



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **3413**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της, ΑΦΜ, Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, κατοίκου Γαλλίας,, και β) του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. /28.6.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με την ως άνω ενδικοφανή προσφυγή αιτήματος, η ακύρωση, καθώς και την από 28.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 26.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της, ΑΦΜ, και β) 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:

Με την υπ' αριθμ. / 28.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕφπ ποσού 11.351,99 €, πλέον 3.405,60 € προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 (προ ν. 4337/2015) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2014 και 963,18 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 ν. 3986/2011 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 15.720,77 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι», σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάσει της από 28.6.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΕφπ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε το πρώτον το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 στο ποσό των **48.159,00 €**, που συνίστατο σε εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης από μισθωτή εργασία, βάσει σχετικών διαβιβασθεισών από τη γαλλική Φορολογική Διοίκηση στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση πληροφοριών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων ζητούν, καθ' ερμηνεία του διατυπωθέντος με αυτήν αιτήματός τους, την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, η μεν προσφεύγουσα τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παράβαση άρθρου 36 παρ. 1 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) – Έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας.
- 2) Παράβαση άρθρου 14 της από 21.8.1963 Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας.
- 3) Παράβαση άρθρου 21 παρ. Β' της από 21.8.1963 Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας.

ο δε προσφεύγων τον ακόλουθο λόγο:

- 4) Παράνομη αναφορά του ως «αλληλεγγύως ευθυνόμενου προσώπου» στην 1^η σελίδα της ως άνω πράξης.

Αρχικά είχε εκδοθεί η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/31.12.2020 και αριθμό ειδοποίησης/23.4.2021, κατά της οποίας η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων άσκησαν την υπ' αριθμ. πρωτ./22.5.2021 ενδικοφανή προσφυγή τους. Επ' αυτής εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ' αριθμ./29.10.2021 απόφαση, με την οποία αυτή απορρίφθηκε στην ουσία της. Κατά της απόφασης αυτής η προσφεύγουσα και ο προσφεύγων άσκησαν προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έγινε δεκτή με την υπ' αριθμ. 10070/2023 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (η οποία φέρεται ως κοινοποιηθείσα στη Φορολογική Διοίκηση στις 18.7.2023) με την αιτιολογία ότι (σκέψη 8 της απόφασης) η από 23.4.2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκε χωρίς την τήρηση καμίας εκ των διαδικασιών που προβλέπονται στο ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων και του προβλεπόμενου από το άρθρο 28 ν. 4174/2013 συνταγματικού δικαιώματος των προσφευγόντων για έκθεση των απόψεών τους, κατ' ακολουθίαν δε ακυρώθηκε η ως άνω υπ' αριθμ./29.10.2021 απόφαση της Υπηρεσίας μας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας.

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).

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, ο προσφεύγων ορίστηκε με την υπ' αριθμ./19.7.2024 δήλωση ως φορολογικός εκπρόσωπος της προσφεύγουσας από 01.01.2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024), αλλά και κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ./19.7.2024 δήλωσης, με την οποία αυτός ορίστηκε ως φορολογικός εκπρόσωπος της προσφεύγουσας (19.7.2024): «1. Φορολογούμενος που είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής δύναται να ορίσει ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, ως φορολογικό εκπρόσωπο για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον Κώδικα, στον οποίο αποστέλλεται κάθε είδους αλληλογραφία σχετικά με τον φορολογούμενο. 2. [...]. 3. Το πρόσωπο που ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος δεν ευθύνεται για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη τον αναφέρει στην 1^η σελίδα παρανόμως ως «αλληλεγγύως ευθυνόμενο» με την προσφεύγουσα πρόσωπο, ενώ παράλληλα αναφέρει και την

ορθή ιδιότητά του ως «φορολογικού εκπροσώπου» της, ιδιότητα όμως η οποία δεν τον καθιστά αλληλεγγύως ευθυνόμενο με την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 3 ν. 5104/2024 το πρόσωπο που ορίζεται φορολογικός εκπρόσωπος δεν ευθύνεται για την εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, ενώ εξάλλου σύμφωνα με το άρθρο 67 παρ. 4 ν. 4172/2013 ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, γιατί από τη στιγμή που αυτός έχει οριστεί (μόνο) φορολογικός εκπρόσωπος της προσφεύγουσας δεν είχε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτόν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024) καμία ευθύνη για τη μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεών της, όπως σαφώς προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 8 παρ. 3 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (28.6.2024), και συνεπώς δεν ήταν, εκ μόνης της ιδιότητάς του αυτής, αλληλεγγύως με την προσφεύγουσα ευθυνόμενος έναντι του Ελληνικού Δημοσίου για την καταβολή των φορολογικών βαρών που της επιβλήθηκαν με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος.

Επειδή, υπό το δεδομένο αυτό ο προσφεύγων δε νομιμοποιείται να προβάλλει ισχυρισμούς επί της ουσίας της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Για το λόγο αυτό, ως προς αυτόν οι πρώτος, δεύτερος και τρίτος λόγοι της ενδικοφανούς αυτής προσφυγής προβάλλονται απαραδέκτως.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024): *«Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 [...], περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α' και β' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις, τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. β' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014): *«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης [...] διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην*

παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) [...], β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 3 και 7 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 συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Απριλίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. [...]. 4. [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014): «Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 67 τίθεται σε ισχύ από την 1^η Ιανουαρίου 2015. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2014 η δήλωση υποβάλλεται [...] μέχρι και την 30ή Ιουνίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1130/25.6.2015 (ΦΕΚ Β' 1257/25.6.2015) απόφασης της Αναπληρώτριας Υπουργού Οικονομικών: «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 παρατείνεται μέχρι την 30ή Αυγούστου 2015. Για όσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του Ν. 4172/2013 υποβληθούν μέχρι και την 4^η Σεπτεμβρίου 2015 δεν θα επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013. [...].»

Επειδή, σύμφωνα τα αναφερόμενα στην Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013: «...στην περίπτωση άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ή οποιουδήποτε ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, η προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 παραγραφή παρατείνεται για περίοδο ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης επί του ασκηθέντος ενδίκου βοηθήματος ή μέσου, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο η εκδοθείσα απόφαση (του οργάνου του άρθρου 63 ή του δικαστηρίου) αφορά. Η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες, είτε με την απόφαση επί ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 είτε με την απόφαση οποιουδήποτε δικαστηρίου, πράξη προσδιορισμού φόρου ακυρώνεται για οποιονδήποτε **μη ουσιαστικό** λόγο (οποιαδήποτε νομική πλημμέλεια, οποιοδήποτε τυπικό σφάλμα, έκδοση πράξης σε βάρος προσώπου που δεν είχε φορολογική υποχρέωση κ.λπ.), οπότε, στην περίπτωση αυτή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, εντός της ανωτέρω προθεσμίας.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 270 εδ. α' Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014): «Αν η παραγραφή διακόπηκε, ο χρόνος που πέρασε έως τότε δεν υπολογίζεται και, αφότου περατώθηκε η διακοπή, αρχίζει νέα παραγραφή.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' ν. 4270/2014: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου καταργούνται οι διατάξεις: α. Των άρθρων 1 έως και 108 και του άρθρου 110 του ν. 2362/1995. β. [...]. γ. [...]. δ. [...]. Οποιαδήποτε υφιστάμενη αναφορά στις καταργούμενες κατά τα ανωτέρω διατάξεις νοείται στο εξής ως αναφορά στις αντίστοιχες διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014: «1. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος νόμου αρχίζει από την 1.1.2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σε αυτές ή στην επόμενη παράγραφο. 2. Ειδικότερα: α. [...]. β. [...]. γ. Οι διατάξεις του Υποκεφαλαίου 12 του Κεφαλαίου Β' του Μέρους Δ' ισχύουν για απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώνονται προς είσπραξη μετά την 1.1.2015 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 137 παρ. 4 εδ. α' ν. 4270/2014, όπως ίσχυε για τις απαιτήσεις του Δημοσίου που βεβαιώθηκαν με την έκδοση και κοινοποίηση της προαναφερθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/31.12.2020 και αριθμό ειδοποίησης/23.4.2021: «Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαίτησης του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαίωσης αυτής με στενή έννοια [...], η προβλεπόμενη παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου προς βεβαίωση (με ευρεία έννοια) [...] αναστέλλεται μέχρι την έκδοση επί της δικαστικής αυτής διένεξης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης και δεν συμπληρώνεται σε κάθε περίπτωση πριν από την πάροδο ενός (1) έτους από την, με επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου, κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. [...] και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω:

α) Δεδομένου ότι η προθεσμία υποβολής δήλωσης ΦΕφπ για το έτος 2014 έληγε εντός του 2015, η προθεσμία για τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος για την χρήση 2014 έληξε την 31.12.2020.

β) Περαιτέρω, η λήψη πληροφοριών από τη γαλλική φορολογική διοίκηση έγινε το 2021, οπότε η παραγραφή συμπληρωνόταν ένα έτος μετά, στις 31.12.2021, ειδικότερα δε στο υπ' αριθμ./23.4.2021 έγγραφό της που συνόδευε ως αιτιολογία την τότε προσβληθείσα από 23.4.2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού η Δ.Ο.Υ. Χολαργού ομολογούσε ότι έστειλε συμπληρωματικό ερώτημα στο γαλλικό Δημόσιο, καθώς αναφέρει ότι: «4. Ύστερα από αίτημα της ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης, οι αρμόδιες αρχές της Γαλλίας έστειλαν συμπληρωματικά πληροφορίες για το ύψος του φόρου αλλοδαπής (Γαλλίας), το οποίο παρακρατήθηκε στη Γαλλία και αναλογεί στο εισόδημα αυτό».

γ) Με τα δεδομένα αυτά ισχύει η περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 36 ν. 4174/2013, ωστόσο το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. Α10070/2023 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών εξέδωσε στις 28.6.2023 την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δηλαδή μετά τη λήξη του ενός έτους (31.12.2021) μετά από την λήψη των φορολογικών πληροφοριών (2020).

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 70 παρ. 10 εδ. β' ΚΦΔ και 270 εδ. α' Αστικού Κώδικα σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 86 ν. 5104/2024 (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024)), με την έκδοση και κοινοποίηση της προαναφερθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/31.12.2020 και αριθμό ειδοποίησης/23.4.2021 διακόπηκε η (ήδη παρεκταθείσα για ένα έτος, ήτοι μέχρι 31.12.2021, δυνάμει της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 36 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 86 ν. 5104/2024 και του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α' ΚΦΔ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024)) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει στην προσφεύγουσα ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ για το φορολογικό έτος 2014 με την έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

β) Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περ. β' και γ' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 86 ν. 5104/2024 και του άρθρου 70 παρ. 10 εδ. α' ΚΦΔ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (28.6.2024)), η κατά τα ανωτέρω διακοπείσα παραγραφή άρχισε να τρέχει πάλι από την έκδοση και κοινοποίηση της ως άνω υπ' αριθμ. 71/29.10.2021 απόφασης της Υπηρεσίας μας, η νέα δε αυτή παραγραφή ανεστάλη με την κατάθεση της προαναφερθείσας δικαστικής προσφυγής της προσφεύγουσας και του προσφεύγοντος, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 137 παρ. 4 εδ. α' ν. 4270/2014 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 177 παρ. 1 εδ. α' περ. α' και εδ. β' και του άρθρου 183 παρ. 1 και 2 περ. γ' εδ. α' ν. 4270/2014, και συνέχισε να τρέχει με την έκδοση της ως άνω υπ' αριθμ. 10070/2023 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου για περίοδο ενός (1) έτους και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο η απόφαση αυτή αφορούσε.

γ) Υπό αυτό το πρίσμα, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, που εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 28.6.2024, εκδόθηκε εντός της προθεσμίας του ενός (1) έτους από την ημερομηνία δημοσίευσης της εν λόγω δικαστικής απόφασης (06.07.2023) και συνεπώς κατά την ημερομηνία κοινοποίησής της (28.6.2024) δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει στην προσφεύγουσα ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ για το φορολογικό έτος 2014.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του Πρωτοκόλλου που συνοδεύει τη Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Γαλλίας («ΣΑΔΦ-Γαλλία», που κυρώθηκαν (Σύμβαση και συνοδευτικό αυτής Πρωτόκολλο) με το άρθρο πρώτο ν. 4984/2022): «*Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 29, οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 18 εφαρμόζονται, κατόπιν αιτήματος, υπέρ κατοίκων της Ελλάδας ή της Γαλλίας, με την αντίστοιχη μέθοδο εξάλειψης της διπλής φορολογίας που προβλέπεται στο άρθρο 21, για φορολογικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2015.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 («ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ») ΣΑΔΦ-Γαλλία»: «1. α) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα

Συμβαλλόμενο Κράτος, ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος ή υποδιαίρεση, ή τοπική ή περιφερειακή αρχή ή νομικό πρόσωπο, φορολογούνται **μόνο** σε αυτό το Κράτος. β) Ωστόσο, αυτοί οι μισθοί, τα ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται σε αυτό το Κράτος και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους. 2. α) Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος, υποδιαίρεση, αρχή ή νομικό πρόσωπο, φορολογούνται **μόνο** σε αυτό το Κράτος. β) Ωστόσο, αυτές οι συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους, χωρίς να είναι ταυτόχρονα υπήκοος του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους. 3. Οι διατάξεις των Άρθρων 14, 15, 16 και 17 εφαρμόζονται σε μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία (που κυρώθηκε με το άρθρο μόνον ν.δ. 4386/1964), 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 τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 εδ. α' προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν 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, 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.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 προϊσχύουσας 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, συμπληρωματικά αμοιβαί, μισθοί και συντάξεις υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών [...] 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. -Οσάκις αι αποζημιώσεις καταβάλλονται λόγω υπηρεσιών παρασχεθεισών επί τη ευκαιρία εμπορικής ή βιομηχανικής τινος δραστηριότητος ασκηθείσης, δι' επικερδείς σκοπούς, υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υφ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 προϊσχύουσας 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 αποφευχθεί διά του ακολούθου τρόπου. Α΄ .Όσον αφορά την Γαλλία: [...]. 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 εκπώσεως αυτής περιοριζομένης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περιών ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου εν Ελλάδι.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 στ. α΄ προϊσχύουσας 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, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το άρθρο 14 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία και ειδικότερα ότι στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Η έκθεση ελέγχου έχει παρερμηνεύσει τον ισχυρισμό της και ιδίως το άρθρο 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία. Η απάντηση ότι δεν ισχύει στην κρινόμενη περίπτωση το άρθρο 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία με το επιχείρημα ότι έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα είναι μη νόμιμη και αλυσιτελής, διότι η διάταξη αυτή αποτελεί εξαίρεση από τον κανόνα της αρμόδιας αρχής φορολόγησης με βάση τη φορολογική κατοικία του άρθρου 4 ν. 4172/2013.

Το ποσό εισοδήματός της 48.159,00 € αποτελεί το εισόδημα από μισθούς της για τις υπηρεσίες της ως πολιτικού δημοσίου υπαλλήλου προς το Γαλλικό Δημόσιο που της καταβλήθηκε στο γαλλικό έδαφος (γαλλική τράπεζα). Για το ποσό αυτό έχει υποβάλει φορολογική δήλωση έτους

2014 στη Γαλλία και έχει φορολογηθεί κατά το άρθρο 14 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία, το οποίο εφαρμόζεται κατά την άποψη του Γαλλικού Δημοσίου (προσκομίζει σχετικές βεβαιώσεις της Γαλλικής Πρεσβείας) -πέραν του ότι τη θεωρεί και φορολογικό κάτοικο Γαλλίας (προσκομίζει σχετική από 06.01.2021 βεβαίωση Γαλλικού Υπουργείου Οικονομικών για τη φορολόγηση των εσόδων της έτους 2014).

Όπως συνάγεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 και 2 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία εφαρμόζεται στην περίπτωση της η διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 και δε συντρέχει η εξαίρεση της παρ. 2 του άρθρου 14, καθώς δεν είναι υπήκοος Ελλάδας ή ταυτόχρονα υπήκοος Ελλάδας και Γαλλίας, παρά μόνον υπήκοος Γαλλίας. Ουδεμία νομική επιρροή έχουν όσα αναφέρει η έκθεση ελέγχου εάν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από τη στιγμή που ο μοναδικός προβλεπόμενος λόγος μη εφαρμογής του άρθρου 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία είναι ο φορολογούμενος να έχει ελληνική υπηκοότητα, γεγονός που δε συντρέχει στην περίπτωση της, καθ' όσον είναι αποκλειστικά υπήκοος Γαλλίας και δεν το αμφισβητεί η έκθεση ελέγχου.

β) Η παρ. 1 του άρθρου 14 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία υπάγει στην φορολογία εισοδήματος του κράτους υπηκοότητας του φορολογουμένου τα εισοδήματά του: 1) από «μισθούς», 2) καταβαλλομένους «υφ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών», 3) «έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχομένων ή παρασχεθεισών». Η τελευταία αυτή διάκριση κατά το νομικό λεξιλόγιο του έτους 1963 ταυτίζεται με τη σημερινή διάκριση μεταξύ πολιτικού και στρατιωτικού προσωπικού του Δημοσίου εκάστου κράτους (πολιτικοί και στρατιωτικοί δημόσιοι υπάλληλοι). Η αναφορά σε μισθούς έναντι «διοικητικών υπηρεσιών» στο άρθρο 14 παρ. 1 της Σύμβασης δεν περιορίζεται αποκλειστικά σε υπαλλήλους κλάδου «Διοικητικού», αλλά περιλαμβάνει το πολιτικό προσωπικό του Δημοσίου κάθε κλάδου εκάστου του συμβαλλομένων κρατών.

Συνεπώς, από τη στιγμή που είναι πολιτικός δημόσιος υπάλληλος του Υπουργείου Ανώτατης Εκπαίδευσης της Γαλλίας αποσπασμένη στο Γαλλικό Υπουργείο Εξωτερικών και αμείβεται για τις υπηρεσίες της αυτές από το Γαλλικό Δημόσιο με μισθό που εισπράττει στο έδαφος της Γαλλίας, εφαρμόζεται για τη φορολόγηση του εισοδήματος αυτού το άρθρο 14 παρ. 1 της Σύμβασης. Ουδεμία σημασία έχει εάν για άλλα έσοδά της (που δεν είχε πάντως) θεωρούνταν από την Ελληνική φορολογική διοίκηση ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

γ) Όμοια είναι και η ερμηνεία σε αυτόν το συνήθη όρο των διμερών ΣΑΔΦ που υποδεικνύει και η Ε.Ε.: «Εάν είστε δημόσιος υπάλληλος αποσπασμένος στο εξωτερικό ή εάν ζείτε σε μια χώρα της Ε.Ε. αλλά εργάζεστε ως δημόσιος υπάλληλος σε άλλη, ισχύουν συνήθως οι ακόλουθοι κανόνες: εξακολουθείτε να πληρώνετε φόρο εισοδήματος από το μισθό δημοσίου υπαλλήλου μόνο στη χώρα, για τη διοικητική υπηρεσία της οποίας εργάζεστε».

δ) Περαιτέρω δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση της το άρθρο 19 της Σύμβασης, κατά το οποίο: «Οι καθηγητά 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 εις έτερον εκπαιδευτικόν ίδρυμα του ετέρου Κράτους, δεν φορολογούνται δια την αμοιβήν ταύτην ειμή μόνο εις το πρώτον Κράτος», διότι όταν οι καθηγητές είναι δημόσιοι υπάλληλοι (πολιτικό προσωπικό) του άρθρου 14 της ίδιας Σύμβασης, αποτελούν ειδικότερη περίπτωση και επιπλέον το άρθρο 19 αναφέρεται σε εκπαιδευτικό ίδρυμα του ετέρου κράτους. Όμως η Ελληνογαλλική Σχολή Αγίας Παρασκευής, όπου απασχολείται, δεν αποτελεί δημόσιο ή ιδιωτικό εκπαιδευτικό ίδρυμα διεπόμενο από την ισχύουσα στην Ελλάδα νομοθεσία περί ελληνικών δημοσίων ή ιδιωτικών σχολείων, αλλά διέπεται από την από 28.11.1986 διεθνή

Συμφωνία μεταξύ των Κυβερνήσεων της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας σχετικής με την Ελληνο-Γαλλική Σχολή (κυρώθηκε με το ν. 1750/1988). Η διεθνής αυτή Σύμβαση προβλέπει στο άρθρο 2 ότι η Ελληνογαλλική Σχολή ανήκει σε γαλλικό νομικό πρόσωπο, ήτοι στον «Σύνδεσμο για τη γαλλική εκπαίδευση στην Ελλάδα», που είναι νομικό πρόσωπο γαλλικού δικαίου με έδρα το Παρίσι και ακολουθεί τις πρόνοιες του Γαλλικού Κράτους για τα δημόσια Γαλλικά Σχολεία (υποτροφίες, υποχρεωτική εγγραφή Γάλλων υπηκόων, Γαλλικό Απολυτήριο, Γάλλοι καθηγητές με ειδική πιστοποίηση [Agregé] από το Γαλλικό Δημόσιο κ.λπ.), ενώ κατά το Καταστατικό – Πλαίσιο που περιλαμβάνει η Σύμβαση προβλέπεται ότι: «Η εκπαίδευση που παρέχει η Ελληνο-Γαλλική Σχολή είναι σύμφωνη με τα γαλλικά προγράμματα για το γαλλικό τμήμα και με τα ελληνικά προγράμματα για το ελληνικό τμήμα» (παρ. 4), «7) Τα δίδακτρα ορίζονται από το Γενικό Διευθυντή σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία που διέπει τα ξένα σχολεία» (παρ. 7).

Συνεπώς ουδεμία σημασία έχει για την εφαρμογή του άρθρου 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία πού έχει ο έχων αποκλειστικώς τη Γαλλική υπηκοότητα πολιτικός δημόσιος υπάλληλος του Γαλλικού Δημοσίου τη φορολογική κατοικία του, αφού ειδικά η μισθοδοσία του πολιτικού και στρατιωτικού προσωπικού του Γαλλικού Δημοσίου για τις υπηρεσίες του προς το Γαλλικό Κράτος, ακόμα και εάν το προσωπικό αυτό διαμένει – απασχολείται στο έδαφος της Ελλάδας, πρέπει να φορολογείται ως έσοδο μόνο από το Γαλλικό Δημόσιο κατά το άρθρο 14 παρ. 1 της Σύμβασης. Μοναδική περίπτωση εξαίρεσης από τον παραπάνω κανόνα είναι ο φορολογούμενος να έχει ελληνική υπηκοότητα, οπότε ισχύει η εξαίρεση της παρ. 2 του άρθρου 14 της Σύμβασης και φορολογείται από την Ελλάδα.

ε) Σημειώνεται επίσης η αντιφατική συμπεριφορά της Φορολογικής Διοίκησης, καθώς όταν τέθηκε σε ισχύ η νέα από 11.5.2022 ΣΑΔΦ-Γαλλία η Δ.Ο.Υ. Χολαργού Αττικής -με βάση την παρ. 6 του Πρωτοκόλλου της, που όρισε αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 18 παρ. 1 από 01.01.2015- αποδέχθηκε για το έτος 2015 την εφαρμογή του άρθρου 18 παρ. 1 περ. α' της νέας Σύμβασης, το οποίο όμως έχει απολύτως όμοια διατύπωση με το άρθρο 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΦΔ-Γαλλία, και ορθώς η Δ.Ο.Υ. Χολαργού δεν απέδωσε οποιαδήποτε σημασία στο εάν είναι ή όχι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας, διότι το άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' εφαρμόζεται πάντοτε σε υπηκόους Γαλλίας -ασχέτως πού έχουν φορολογική κατοικία-, εκτός εάν ο φορολογούμενος έχει υπηκοότητα Ελλάδας, οπότε εφαρμόζεται η εξαίρεση της περ. β' και φορολογείται από την Ελλάδα (πρόκειται δηλαδή για την ίδια εξαίρεση που προβλεπόταν στην παρ. 2 του άρθρου 14 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ).

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Η προσφεύγουσα εσφαλμένα (ήτοι νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ότι η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014)) θεσπίζει αποκλειστική φορολόγηση στη Γαλλία των κάθε είδους ποσών που καταβλήθηκαν από το Γαλλικό Κράτος σε πρόσωπο με αποκλειστικά γαλλική υπηκοότητα (ακόμα κι αν είναι φορολογικός/-ή κάτοικος Ελλάδας) για υπηρεσίες που παρείχε το πρόσωπο αυτό ως εκπαιδευτικός σε γαλλικό σχολείο στην Ελλάδα. Κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης αυτής, με αυτήν θεσπίζεται, για τη συγκεκριμένη αυτή περίπτωση, δικαίωμα φορολόγησης και του Γαλλικού Κράτους, ως καταβάλλοντος τα σχετικά ποσά, παράλληλα με το δικαίωμα φορολόγησης της Ελλάδας, ως Κράτους (φορολογικής) κατοικίας του δικαιούχου προσώπου.

Στην ερμηνεία αυτή συνηγορεί το γεγονός ότι, όπου τα Συμβαλλόμενα Κράτη (Ελλάδα και Γαλλία) ήθελαν να θεσπίσουν αποκλειστική εξουσία-δικαίωμα φορολόγησης για ένα από τα δύο κράτη, το όρισαν ρητά στο κείμενο της Σύμβασης, χρησιμοποιώντας τους όρους «αποκλειστικώς» (π.χ. στο άρθρο 14 παρ. 2 της Σύμβασης), «δεν φορολογούνται ειμή» (π.χ. στο άρθρο 12 ή στο άρθρο 13 παρ. 1 της Σύμβασης) κ.λπ.

β) Η προσφεύγουσα εσφαλμένα (ήτοι νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ότι η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 18 παρ. 1 περ. α' ΣΑΦ-Γαλλία (που κατά την προπαρατεθείσα διάταξη της παρ. 6 του Πρωτοκόλλου που συνοδεύει τη Σύμβαση εφαρμόζεται μεν και αναδρομικά, πλην όμως αυστηρά μόνο για φορολογικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 01.01.2015) έχει απολύτως όμοια διατύπωση με το άρθρο 14 παρ. 1 προϊσχύουσας ΣΑΦ-Γαλλία, δεδομένου ότι στην πρώτη διάταξη (όπως άλλωστε και σε αυτήν του άρθρου 18 παρ. 2 περ. α') έχει προστεθεί, σε σχέση με τη δεύτερη, η λέξη «μόνο», προκειμένου να θεσπιστεί με σαφήνεια το αποκλειστικό δικαίωμα-εξουσία φορολόγησης του καταβάλλοντος τα σχετικά ποσά Κράτους σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 3 προϊσχύουσας ΣΑΦ-Γαλλία, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦφ 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) Οσάκις, κατά την διάταξιν της ανωτέρω παραγράφου 1, εν φυσικόν πρόσωπον θεωρείται ως κάτοικος εκάστου των συμβαλλομένων Κρατών, η περίπτωσις επιλύεται βάσει των κάτωθι αναφερομένων κανόνων: αα) Το πρόσωπον τούτο θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους εις το οποίον διαθέτει μόνιμον κατοικίαν. Εάν διαθέτει μόνιμον κατοικίαν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη, θεωρείται ως κάτοικος εκείνου των Συμβαλλομένων Κρατών μετά του οποίου διατηρεί τους πλέον στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρον ζωτικών συμφερόντων). ββ) Εάν το Συμβαλλόμενον Κράτος όπου το πρόσωπον τούτο έχει το κέντρον των ζωτικών συμφερόντων του δεν δύναται να καθορισθή ή εάν τούτο δεν διαθέτη μόνιμον κατοικίαν εις ουδέν των Συμβαλλομένων Κρατών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους, όπου έχει την συνήθη διαμονήν του. γγ) Εάν το πρόσωπον τούτο έχη συνήθη διαμονήν εις αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη ή εις ουδέν εξ αυτών, θεωρείται ως κάτοικος του Συμβαλλομένου Κράτους, του οποίου τυγχάνει υπήκοος. δδ) Εάν το πρόσωπον τούτο τυγχάνη υπήκοος αμφοτέρων των Συμβαλλομένων Κρατών ή ουδενός εξ αυτών, αι αρμόδιαι διοικητικά Αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών επιλύουν το ζήτημα δι' αμοιβαίας συμφωνίας. γ) [...].»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε το άρθρο 21 παρ. Β' προϊσχύουσας ΣΑΦ-Γαλλία και ειδικότερα ότι στην υπό κρίση περίπτωση:

α) Η Φορολογική Διοίκηση όχι μόνον δεν απείχε από τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος κατ' εφαρμογή του άρθρου 14 προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία, αλλά παραβίασε και το άρθρο 21 παρ. Β' της Σύμβασης, καθ' όσον εφάρμοσε το εδ. α' της παρ. Β', χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του εδ. α' της ίδιας παρ. και της καταλόγισε τη διαφορά μεταξύ του φόρου εισοδήματος που είχε παρακρατηθεί από τη γαλλική φορολογική διοίκηση και του φόρου που θα ώφειλε ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Το εδ. α' της παρ. Β' του άρθρου 21 της Σύμβασης αναφέρεται σε φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας, όπως οι κάτοικοι του εδάφους εκάστου κράτους ορίζονται κατά το άρθρο 2 παρ. 3 περ. α' της Σύμβασης.

Στην προκειμένη περίπτωση η ίδια κατέχει μία κατοικία στο Παρίσι (κατά τον κρίσιμο χρόνο:, 75005 Paris), όπου διέμενε το 2014 μόνη και με το σύζυγό της, και διέμενε στην κατοικία του συζύγου της στην Αγ. Παρασκευή μαζί του, ενόσω διαρκούσε το σχολικό έτος και εργαζόταν στην Ελληνογαλλική Σχολή στην Ελλάδα (Αγ. Παρασκευή). Επίσης ο σύζυγός της είναι συνταξιούχος (ήδη πριν από το φορολογικό έτος 2014) και διαμένει για μεγάλα διαστήματα και στο νησί καταγωγής του, (.....).

Αντίθετα με όσα αβάσιμα αναφέρει η έκθεση ελέγχου ότι δεν απέδειξε την φορολογική της κατοικία, ισχυρίζεται ότι προσκομίζει στοιχεία ότι επίσης διαμένει στην κατοικία το έτος 2014 στο Παρίσι (λογαριασμοί κοινοχρήστων στο όνομά της 2014-2020 και λογαριασμός σταθερής τηλεφωνικής σύνδεσης της εν λόγω κατοικίας στο όνομά της).

Συνεπώς, αφού διαθέτει και διαμένει σε δύο κατοικίες, αφενός στην Αγ. Παρασκευή Αττικής, ιδιοκτησίας του συζύγου της, όταν εργάζεται λόγω απόσπασής της στην Ελληνογαλλική Σχολή στην Ελλάδα, και αφετέρου στην κατοικία της στο Παρίσι κατά τους μήνες που δεν εργάζεται στην Ελλάδα, εφαρμοστέα διάταξη για τον προσδιορισμό της φορολογικής της κατοικίας είναι η υποπερ. α' της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 2 της προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία, που καθορίζει ως κριτήριο τη στενότητα προσωπικών και οικονομικών δεσμών.

Περαιτέρω, το Κράτος, με το οποίο επίσης έχει στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς είναι η Γαλλία, διότι: Α) προσωπικοί δεσμοί: αα) δεν έχει ελληνική, αλλά μόνο γαλλική υπηκοότητα, ββ) στη Γαλλία διαμένουν μόνιμα από το 2009 μέχρι και σήμερα τα ενήλικα τέκνα της, η κόρη της, ο γιος της, ο οποίος στη Γαλλία τέλεσε γάμο με την νύφη της, γγ) στη Γαλλία διαμένουν οι γονείς της, δδ) στη Γαλλία διαμένει με το σύζυγό της, όταν δεν παραμένει στην Ελλάδα λόγω της απασχόλησής της ως αποσπασμένης δημοσίου υπαλλήλου του Γαλλικού Δημοσίου. Β) οικονομικοί δεσμοί: αα) το επάγγελμά της είναι πολιτική δημόσιος υπάλληλος (κλάδου φιλόλογου) του Γαλλικού Δημοσίου, γεγονός γνωστό στην ελληνική Φορολογική Διοίκηση (αναφέρεται ακόμα και στη βεβαίωση απόδοσης ΑΦΜ στη Δ.Ο.Υ Αγ. Παρασκευής με αριθμ. δήλωσης/30.11.2009), ββ) στην Ελλάδα δεν έχει κανένα κινητό ή ακίνητο περιουσιακό στοιχείο, γγ) δεν έχει καν ελληνικό ΑΜΚΑ ούτε κύρια ούτε επικουρική ασφάλιση στην Ελλάδα, δδ) μοναδικό εισόδημά της είναι ο μισθός που της καταβάλλει το Γαλλικό Δημόσιο σε τράπεζα με έδρα στο έδαφος της Γαλλίας, εε) είναι ασφαλισμένη στο γαλλικό ασφαλιστικό σύστημα ως δημόσιος υπάλληλος του Γαλλικού Δημοσίου, στστ) διαθέτει δική της κατοικία μόνο στη Γαλλία, δεν έχει κανέναν τραπεζικό λογαριασμό ή τραπεζικά επενδυτικά προϊόντα σε ελληνικά πιστωτικά ιδρύματα, τραπεζικό λογαριασμό έχει μόνο στη Γαλλία και σε τράπεζα με έδρα στο έδαφός της.

Προς απόδειξη των παραπάνω στενότερων προσωπικών και οικονομικών δεσμών της με τη Γαλλία προσκομίζει και επικαλείται: 1) έχει Γαλλική ιθαγένεια, γεγονός που δεν αμφισβητείται, 2) Βεβαιώσεις Γαλλικής Πρεσβείας ότι υπηρετεί με απόσπαση σε ελληνογαλλικό σχολείο ως δημόσιος υπάλληλος του Γαλλικού Δημοσίου, 3) λογαριασμοί κοινοχρήστων της κατοικίας της στο Παρίσι 2014-2020 στο όνομά της, 4) λογαριασμός σταθερής τηλεφωνικής σύνδεσης της κατοικίας στο Παρίσι 2014-2020 στο όνομά της, 5) Βεβαίωση κρατικής ασφάλισής της στη Γαλλία ως δημοσίου υπαλλήλου, 6) Πιστοποιητικό φορολογικής ενημερότητας και κατοικίας της στη Γαλλία, 7) Αποδεικτικό φοιτήσεως της κόρης της στη Γαλλία 2012-2013 (ήδη μόνιμη κάτοικος Γαλλίας), 8) Αποδεικτικό φοιτήσεως της κόρης της στη Γαλλία 2014-2015 (ήδη μόνιμη κάτοικος Γαλλίας), 9) Αποδεικτικό φοιτήσεως του υιού της στη Γαλλία 2014-2015 (ήδη μόνιμος κάτοικος Γαλλίας), 10) Αποδεικτικό φοιτήσεως του υιού της στη Γαλλία 2010-2011 (ήδη μόνιμος κάτοικος Γαλλίας), 11) Πιστοποιητικό τέλεσης γάμου του υιού της και της νύφης της στο Παρίσι το 2018, 12) Γαλλικό πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της έτους 2014, 13) Γαλλικό πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του γιου της στη Γαλλία (2020), 14) Γαλλικό πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της κόρης της στη Γαλλία (2020).

β) Με το δεδομένο ότι διέθετε δύο κύριες κατοικίες το έτος 2014, μία στην Ελλάδα ιδιοκτησίας του συζύγου και μία κατοικία στη Γαλλία ήδη κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος και διατηρεί καταφανώς στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς με τη Γαλλία, θεωρείται κατά τη συνδυασμένη εφαρμογή των διατάξεων των περ. α' και β' της παρ. 3 του άρθρου 2 της προϊσχύουσας ΣΑΔΦ ως κάτοικος Γαλλίας. Αφού θεωρείται κάτοικος Γαλλίας με βάση τα κριτήρια του άρθρου 2 παρ. 3 περ. α' και β' προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία, μη νόμιμα η Δ.Ο.Υ. Χολαργού προέβη σε εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. Β' εδ. β' της Σύμβασης και στον καταλογισμό της διαφοράς φόρου που ήδη κατέβαλε στη Γαλλία σε σχέση με το φόρο που θα όφειλε ως κάτοικος Ελλάδας, διότι δε συνέτρεχε η νόμιμη προϋπόθεση του εδ. α' της ίδιας παρ. Β' του άρθρου 21.

Η ελληνική Φορολογική Διοίκηση δύναται να φορολογήσει κατά το άρθρο 21 παρ. Β' εδ. α' «απάσας» τις κατηγορίες εισοδημάτων που προβλέπει ο ελληνικός Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, αλλά μόνο για τα πρόσωπα που λογίζονται κάτοικοι Ελλάδας, σαν να μην ισχύει ως προς αυτά η διεθνής σύμβαση.

Εύλογα θεωρεί ότι για τον καθορισμό της φορολογικής κατοικίας, δηλαδή για τον καθορισμό των προσώπων που μπορούν να υπαχθούν στο άρθρο 21 παρ. Β' ισχύει το άρθρο 2 παρ. 3 της προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία. Υπό τυχόν αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή ότι η φορολογική κατοικία για τις ανάγκες εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. Β καθορίζεται όχι από την ίδια τη ΣΑΔΦ (άρθρο 2 παρ. 3 αυτής), αλλά από την εθνική νομοθεσία εκάστου συμβαλλομένου κράτους, η ΣΑΔΦ θα οδηγείτο σε πλήρη αυτοκατάργηση και αχρήστευση. Και τούτο, διότι έκαστο συμβαλλόμενο Κράτος θα μπορούσε να νομοθετεί υψηλότερη φορολογική μεταχείριση για τους υπηκόους του έτερου συμβαλλομένου Κράτους και να φορολογεί και τα εισοδήματά τους στο έδαφος του έτερου Κράτους και παράλληλα να νομοθετεί δικά του κριτήρια για την κατάφαση των υπηκόων του ετέρου συμβαλλομένου Κράτους ως φορολογικών κατοίκων του δικού του εδάφους, τους οποίους με τον τρόπο αυτό θα υπέβαλε πάντοτε σε φορολόγηση των εισοδημάτων τους ακόμα και όσων που αποκτούν αυτοί στο έδαφος του ετέρου Κράτους.

Συνεπώς, επιτρέπεται κατά το άρθρο 21 παρ. Β΄ η ελληνική Φορολογική Διοίκηση να υποβάλλει σε φόρο εισοδήματος (διαφορά φόρου) το παγκόσμιο εισόδημα Γάλλου πολίτη, άρα και το εισόδημα που αυτός αποκτά στο έδαφος της Γαλλίας και φορολογήθηκε από τη Γαλλία, υπό τον όρο όμως ότι ο Γάλλος πολίτης είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά τα κριτήρια που καθορίζει η ίδια η διεθνής σύμβαση, ήτοι το άρθρο 2 παρ. 3 αυτής, και όχι κατά τα κριτήρια που όρισε ο ελληνικός τυπικός νόμος (άρθρο 4 ν. 4172/2013).

γ) Η απάντηση της έκθεσης ελέγχου ότι δεν είναι φορολογική κάτοικος Γαλλίας και ότι δεν προσκόμισε στοιχεία, καθώς και ότι ήταν μισθωτή ιδρύματος που εδρεύει στην Ελλάδα, είναι απολύτως εσφαλμένη διότι:

1) Και τα ανωτέρω στοιχεία προσωπικής σύνδεσής της με τη Γαλλία προσκόμισε και τα προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της (αντίθετα με την αιτιολογία της σελ. 14 ότι δεν προσκόμισε στοιχεία). Στην προκειμένη περίπτωση ως έχουσα δύο κατοικίες και εμφανώς στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς με τη Γαλλία θεωρείται φορολογική κάτοικος Γαλλίας βάσει των κριτηρίων της ανωτέρω ΣΑΔΦ και δεν καταλαμβάνεται κατά το άρθρο 21 παρ. Β΄ της ΣΑΔΦ από τη φορολογική νομοθεσία που καθορίζει η Ελλάδα για τους φορολογικούς κατοίκους του εδάφους της, ώστε να εφαρμοσθεί το εδ. β΄ του άρθρου 21 παρ. Β΄ της ΣΑΔΦ.

2) Ουδέποτε ήταν μισθωτή της Ελληνογαλλικής Σχολής Αγ. Παρασκευής (αναφέρει η έκθεση ότι δεν προσκόμισε, ως όφειλε, «την υπογραφείσα σύμβαση που είχε συνάψει με τη εν λόγω Σχολή ούτε κάτι σχετικό με αυτό για να στηρίξει τον ισχυρισμό της» (σελ. 14 έκθεσης ελέγχου). Η έκθεση ελέγχου αγνοεί τους στοιχειώδεις κανόνες απόδειξης. Από την στιγμή που προέβαλε ότι αμείβεται από το Γαλλικό Δημόσιο ως πολιτική δημόσια υπάλληλος είναι αδύνατο να προσκομίσει σύμβασή της με την Ελληνογαλλική Σχολή Αγ. Παρασκευής, αφού ποτέ δεν υπέγραψε τέτοια σύμβαση, καθώς δεν υπήρξα μισθωτή στην Ελλάδα της εν λόγω Ελληνογαλλικής Σχολής. Αντίθετα, η ύπαρξη τέτοιας σύμβασης θα ακύρωνε τον ισχυρισμό της ότι παρέμενε κατά την παραμονή της στο έδαφος της Ελλάδας πολιτική δημόσια υπάλληλος του Γαλλικού Δημοσίου και όχι οποιουδήποτε άλλου εργοδότη με έδρα στην Ελλάδα. Προσέφερε τις υπηρεσίες προς το Γαλλικό Δημόσιο απασχολούμενη με απόσπαση στην Ελλάδα και σε οργανισμό που έχει συσταθεί με την από 20.11.1986 Σύμβαση Ελλάδας και Γαλλίας για την λειτουργία της Ελληνογαλλικής Σχολής. Δεν υπήρξα ποτέ μισθωτή της εν λόγω Σχολής, αλλά παρείχε τις υπηρεσίες της προς το Γαλλικό Δημόσιο διδάσκοντας στη Σχολή αυτή στην Ελλάδα. Ο μοναδικός λόγος παραμονής της στο έδαφος της Ελλάδας ήταν προκειμένου να παρέχει τις υπηρεσίες της στο Γαλλικό Δημόσιο ως αποσπασμένη εκπαιδευτικός που δίδασκε στην Ελληνογαλλική Σχολή Αγ. Παρασκευής, γι' αυτό και αμέσως μετά από τη συνταξιοδότησή της και λήξη της απόσπασής της επέστρεψε στη Γαλλία, όπου και συνεχίζει να κατοικεί.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 στ. β΄ προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014)), προϋπόθεση για την εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση της επικαλούμενης από την προσφεύγουσα προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 2 παρ. 3 στ. β΄ περ. α΄ εδ. β΄ προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2014 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ

φορολογικού έτους 2014)) είναι να θεωρούνταν η ίδια κατά την περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 τόσο κατά την εσωτερική-εθνική νομοθεσία της Γαλλίας ως φορολογικός κάτοικος Γαλλίας όσο και κατά την εσωτερική-εθνική νομοθεσία της Ελλάδας ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

β) Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, η ελληνική Φορολογική Διοίκηση θεώρησε την προσφεύγουσα ως φορολογική κάτοικος Ελλάδας κατά την εν λόγω περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 σύμφωνα με την εσωτερική-εθνική σχετική νομοθεσία (προπαρατεθείσες αδιατάξεις 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)), κάτι άλλωστε το οποίο δεν αμφισβητεί ούτε η προσφεύγουσα, από τη στιγμή μάλιστα που επικαλείται την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 2 παρ. 3 στ. β' περ. α' εδ. β' προϊσχύουσας ΣΑΔΦ-Γαλλία, προϋπόθεση για την εφαρμογή της οποίας είναι, κατά τα προεκτεθέντα, να θεωρείται το υπό κρίση πρόσωπο τόσο από τη Γαλλία ως φορολογικός κάτοικός της (σύμφωνα με την εσωτερική-εθνική της σχετική νομοθεσία) όσο και από την Ελλάδα ως δικός της φορολογικός κάτοικος (σύμφωνα με την εσωτερική-εθνική της σχετική νομοθεσία).

Από κανένα ωστόσο στοιχείο του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης δεν προκύπτει ότι και η γαλλική Φορολογική Διοίκηση τη θεωρούσε ως φορολογική κάτοικο Γαλλίας για την ίδια περίοδο κατά την εσωτερική-εθνική της νομοθεσία, γεγονός στο οποίο συνηγορεί και το ότι επί των υπό κρίση εισοδημάτων της προσφεύγουσας διενεργήθηκε εντός του 2014 (απλώς) παρακράτηση στη Γαλλία, χωρίς τα σχετικά ποσά να φορολογηθούν συναθροιζόμενα με λοιπά εισοδήματά της με τις γενικές διατάξεις της γαλλικής φορολογίας εισοδήματος (με τη γενική κλίμακα φορολογίας) -το δε σχετικό ποσό (αυτό της παρακράτησης) είναι το μόνο ποσό γαλλικού φόρου που ήχθη σε πίστωση του υπό κρίση ελληνικού ΦΕφπ.

γ) Εξάλλου, το επικαλούμενο και προσκομιζόμενο υπό «ΣΧΕΤΙΚΟ 2» έγγραφο ως πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας της προσφεύγουσας βεβαιώνει ότι η προσφεύγουσα ήταν φορολογική κάτοικος Γαλλίας όχι για το (ημερολογιακό) έτος 2014, αλλά κατά την ημερομηνία έκδοσής του (06.01.2021).

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 28.6.2024 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΕφπ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση

της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 26.7.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) της, ΑΦΜ, και β) του, ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. /28.6.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

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

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά κύριου φόρου	11.351,99 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 (προ ν. 4337/2015) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2014	3.405,60 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	963,18 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>15.720,77 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /28.6.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.