



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/09/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2678

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. α' και β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της παρ. 1 εδ. α' της υπ' αριθμ. Α.1273/14.12.2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

στ. Της παρ. 1 εδ. β' της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και 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 από 25.2.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, κατοίκου Γαλλίας, αριθμός, προσωρινά διαμένουσας, κατά

δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, στη οδός αριθμός, κατά α) της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 και β) της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 25.2.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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:

1) Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ)/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕΦΠ ποσού 2.927,83 € (4.900,53 € φόρος κλίμακας – 1.972,70 € μειώσεις από το φόρο), πλέον 445,52 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 3.373,35 €.

Σύμφωνα με την αιτιολογία που περιέχεται στο σώμα της εν λόγω πράξης, τα ως άνω ποσά επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, επειδή το 2014 έλαβε ποσά συντάξεων από τη Γαλλία (.....) με βάση στοιχεία που απεστάλησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες της Ε.Ε., τα οποία δεν είχε δηλώσει, αν και είχε υποχρέωση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση.

2) Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕΦΠ ποσού 7.897,43 € (8.546,23 € φόρος κλίμακας – 748,20 € μειώσεις από το φόρο + 99,40 € προσαύξηση φόρου αποδείξεων), πλέον 690,42 € ΕισφΑλληλ, ήτοι συνολικό ποσό 8.587,85 €.

Σύμφωνα με την αιτιολογία που περιέχεται στο σώμα της εν λόγω πράξης, τα ως άνω ποσά επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, επειδή το 2014 έλαβε ποσά μισθών από τη Γαλλία

(.....) με βάση στοιχεία που απεστάλησαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από χώρες της Ε.Ε., τα οποία δεν είχε δηλώσει, αν και είχε υποχρέωση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1.) Παντελώς αυθαίρετος υπολογισμός εισοδημάτων από τις προσβαλλόμενες πράξεις.
- 2.) Ευθεία παράβαση από τις προσβαλλόμενες πράξεις όλων των προβλεπόμενων από το ν. 4172/2013 κριτηρίων φορολόγησης του ΟΟΣΑ.
- 3.) Ακυρότητα πράξεων λόγω ρητής απαγόρευσης διπλής φορολόγησης βάσει διμερούς σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας (ν.δ. 4386/1964) ακόμη και σε περίπτωση μόνιμης κατοικίας της εντός Ελλάδας.
- 4.) Ακυρότητα πράξεων – Απόλυτη απαγόρευση φορολόγησης εισοδημάτων λόγω είδους, εργοδότη και προέλευσης.
- 5.) Ευθεία παράβαση αρχών καθολικότητας φόρου και φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος).
- 6.) Παραβίαση δικαιώματος στην περιουσία κατά παράβαση της ΕΣΔΑ (άρθρο 1 του 1^{ου} Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ).
- 7.) Ευθεία παραβίαση ρυθμιστικού πλαισίου της ΠΟΛ.1177/14.7.2014.
- 8.) Ευθεία παραβίαση νομολογίας Συμβουλίου της Επικρατείας κατά παράβαση «δέσμιας αρμοδιότητας οργάνων της Διοίκησης» (ν. 3900/2010 και άρθρα 5 παρ. 1, 24 παρ. 1 και 2, 106 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος).

Επειδή, κατά την ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (25.2.2021) η **μοναδική** πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Φορολογικής Διοίκησης που υφίστατο αναφορικά με την προσφεύγουσα ήταν η με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 (αφού αυτή εκδόθηκε **μετά** την έκδοση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020, **καταργώντας έτσι** την τελευταία, κατά της οποίας στρέφεται επίσης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα) και συνεπώς **μόνο κατ' αυτής** μπορούσε να στραφεί η προσφεύγουσα. Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, στο βαθμό που στρέφεται κατά της **πρώτης** εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (ήτοι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020), πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη** και συγκεκριμένα ως **ασκηθείσα κατά ανύπαρκτης πράξης, πολλώ μάλλον** που, απορριπτομένης κατ' αυτό το μέρος της ως απαράδεκτης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν τίθεται, παρόλ' αυτά, ζήτημα τυχόν μη πλήρους ικανοποίησης του κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος δικαιώματος της

προσφεύγουσας για παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια (στο αμέσως επόμενο της ενδικοφανούς διαδικασίας στάδιο), αφού τα επί της ουσίας τεθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή ζητήματα αναφορικά με την πρώτη εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων αφορούν απαράλλακτα και στη δεύτερη εξ αυτών.

Ως προς τους δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, έβδομο και όγδοο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2014: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...]»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2014), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 ν.δ. 4386/1964 («Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γαλλίας», ΣΑΔΦ-Γαλλία), όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «**Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, αι συντάξεις και αι ισόβιοι παροχαί δεν φορολογούνται ειμή εντός του Συμβαλλομένου Κράτους, του οποίου ο λαμβάνων τυγχάνει κάτοικος.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «1. Αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικάί αμοιβαί, μισθοί και **συντάξεις υπ' ενός** των Συμβαλλομένων Κρατών [...], έναντι **διοικητικών ή στρατιωτικών** υπηρεσιών παρεχομένων ή παρασχεθεισών, φορολογούνται **εις το Κράτος τούτο**. 2. Η παράγρ. 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 περίπτωσιν αυτήν αι αμοιβαί φορολογούνται αποκλειστικώς εις το Κράτος εις ο τα πρόσωπα ταύτα κατοικούν. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφ' όσον η απασχόλησις δεν γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκήται 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 κτώμεναι 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 η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτουν εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή σταθεράς βάσεως αίτινες διατηρούνται υπό του εργοδότη εν τω ετέρω Κράτει. 3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου αι αναλογούσαι αποζημιώσεις: α) [...], β) δι' υπηρεσίας παρασχεθείσας επί **αεροσκάφους** ενεργούντος **διεθνείς** μεταφοράς φορολογούνται εις το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου ευρίσκεται η **έδρα** της πραγματικής διοικήσεως της επιχειρήσεως.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθή διά του ακολούθου τρόπου. Α'. Όσον αφορά την Γαλλίαν: [...]. 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, **δύνатаι να συμπεριλάβη** εις τους φόρους τούτους 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 εκπέση** 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 εκπτώσεως αυτής περιοριζομένης 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 της ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Διά την εφαρμογήν της παρούσης συμβάσεως: 1. [...]. 3. α) «**Κάτοικος** ενός Συμβαλλομένου Κράτους» υποδηλοί παν πρόσωπον το οποίον δυνάμει της νομοθεσίας του ρηθέντος Κράτους, υπόκειται εις τον φόρον του Κράτους τούτου, λόγω της **κατοικίας**, της διαμονής του, της έδρας της διευθύνσεώς του ή παντός ετέρου αναλόγου κριτηρίου. β) [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, γ) [...], στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή, ζ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «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 εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. [...]. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «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 ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) [...]. 2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. [...]. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην ημεδαπή, β) το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που παρέχεται στην αλλοδαπή και πληρώνεται από το Ελληνικό Δημόσιο, γ) το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δ) το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή, ε) το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, στ) το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ζ) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή, η) το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή, θ) το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, ι) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, ιβ) το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, ιγ) το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης

εγκατάστασης στην ημεδαπή. 2. **Ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.»**

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1627/2020 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης): «...από τις παρατεθείσες στις σκέψεις [...] διατάξεις, με τις οποίες διαγράφεται η διαδικασία υποβολής και εξέταση των **αιτημάτων μεταβολής φορολογικής κατοικίας**, συνάγεται ότι τα αιτήματα αυτά **υποβάλλονται εντός του επόμενου έτους** από εκείνο κατά το οποίο μετεβλήθη η κατοικία του ενδιαφερόμενου. **Δεν μπορεί, ως εκ τούτου, 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 ανατρέπειται εκ των υστέρων**, με την υποβολή αιτημάτων σε χρόνο μεταγενέστερο της εκκαθάρισης της υποβληθείσης στην ημεδαπή, για συγκεκριμένο έτος, φορολογικής δηλώσεως.»

Επειδή, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 ν. 4172/2013 σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σε αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούλησή του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων του, το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας, ως τέτοιο δε στοιχείο νοούμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 το «κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων» ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς του δεσμούς, ωστόσο τέτοια κριτήρια ουδέποτε συνέτρεξαν στο πρόσωπό της, αφού η ίδια δεν αποκτά εισοδήματα και δε διαθέτει περιουσία στην Ελλάδα, είναι ασφαλισμένη αποκλειστικά και μόνο στη Γαλλία, δε συνδεόταν και δε συνδέεται με οποιαδήποτε εργασιακή ή ασφαλιστική σχέση με την Ελλάδα, διαθέτει δε ακίνητη περιουσία στη Γαλλία και μάλιστα ιδιοχρησιμοποιούμενο-ιδιοκατοικούμενο διαμέρισμα, ενώ το διαμέρισμα που έχει μισθώσει μαζί με το σύζυγό της στην Γλυφάδα το μίσθωσε, προκειμένου να κατοικεί εκεί το ανήλικό τέκνο τους μαζί με τους γονείς της, έχει γαλλική υπηκοότητα, η μοναδική δε εισοδηματική σχέση με την Ελλάδα είναι το μηνιαίο μίσθωμα που λαμβάνει από 01.10.2017 λόγω της πλήρους κυριότητας σε ποσοστό 50% επί διαμερίσματος 70 τ.μ. στον τόπο καταγωγής της στη, ως εκ τούτου ουδόλως συνεκτιμήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας τα στοιχεία που έπρεπε αυτή να συνεκτιμήσει, προκειμένου να κρίνει αν είχε κατοικία στην Ελλάδα κατά την έννοια της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 4 ν. 4172/2013, και ιδίως (α) η ύπαρξη στέγης, (β) η φυσική παρουσία της ίδιας και των μελών της οικογένειάς της (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο σύζυγός της και

το τέκνο τους), (γ) ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων και ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, (δ) ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς) και (ε) ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων, συνεπώς οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εσφαλμένα, αφενός διότι χρησιμοποίησαν στοιχεία άλλα από αυτά, τα οποία βρίσκονταν στη διάθεση της γαλλικής Φορολογικής Διοίκησης (μισθοί καταβαλλόμενοι σε Γάλλους υπηκόους για εργασία στη Γαλλία), και αφετέρου διότι κατά τον υπολογισμό του φόρου αγνοήθηκε πλήρως ότι η γαλλική Φορολογική Διοίκηση είχε εκκαθαρίσει τα εισοδήματα αυτά με εξάντληση του φορολογικού συντελεστή, ενώ με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί από μόνο το γεγονός της δήλωσής της ως κατοίκου Ελλάδας ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ότι είναι φορολογική κάτοικος Ελλάδας και συνεπώς υποκείμενο ταυτόχρονης διπλής φορολόγησης τόσο στην Ελλάδα (ως χώρα της δήθεν φορολογικής κατοικίας της) όσο και στη Γαλλία (ως χώρα αποκλειστικής προέλευσης του συνόλου των εισοδημάτων της και λόγω του καθεστώτος Schumacker, το οποίο διέπει τη φορολόγησή της), τα υπό κρίση εισοδήματά της λόγω της πηγής τους (μισθοί και συντάξεις) εξαιρούνται ρητά από κάθε διπλή φορολόγηση σύμφωνα με την ισχύουσα ΣΑΔΦ-Γαλλία, δεδομένου μάλιστα ότι είναι υπήκοος Γαλλίας ήδη από το 1982 και συνεπώς τεκμαίρεται ότι είναι φορολογική κάτοικος Γαλλίας, πολλώ δε μάλλον που εργάζεται αποκλειστικά στη Γαλλία και όλα τα εισοδήματά της προέρχονται από τη Γαλλία· εξάλλου, με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, δεδομένου ότι το σύνολο των εισοδημάτων της προήλθε (α) από μισθωτή εργασία της ως πληρώματος αεροσκάφους (αεροσυνοδού) στο γαλλικό εθνικό αερομεταφορέα AIR FRANCE και (β) από σύνταξη από γαλλικό ασφαλιστικό φορέα, σύμφωνα με την ισχύουσα ΣΑΔΦ-Γαλλία τα εισοδήματα αυτά εξαιρούνται ρητά και σε κάθε περίπτωση από οιαδήποτε φορολόγηση στην Ελλάδα, η μεν σύνταξη λόγω ασφάλισης και σύνταξης από γαλλικό ασφαλιστικό φορέα -σύμφωνα με το άρθρο 12 της ΣΑΔΦ-Γαλλία-, οι δε μισθοί λόγω είδους της παρασχεθείσας εργασίας (παροχή υπηρεσιών εντός γαλλικού αεροσκάφους), έδρας της επιχείρησης του εργοδότη (εργοδότης με διοίκηση στο Παρίσι) και είδους του εισοδήματος (μισθός καταβαλλόμενος αποκλειστικά στην Γαλλία) -σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 της ΣΑΔΦ-Γαλλία· περαιτέρω, με τον **έβδομο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι για τους φορολογούμενους που έχουν ήδη εγκατασταθεί στο εξωτερικό πριν τις 31.12.2013 εφαρμόζεται η ΠΟΛ.1177/14.7.2014, σύμφωνα με την οποία (Κεφάλαιο Β, παρ. 1, τελευταία παράγραφος) «εάν ο φορολογούμενος μεταβεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται ΣΑΔΦΕ, αλλά θεωρηθεί κάτοικος και στα 2 συμβαλλόμενα μέρη (πχ. στην Ελλάδα και στη Γαλλία, όπως στην προκειμένη περίπτωση), τότε η αρμόδια Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών (Δ/ση Οικονομικών Σχέσεων) έρχεται σε επαφή με την αλλοδαπή Φορολογική Αρχή, προκειμένου να επιλυθεί το συγκεκριμένο θέμα», πλην όμως ουδέν συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση, με αποτέλεσμα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις να της επιβάλουν φόρο χωρίς κανέναν έλεγχο ή συνδρομή των γαλλικών φορολογικών αρχών· εξάλλου, με τον **όγδοο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις έρχονται σε πλήρη αντίθεση με την υπ' αριθμ. 1445/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικράτειας, οι κρίσεις της οποίας πρέπει υποχρεωτικώς να ακολουθούνται από τη Φορολογική

Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3900/2010 και τα άρθρα 5 παρ. 1, 24 παρ. 1 και 2 και 106 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί: **Α) Δηλώνοντας** η προσφεύγουσα το 2008 (κατά τους ισχυρισμούς της) στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση ότι είναι **κάτοικος Ελλάδας**, εξέφρασε τη βούλησή της να αντιμετωπίζεται από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση για φορολογικούς σκοπούς, κατ' εφαρμογή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014)), **και ως φορολογική κάτοικος** Ελλάδας, δε δήλωσε δε μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας **μέχρι τις 26.2.2019**, ημερομηνία κατά την οποία αιτήθηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας τη μεταφορά της εκτός Ελλάδας από 01.01.2018 και εφεξής, κάτι που ισοδυναμούσε με ηθελημένη (εκούσια) μη τροποποίηση, μέχρι τις 26.2.2019 και πάντως μέχρι την 01.01.2018, της αρχικής δικής της δήλωσης ότι είναι κάτοικος Ελλάδας και συνεπώς και φορολογική κάτοικος Ελλάδας, με την έννοια ότι **από το 2008 ήταν και εξακολούθησε μέχρι και τις 31.12.2017** να είναι υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά της (ειρήσθω δε εν παρόδω ότι για το έτος 2014 η γαλλική Φορολογική Διοίκηση την αντιμετώπιζε **αντιθέτως ως μη κάτοικο και μη φορολογική κάτοικο Γαλλίας** (όπως προκύπτει σαφώς από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) του υπ' αριθ. Ειδοποιητηρίου Φορολογικής Ελάφρυνσης φόρου εισοδήματος 2014 που εξέδωσε η ίδια, αλλά και το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος 2015 για το έτος 2014) -αν και εξομοιούμενη με φορολογικό κάτοικο Γαλλίας (για σκοπούς συγκεκριμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων που προέβλεπε για εκείνη την περίοδο η γαλλική φορολογική νομοθεσία), ως αντλούσα το σύνολο ή πάντως σχεδόν το σύνολο των εισοδημάτων της από τη Γαλλία, σε συμμόρφωση με την απόφαση της 14.2.1995, Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31). Και ναι μεν είχε δικαίωμα να ζητήσει με ειδική αίτησή της, αλλά και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, την αναδρομική μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας (δηλαδή να αιτηθεί να μην αντιμετωπίζεται από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση ως φορολογική κάτοικος Ελλάδας), πλην όμως ένα τέτοιο αίτημα υπέκειτο, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ 1627/2020 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης, ομόφωνα), στον αυστηρό περιορισμό ότι δεν μπορούσε να αφορά σε έτος προγενέστερο του προηγούμενου της υποβολής του αιτήματος, ακόμη και αν από τα προσκομισθέντα ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης δικαιολογητικά και στοιχεία αποδεικνυόταν η, κατά το χρόνο αυτό, συνδρομή των θεμελιούντων τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας πραγματικών περιστατικών - κάτι το οποίο εν προκειμένω σημαίνει ότι και στην περίπτωση που η προσφεύγουσα προσκόμιζε ενώπιον της ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης έγγραφα, από τα οποία θα αποδεικνυόταν ότι για το 2014 δεν ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδας, είχε πάντως δικαίωμα να ζητήσει τη μεταβολή της φορολογικής της κατοικίας για το έτος αυτό (ήτοι το να μην αντιμετωπίζεται από την ελληνική Φορολογική Διοίκηση ως φορολογική κάτοικος Ελλάδας για το 2014) με αίτηση που θα υπέβαλε το αργότερο μέχρι τις 31.12.2015, γεγονός το οποίο δε συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση. Εξάλλου: **Β)** Όπως προκύπτει από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της ΣΑΔΦ-Γαλλία (όπως

ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014)), α) οι συντάξεις που λαμβάνει από τη Γαλλία υπήκοος Γαλλίας, αλλά φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, έναντι παρασχεθεισών μη διοικητικών και μη στρατιωτικών υπηρεσιών -όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα- φορολογούνται μόνο στη Ελλάδα (γι' αυτό και, όπως προκύπτει σαφώς από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) του υπ' αριθ. Ειδοποιητηρίου Φορολογικής Ελάφρυνσης φόρου εισοδήματος 2014 που εξέδωσε η ίδια, αλλά και το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος 2015 για το έτος 2014, τα υπό κρίση ποσά συντάξεων που έλαβε η προσφεύγουσα εντός του 2014 δε φορολογήθηκαν στη Γαλλία· και β) οι αποδοχές που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας στο πλαίσιο έμμισθης απασχόλησής του σε νομικό πρόσωπο που έχει την έδρα της πραγματικής διοίκησής του στη Γαλλία για υπηρεσίες που παρείχε επί αεροσκαφών που ενεργούσαν εθνικές (στη Γαλλία) ή διεθνείς μεταφορές -όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα- φορολογούνται καταρχήν στη Γαλλία, επιτρέπεται δε από τη ΣΑΔΦ-Γαλλία να φορολογηθούν και στην Ελλάδα, ο τυχόν όμως καταβληθείς ή παρακρατηθείς γαλλικός φόρος θα πιστώνεται («θα εκπίπτει») έναντι του αναλογούντος ελληνικού φόρου επί του εν λόγω εισοδήματος (αποδοχών/ μισθών). Για τους λόγους αυτούς, οι δεύτερος, τρίτος, τέταρτος και έβδομος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι τα αναφερόμενα στις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις ποσά ουδόλως ταυτίζονται με αυτά της γαλλικής Φορολογικής Διοίκησης και κατά τούτο αναφέρονται παντελώς αυθαίρετα, χωρίς ουδεμία σχέση ή αναφορά με την πραγματικότητα, άλλως με τα καταβληθέντα και φορολογηθέντα στη Γαλλία εισοδήματά της, ειδικότερα δε ότι σύμφωνα με το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) του υπ' αριθ. Ειδοποιητηρίου Φορολογικής Ελάφρυνσης φόρου εισοδήματος 2014 της γαλλικής Φορολογικής Διοίκησης, αλλά και το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος 2015 για το έτος 2014, το σύνολο των εισοδημάτων της για το 2014 ανήλθε στο ποσό των 20.528,00 € (μειωμένο κατά 9.619,00 € λόγω παρακράτησης και/ή πραγματικών εξόδων), συνεπώς το συνολικό ακαθάριστο παγκόσμιο εισόδημά της ανήλθε σε 10.909,00 €, πουθενά δε στις προσβαλλόμενες πράξεις δε γίνεται μνεία περί της φορολόγησης των εισοδημάτων της στη Γαλλία και μάλιστα με εξάντληση του φορολογικού συντελεστή, παρά ταύτα όμως με τη δεύτερη ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της καταλογίστηκε ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ συνολικού ύψους 8.587,85 € επί ενός παντελώς ανύπαρκτου φορολογητέου εισοδήματός της συνολικού ύψους 34.521,16 €, ποσό που ουδόλως γνωρίζει η ίδια και ουδεμία σχέση έχει με τα δηλωθέντα εισοδήματά της.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος. Κι αυτό, γιατί: α) Όπως εκτέθηκε σε προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, από την ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων της ΣΑΔΦ-Γαλλία (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014)) προκύπτει

ότι οι **συντάξεις** που λαμβάνει από τη Γαλλία υπήκοος Γαλλίας, αλλά φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, έναντι παρασχεθεισών μη διοικητικών και μη στρατιωτικών υπηρεσιών -όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα- φορολογούνται **μόνο στη Ελλάδα**, γι' αυτό και, όπως προκύπτει σαφώς (εξ αντιδιαστολής) από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) του υπ' αριθ. Ειδοποιητηρίου Φορολογικής Ελάφρυνσης φόρου εισοδήματος 2014 που εξέδωσε η γαλλική Φορολογική Διοίκηση, αλλά και το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος 2015 για το έτος 2014, τα υπό κρίση ποσά συντάξεων που έλαβε η προσφεύγουσα εντός του 2014 **δε φορολογήθηκαν στη Γαλλία** - αυτός είναι και ο λόγος που δεν αναγράφονται καν στο εν λόγω ειδοποιητήριο και στην εν λόγω φορολογική δήλωση. Από αυτό συνάγεται ότι το αναγραφόμενο στην (πρώτη εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 (που εκδόθηκε, σύμφωνα με την αιτιολογία που περιέχεται στο σώμα της, επειδή το 2014 η προσφεύγουσα έλαβε ποσά **συντάξεων** από τη Γαλλία (.....), τα οποία δεν είχε δηλώσει, αν και είχε υποχρέωση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση) ποσό συνολικού ύψους **22.273,00 €** είναι το συνολικό ποσό της **σύνταξης** που έλαβε εντός του 2014 η προσφεύγουσα από γαλλικό ασφαλιστικό φορέα. **β)** Ως εκ τούτου, το αναγραφόμενο στη (δεύτερη εκ των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων) πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020 (που εκδόθηκε, σύμφωνα με την αιτιολογία που περιέχεται στο σώμα της, επειδή το 2014 η προσφεύγουσα έλαβε ποσά **μισθών** από τη Γαλλία (.....), τα οποία δεν είχε δηλώσει, αν και είχε υποχρέωση, στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση) ποσό συνολικού ύψους 34.518,00 €, μειωμένο κατά το προαναφερθέν ποσό της **σύνταξης** που έλαβε η προσφεύγουσα εντός του 2014 από γαλλικό ασφαλιστικό φορέα συνολικού ύψους 22.273,00 €, ήτοι ποσό συνολικού ύψους **12.245,00 €**, είναι το συνολικό ποσό του **μισθού** που έλαβε εντός του 2014 η προσφεύγουσα από γαλλικό φορέα-εργοδότη, το ποσό δε αυτό (των εισοδημάτων της από μισθούς έτους 2014 που λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των επιβληθέντων σε βάρος της με τη δεύτερη ως άνω προσβαλλόμενη πράξη ποσών ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ για το φορολογικό έτος 2014 στην Ελλάδα) είναι **χαμηλότερο** τόσο από το συνολικό ποσό των (υποκείμενων σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία) εισοδημάτων της **γενικά** από πηγές (εισοδήματος) Γαλλίας κατά το 2014 ύψους **20.528,00 €** (13.178,00 € + 7.350,00 €) όσο και από το συνολικό ποσό των (υποκείμενων σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία) εισοδημάτων της **ειδικά** από **μισθούς** Γαλλίας κατά το 2014 ύψους **13.178,00 €** (αμφότερα τα ποσά προκύπτουν από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) του υπ' αριθ. Ειδοποιητηρίου Φορολογικής Ελάφρυνσης φόρου εισοδήματος 2014 της γαλλικής Φορολογικής Διοίκησης, αλλά και το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο (και τη σχετική μετάφραση) της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος 2015 για το έτος 2014), γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2014 για ΦΕΦΠ και ΕισφΑλληλ αναφορικά με τους **μισθούς** που έλαβε κατά το έτος αυτό από γαλλικό φορέα-εργοδότη είναι **χαμηλότερη** σε σχέση με αυτήν που θα προέκυπτε, αν είχε ληφθεί υπόψη

το συνολικό ποσό των (υποκείμενων σε φόρο εισοδήματος στη Γαλλία) εισοδημάτων της από πηγές (εισοδήματος) Γαλλίας κατά το 2014 ύψους 20.528,00 €. Για το λόγο αυτό, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί κατά μεν το πρώτο του ως άνω μέρος ως νόμω αβάσιμος, κατά δε το δεύτερό του ως άνω μέρος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου. 2. [...]. 5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. 6. [...].»

Επειδή, με τον πέμπτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις αντίκεινται στις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, διότι της επιβάλλουν χωρίς κανένα νόμιμο έρεισμα ένα ακόμα φορολογικό βάρος, παρότι φορολογήθηκε στη Γαλλία, καθώς όλα τα εισοδήματά της προέρχονταν από γαλλική πηγή, και παρότι εξόφλησε ολοσχερώς τον αναλογούντα φόρο, χωρίς να συναρτάται αυτό προς τη φοροδοτική ικανότητά της και χωρίς να συνεκτιμάται διόλου, τόσο για την επιβολή αυτού τούτου του φόρου όσο και για το ύψος του, η συνολική μέχρι σήμερα φορολογική της επιβάρυνση, καθώς και η σημερινή οικονομική της δυνατότητα, ειδικότερα δε στην περίπτωση της ο συνολικός φόρος ύψους 8.587,85 € που της καταλογίστηκε δεν έχει καμία απολύτως σχέση με την φοροδοτική της ικανότητα, η οποία προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (δε διαθέτει άλλα εισοδήματα πέρα από τη σύνταξή της και το κυριολεκτικά ελάχιστο φορολογηθέν ενοίκιο ποσού 900,00 € ετησίως από την παλαιά οικία στον τόπο καταγωγής της στη Δράμα, δίνει δε για τη φοίτηση του τέκνου της ποσό ύψους 6.000,00 €), θέτει δε σε προφανή κίνδυνο την αξιοπρεπή διαβίωσή της.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί η προσφεύγουσα α) δεν εξειδικεύει κατά τι η συνολική της φορολογική επιβάρυνση στην υπό κρίση περίπτωση (ΦΕΦΠ + ΕισφΑλληλ για το φορολογικό έτος 2014, ήτοι ποσό συνολικού ύψους 8.587,85 €) όχι απλώς δε συναρτάται, αλλά ούτε καν έχει κάποια σχέση με τη φοροδοτική του ικανότητα (δηλωθέντα εισοδήματα συνολικού ύψους 34.521,16 €) και ευρύτερα β) κατά ποιον ακριβώς τρόπο θα έπρεπε κατά τον προσδιορισμό της επιβάρυνσης αυτής και ιδίως του ύψους της να συνεκτιμηθεί η συνολική μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της φορολογική της επιβάρυνση στη Γαλλία και η επίσης μέχρι την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της οικονομική της δυνατότητα, περαιτέρω δε γ) για ποιους συγκεκριμένους λόγους φορολογική επιβάρυνση συνολικού ύψους (ΦΕΦΠ + ΕισφΑλληλ) 8.587,85 € επί δηλωθέντων εισοδημάτων συνολικού ύψους 34.521,16 €, ήτοι σε συνολικό ποσοστό 24,88% περίπου, αντίκειται στην αρχή της φοροδοτικής ικανότητας. Για τους λόγους αυτούς, ο πέμπτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 εδ. α' του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος. 2. Κανένας δεν στερείται την ιδιοκτησία του, παρά μόνο για δημόσια ωφέλεια που έχει αποδειχθεί με τον προσήκοντα τρόπο, όταν και όπως ο νόμος ορίζει, και πάντοτε αφού προηγηθεί πλήρους αποζημίωσης, που να ανταποκρίνεται στην αξία την οποία είχε το απαλλοτριούμενο κατά το χρόνο της συζήτησης στο δικαστήριο για τον προσωρινό προσδιορισμό της αποζημίωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Σύμβασης για την προάσπιση των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών («Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου», ΕΣΔΑ), όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014): «Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή διά λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου, όρους. Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέση εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.»

Επειδή, με τον έκτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην προκειμένη περίπτωση οι υπό κρίση φορολογικές επιβαρύνσεις με μόνο απώτερο στόχο το ταμειακό συμφέρον του Ελληνικού Δημοσίου δεν δικαιολογούν τέτοιας έκτασης φορολογικές υποχρεώσεις, συνακόλουθα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν και γιατί οι επιβληθέντες φόροι οδηγούν με μαθηματική ακρίβεια στην οικονομική εξόντωση και εκμηδένιση της περιουσίας της, προσβάλλοντας έτσι κατάφωρα τη συνταγματικά κατοχυρωμένη προστασία του δικαιώματος της ιδιοκτησίας και το προστατευμένο από την ΕΣΔΑ δικαίωμα του σεβασμού της περιουσίας.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί, προκειμένου να τεθεί ζήτημα αντίθεσης του φόρου επί του εισοδήματος με το άρθρο 17 του Συντάγματος ή το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, με την έννοια ότι οδηγεί σε απαλλοτρίωση περιουσιακού/-ών στοιχείου/-ων του φορολογουμένου που υπάγεται/-ονται στον εν λόγω φόρο, θα πρέπει ο φορολογούμενος και ήδη προσφεύγων να προβάλλει με συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να επιχειρεί να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία το αν και, σε καταφατική απάντηση, το πώς ο εν λόγω φόρος, στη δική του ιδιαίτερη περίπτωση, οδήγησε, με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι νομοθετικές διατάξεις που τον προβλέπουν, σε αποστέρηση της ιδιοκτησίας του έστω και επί ενός μόνο αντικειμένου της περιουσίας του, πολλώ μάλλον όταν το επιβληθέν στην υπό κρίση περίπτωση συνολικό ποσό (ΦΕΦΠ + ΕισφΑλληλ) ύψους 8.587,85 € αντιστοιχεί σε δηλωθέν εισόδημα συνολικού ύψους 34.521,16 €. Μόνη η προβολή του ισχυρισμού ότι οι επιβληθέντες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόροι οδηγούν με μαθηματική ακρίβεια στην οικονομική εξόντωση και εκμηδένιση της περιουσίας του, προσβάλλοντας έτσι κατάφωρα τη

συνταγματικά κατοχυρωμένη προστασία του δικαιώματος της ιδιοκτησίας και το προστατευμένο από την ΕΣΔΑ δικαίωμα του σεβασμού της περιουσίας δεν αρκεί προς θεμελίωση, στην εκάστοτε συγκεκριμένη υπό κρίση περίπτωση, της αντίθεσης του εν λόγω φόρου με τις δύο αυτές διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος και συνεπώς ένας τέτοιος ισχυρισμός είναι απορριπτέος ως αόριστος. Εν προκειμένω, δε συγκεκριμενοποιείται από την προσφεύγουσα το αν, στη δική της ιδιαίτερη περίπτωση, και, σε καταφατική απάντηση, το πώς η επιβολή του ΦΕΦΠ και της ΕισφΑλληλ, ενόψει του συνολικού δηλωθέντος εισοδήματός της (34.521,16 €) οδηγεί σε έμμεση δήμευση περιουσιακού της στοιχείου, κατά παράβαση των ως άνω διατάξεων του άρθρου 17 του Συντάγματος και του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, πολλώ μάλλον όταν επί δηλωθέντος εισοδήματος συνολικού ύψους 34.521,16 € το συνολικό επιβαλλόμενο (ΦΕΦΠ + ΕισφΑλληλ) ανέρχεται σε 8.587,85 €. Για τους λόγους αυτούς, ο έκτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 25.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ/2020 και αριθμό ειδοποίησης/2020.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

ΦΕΦΠ	7.897,43 €
ΕισφΑλληλ	690,42 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>8.587,85 €</u>

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

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.