



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.04.2022
Αριθμός απόφασης: 1381

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και αρ., κατά της με αριθ. ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και του με Α.Τ.Β./2021 προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

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

Επί της από **27.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με **ΑΦΜ** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ειδοπ. /2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας τελικό χρεωστικό ποσό 12.356,08 ευρώ, έναντι του αρχικού χρεωστικού ποσού 546,24 ευρώ βάσει της αρχικής δήλωσης της προσφεύγουσας.

Ειδικότερα, στις 24.11.2021 η Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη σε οίκοθεν υποβολή και εκκαθάριση τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 ως προς τον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας, που αφορά σε «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», βάσει στοιχείων τα οποία έλαβε η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, από την φορολογική διοίκηση της Γαλλίας. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, σύμφωνα με το αρχείο διασταυρώσεων που απέστειλε η γαλλική φορολογική αρχή, φαίνεται να έχει εισπράξει αποδοχές που ανέρχονται για το έτος 2015 στο ποσό των 28.145,00 ευρώ, ποσό το οποίο δε συμπεριέλαβε, όπως υπήρχε υποχρέωση, σε δήλωση αρχική ή τροποποιητική του φορολογικού έτους 2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενη ότι εργάζεται ως καθηγήτρια στην Ελληνογαλλική σχολή από πολλών ετών, ούσα αποσπασθείσα δημόσια υπάλληλος του Γαλλικού Δημοσίου και ότι η φορολόγηση του εισοδήματος διέπεται από τις ρυθμίσεις της διμερούς Ελληνογαλλικής σύμβασης του 1964 περί αποφυγής της διπλής φορολόγησης. Κατά πάγια δε πρακτική, φορολογείται αποκλειστικά στη Γαλλία σύμφωνα με το αρ. 14 Ν.4386/1964, εξ ου και λαμβάνει από το Γαλλικό Δημόσιο το σχετικό πιστοποιητικό που βεβαιώνει τη φορολόγηση του εισοδήματος στη Γαλλία καθώς και ότι εξαιρείται από την φορολόγηση στην Ελλάδα. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν λάβει χώρα τα κάτωθι:

α) Παράβαση του άρθρου 14 της Ελληνογαλλικής σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (Ν.Δ. υπ' αριθ. 4386/1964, ΦΕΚ 192),

β) Παράβαση της κατοχυρωμένης από το Σύνταγμα (αρ. 78) και την ΕΣΔΑ αρχής «κανένας φόρος χωρίς νόμο»,

γ) Παράνομη αναδρομική φορολόγηση - Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης,

δ) Παράβαση της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου,

ε) Παραγραφή φόρου εισοδήματος - Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης,

στ) Λανθασμένος υπολογισμός του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις 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 ορίζεται:

«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, 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, σύμφωνα με την Ε.2162/2020 με θέμα "Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ":

«Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα,

ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά: α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α.1025/2020, Α.1009/2019, ΠΟΛ.1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ), β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει), γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ.1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε., ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών, στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Γ. Κοινοποίηση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου - Στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός φόρου - Ενδικοφανής προσφυγή

8. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, κοινοποιούνται με βάση τις διατάξεις της περιπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 5 του ΚΦΔ. Ο φορολογούμενος λαμβάνει στην προσωπική θυρίδα του στο [taxisnet](#) ειδοποίηση με διαδρομή ([link](#)) που τον οδηγεί στην αντίστοιχη σελίδα του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε., όπου έχει τη δυνατότητα να δει και να εκτυπώσει την εκδοθείσα πράξη προσδιορισμού φόρου. Επιπρόσθετα αποστέλλεται ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον φορολογούμενο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Εναλλακτικά δύνανται να κοινοποιούνται και με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

9. Στην πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γίνεται υποχρεωτικά αναφορά στα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του, όταν αυτός γίνεται με στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται στις δηλώσεις των φορολογούμενων, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Τα στοιχεία αυτά δύνανται να αναφέρονται και σε ξεχωριστό φύλλο, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

10. Οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και κοινοποιούνται έγκυρα και νόμιμα κατά τα ανωτέρω εντός της προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις περί παραγραφής του άρθρου 36 ΚΦΔ.

11. Κατά της πράξης προσδιορισμού του φόρου ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 ΚΦΔ.»

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

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 67 του Ν.4172/2013 όπως ισχύουν για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά.»

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

Επειδή, σύμφωνα με τον Ν. 4386/1964 (ΦΕΚ Α 192/03-11-1964 και Α 77/03-05-1965) Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας:

Άρθρο 12:

«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.»

Άρθρο 13:

«1. Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, τα ημερομίσθια, μισθοί και έτεροι παρόμοιοι αμοιβαί κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν δεν φορολογούνται ειμή εντός του Κράτους τούτου και εφ' όσον η απασχόλησις δεν γίνεται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους. Εάν η έμμισθος απασχόλησις ασκείται εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, αι ούτω κτώμενοι αμοιβαί φορολογούνται εντός του ετέρου τούτου Κράτους. 2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 1 αι αποζημιώσεις αι κτώμενοι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι εμμίσθου απασχολήσεως εντός του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους δεν φορολογούνται ειμή εντός του πρώτου Κράτους εάν: α) ο λαμβάνων διαμένει εν τω ετέρω Κράτει επί χρονικόν διάστημα ή χρονικά διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος, β) αι αποζημιώσεις καταβάλλονται υπό η επ' ονόματι εργοδότη ο οποίος είναι κάτοικος του ετέρου Κράτους, και γ) αι αποζημιώσεις δεν εκπίπτουν εκ των κερδών μόνιμου 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.»

Άρθρο 14:

1.«αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικοί αμοιβαί, μισθοί και συντάξεις υφ' ενός των Συμβαλλόμενων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχόμενων 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 περίπτωση αυτήν αι αμοιβαί φορολογούνται αποκλειστικώς εις το Κράτος εις ο τα πρόσωπα ταύτα κατοικούν. [...]

Άρθρο 19:

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

Άρθρο 20:

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

Άρθρο 21:

«Εξυπακούεται ότι η διπλή φορολογία θα αποφευχθή διά του ακόλουθου τρόπου. Α'. Όσον αφορά την Γαλλίαν: [...]. Β'. Όσον αφορά την Ελλάδα: Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσης συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζει τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους της, δύναται να 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, κατά πάγια νομολογία οι φορολογικές διατάξεις εν γένει και ειδικότερα αυτές που θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ακολουθώντας τη γραμματική ερμηνεία, ενώ αναλογική ή και διασταλτική ερμηνεία δεν είναι επιτρεπτή.

Επειδή, από τα άρθρα 1 και 4 της προσκομιζόμενης σύμβασης εργασίας της προσφεύγουσας με την Υπηρεσία για την Γαλλική Εκπαίδευση στο εξωτερικό (AEFE) προκύπτει ότι στην προσφεύγουσα ανατίθενται και αυτή αποδέχεται την ανάληψη καθηκόντων εκπαιδευτικού στην Ελληνογαλλική Σχολή για το διάστημα 01/09/2006 ως και την 31/08/2009, με δυνατότητα παράτασης της σύμβασης για επιπλέον τρία έτη.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκομίζει βεβαίωση Υπηρεσία για την Γαλλική Εκπαίδευση στο εξωτερικό (AEFE) σύμφωνα με την οποία ο Διευθυντής του Οργανισμού για Γαλλική Εκπαίδευση στο εξωτερικό (AEFE) βεβαιώνει ότι η προσφεύγουσα απασχολήθηκε στην Ελληνογαλλική Σχολή το 2014 και το 2015.

Επειδή, περεταίρω, η προσφεύγουσα προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της την από 11/02/2020 Βεβαίωση του Συμβούλου Συνεργασίας και Μορφωτικής Δράσης σύμφωνα με την οποία είναι γαλλίδα δημόσιος υπάλληλος αποσπασμένη στο Υπουργείο Εξωτερικών για να ασκήσει τα καθήκοντά της στην Ελληνογαλλική Σχολή έως τις 31.08.2020.

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

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

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

«γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.».

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

Επειδή, στην ΠΟΛ.1041/2016 με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

1. Οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, των υπόχρεων της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ΚΦΕ (ν.4172/2013 ΦΕΚ Α 167 23-07-2013), υποβάλλονται υποχρεωτικά, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, έως την ημερομηνία που ορίζουν οι οικείες διατάξεις.

Οι ίδιες ημερομηνίες ισχύουν και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν σε εξαιρετικές περιπτώσεις σε χειρόγραφη μορφή στις Δ.Ο.Υ..

Οι εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου έως 30.12.2016.

Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής οι παραπάνω δηλώσεις θα υποβάλλονται αποκλειστικά χειρόγραφα στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, η με αριθμό ειδοποίησης/2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εκδόθηκε στις 24.11.2021, ήτοι εντός της προθεσμίας των πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, συνεπώς δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου.

Επειδή, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης το οποίο επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν προβλέπεται εν προκειμένω, καθώς η πράξη διοικητικού προσδιορισμού εκδίδεται με βάση στοιχεία που δεν μπορούν να αμφισβητηθούν από τον φορολογούμενο (στοιχεία που παρέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος βάσει υποβληθείσας δήλωσης ή στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και αποστέλλονται σε αυτήν από τους φορείς μισθοδοσίας). Έδαφος άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης υφίσταται στις περιπτώσεις κυρώσεων για τον καθορισμό του ύψους των οποίων καταλείπεται στην Διοίκηση ευχέρεια επιμέτρησης ανάλογα με την βαρύτητα και τις συνθήκες διάπραξης της παράβασης, γεγονός που δεν συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η διοίκηση δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα και η διοικητική πράξη εκδίδεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, μη συνδεόμενων προς την υποκειμενική συμπεριφορά (ΣΤΕ 565/2005). Συνεπώς ο ισχυρισμός περί έλλειψης ακρόασης κατά την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων προκύπτει πως ορθώς η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, εξέδωσε και κοινοποίησε τις κρινόμενες Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού του φόρου για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013, ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται στο σύνολο τους ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27.12.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της-.....-..... του, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αριθ. ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και του με Α.Τ.Β./2021 προστίμου αρ. 54 ν.4174/2013.

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

Φορολογικό Έτος 2015

Τελικό Χρεωστικό Ποσό: 12.356,08 ευρώ

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

Πρόστιμο αρ. 54 ν.4174/2013 (Α.Τ.Β./2021)

Καταλογιζόμενο ποσό: 100,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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