριθμ.δηλωσης) ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος με βάση την 1 ^η τροποποιητική δήλωση, οικονομικού έτους 2012	19.975,84€	19.975,84€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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