



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

03/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3310

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου Ελβετίας, κατά των υπ' αριθμ. : α)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2010, β)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα (άρθ. 5 Ν 3833/2010) (ορθή επανάληψη ως προς το ποσό της προσαύξησης) του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, γ)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, δ)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2011, ε)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (Ν3986/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, στ)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, ζ)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2012, η)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, θ)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2013, ι)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, κ)/2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2014 και λ)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. : α)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2010, β)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα (άρθ. 5 Ν 3833/2010) (ορθή επανάληψη ως προς το ποσό της προσαύξησης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, γ)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, δ)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2011, ε)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (Ν3986/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, στ)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, ζ)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2012, η)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, θ)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2013, ι)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, κ)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2014 και λ)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 22/03/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. :

- 1)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 98.222,44 €, πλέον 117.866,93 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.
- 2)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα (άρθ. 5 Ν 3833/2010) (ορθή επανάληψη ως προς το ποσό της προσαύξησης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά άρθ. 5 Ν 3833/2010 ποσού 2.974,22 €, πλέον 3.569,07 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.
- 3)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ποσού 100,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ίδιου νόμου και άρθρου.
- 4)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2011,

- καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 99.187,41 €, πλέον 119.024,89 € πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης.
- 5)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (N 3986/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ειδική εισφορά αλληλεγγύης N 3986/2011 ποσού 9.954,44 €.
- 6)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ποσού 100,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ιδίου νόμου και άρθρου.
- 7)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 99.907,41 €, πλέον 117.391,21€ πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης.
- 8)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ποσού 100,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ιδίου νόμου και άρθρου.
- 9)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 99.907,41 €, πλέον 87.418,98 € πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον 9.954,44 € ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν 3986/11.
- 10)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ποσού 100,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ιδίου νόμου και άρθρου.
- 11)/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 36.850,66 €, πλέον 21.189,13€ πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης, πλέον 4.147,68 € ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν 3986/11.
- 12)/2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 54§1 Ν 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο της περίπτωσης α' της

παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, ποσού 100,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ιδίου νόμου και άρθρου.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς άρθ. 5 Ν 3833/2010, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 και προστίμων άρθρου 54§1 Ν 4174/2013 προέκυψαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου με βάση την υπ' αριθμ./17-02-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 22/03/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία:

- επαναπροσδιορίστηκε το δηλωθέν από τον προσφεύγοντα φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του οικονομικού έτους 2010,
- προσδιορίστηκε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες στα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014, για τα οποία οικονομικά έτη ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος,
- προσδιορίστηκε έκτακτη εισφορά άρθ. 5 Ν 3833/2010 του οικονομικού έτους 2010,
- προσδιορίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν 3986/2011 στα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014,
- επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 54§2 Ν 4174/2013 λόγω υποβολής από τον προσφεύγοντα ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και λόγω μη υποβολής από τον προσφεύγοντα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από την από 22/03/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου ήταν το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ2014/04-03-2014 έγγραφο της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (τμήμα Γ' διοικητικής συνεργασίας) με θέμα "Αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών κατ' εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας και της οδηγίας 2011/16/ΕΕ", το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερχομένου/17-03-2014 της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Με το ως άνω έγγραφο διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στοιχεία των Γερμανικών αρχών σχετικά με τις αποδοχές του προσφεύγοντος που εργάζονταν στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην εταιρεία, ΑΦΜ για το χρονικό διάστημα 01/01/2009 – 31/05/2013, οι οποίες δεν έχουν φορολογηθεί και δεν θα φορολογηθούν στην Γερμανία. Το ύψος των εν λόγω αποδοχών του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα έγγραφα των Γερμανικών Υπηρεσιών ανέρχεται στο μηνιαίο συνολικό ποσό των 20.738,41 ευρώ, ήτοι 248.860,92 ευρώ ετησίως.

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./21-05-2010 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 στην οποία δήλωσε καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ποσού 48.561,56 ευρώ που προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών στην εταιρεία

Για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014, δεν υπεβλήθησαν από τον προσφεύγοντα δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Επειδή από στοιχεία των Γερμανικών αρχών σχετικά με τις αποδοχές του προσφεύγοντος από την εταιρεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα ποσό 248.860,92 ευρώ ετησίως στα υπό κρίση οικονομικά έτη, επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες για το οικονομικό έτος 2010 στο ποσό των 297.422,48 ευρώ και για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014 προσδιορίστηκε στο ποσό των 248.860,92 ευρώ δια έκαστο οικονομικό έτος. Με βάση το προσδιορισθέν, κατόπιν ελέγχου, εισόδημα των υπό κρίση οικονομικών ετών, καταλογίστηκε από τον έλεγχο έκτακτη εισφορά άρθρ. 5 Ν 3833/2010 στο οικονομικό έτος 2010 και ειδική εισφορά αλληλεγγύης Ν 3986/2011 στα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014. Επιπλέον επιβλήθηκε από τον έλεγχο πρόστιμο άρθρου 54§2 Ν 4174/2013 για το οικονομικό έτος 2010 λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και για τα οικονομικά έτη 2011, 2012, 2013 και 2014 λόγω μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού που αφορούν την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 τυγχάνουν ακυρωτέες ως νομικώς πλημμελείς, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των εν λόγω καταλογιστικών πράξεων έχει παραγραφεί. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού είχε μεν εκδόσει αρχικώς εντολή μερικού ελέγχου στις 17.08.2015 (υπ' αριθμ./17.08.2015), όμως εν συνεχεία αντικατέστησε την εντολή αυτή με νέα που εξέδωσε στις 17.02.2016 (υπ' αριθμ./17.02.2016). Ο επίμαχος μερικός φορολογικός έλεγχος ο οποίος οδήγησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διενεργήθηκε τελικώς με βάση τη νεότερη εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε μετά από τη λήξη της κανονικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων. Η κανονική πενταετής προθεσμία παραγραφής αναφορικά με την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 έληξε την 31.12.2015 και η νέα εντολή ελέγχου, η οποία αντικατέστησε την αρχική εκδόθηκε στις 17.02.2016.

2) Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού τυγχάνουν ακυρωτέες, καθόσον η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ενώ ορθώς δέχεται ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος κατά τις εν λόγω χρήσεις, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση θεώρησε ότι απέκτησε από πηγή κειμένη στην Ελλάδα εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες επί πλέον εκείνου που περιέλαβε στην υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 ενώ στη πραγματικότητα δεν συντρέχουν (και πάντως η Δ.Ο.Υ. δεν απέδειξε ότι συντρέχουν) για κάθε μία από τις επανεξεταζόμενες χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013, οι κρίσιμες κατά νόμο προϋποθέσεις να υπαχθούν σε (ελληνικό) φόρο εισοδήματος τα αναφερόμενα στις προσβαλλόμενες πράξεις ποσά.

3) Δυνάμει της από 12.07.2004 σύμβασης εργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και της γερμανικής εταιρείας, όπως αυτή τροποποιήθηκε με το από 17.01.2006

συμφωνητικό, απασχολήθηκε από την 01.09.2004 μέχρι την 31.05.2008 στην εν λόγω γερμανική εταιρεία στην πόλη της Γερμανίας, ενώ διέμενε μόνιμα στην της Γερμανίας.

Η ως άνω αρχική σύμβαση με την γερμανική εταιρεία αντικαταστάθηκε το 2008 από την νεότερη από/27.05.2008 σύμβαση με την ίδια γερμανική εταιρεία με έναρξη ισχύος από την 01.06.2008. Την ίδια χρονική περίοδο με την ως άνω σύμβαση εργασίας υπεγράφη μεταξύ του προσφεύγοντος και της γερμανικής εταιρείας και η από 21.05.2008 συμπληρωματική σύμβαση. Στο πλαίσιο της εν λόγω συμπληρωματικής σύμβασης αποφασίστηκε η προσωρινή εργασιακή του τοποθέτηση στην εν Ελλάδι συσταθείσα εταιρεία με την επωνυμία '..... (εφεξής). Συγκεκριμένα σύμφωνα με την από 21.05.2008 συμπληρωματική σύμβαση, η τοποθέτησή του στην Αθήνα είναι προσωρινή για χρονικό διάστημα από 01.06.2008 έως 31.05.2013, με δικαίωμα την ανάκλησής του και πρόωρη λήξη της απόσπασής του. Επιπλέον συμφωνήθηκε ότι η από/27.05.2008 σύμβαση εργασίας του να παραμείνει σε ισχύ και η απασχόλησή του στον όμιλο της μετά την επιστροφή του από την Στα πλαίσια αναδιάρθρωσης του ομίλου έγινε αλλαγή της επωνυμίας της γερμανικής εταιρείας από '..... σε και μεταφορά και συγκέντρωση των ενδομικρών λειτουργικών υπηρεσιών σε μία νέα εταιρεία την Ακολούθως σύναψε την από/27.12.2008 (βασική) σύμβαση εργασίας με την με έναρξη ισχύος από την 01.01.2009. Παράλληλα σύναψε με την την από/27.12.2008 συμπληρωματική σύμβαση με την οποία αποφασίστηκε η προσωρινή εργασιακή του τοποθέτηση στην εν Ελλάδι συσταθείσα εταιρεία με την επωνυμία (εφεξής) για χρονικό διάστημα από 01.01.2009 έως 31.05.2013, με δικαίωμα την ανάκλησής του και πρόωρη λήξη της απόσπασής του.

Επιπλέον συμφωνήθηκε ότι η από/27.12.2008 σύμβαση εργασίας με την να παραμείνει σε ισχύ και η απασχόλησή του στον όμιλο της μετά την επιστροφή του από την Ωστόσο η πολύ σοβαρή δημοσιονομική κρίση που έπληξε την Ελλάδα, άλλαξε άρδην τον επιχειρησιακό σχεδιασμό του ομίλου και αποφασίστηκε η διακοπή της δραστηριότητας της από την 01.03.2009 και η ακύρωση της από/27.12.2008 συμπληρωματικής σύμβασης για την τοποθέτησή του στην Για το λόγο αυτό συνήφθη η από/12.03.2009 σύμβαση ακύρωσης (Σχετ. 10 επικαλούμενο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο) με την οποία συμφωνήθηκε ότι η από/27.12.2008 συμπληρωματική σύμβαση θα τερματιστεί με αμοιβαία συμφωνία με ισχύ από την 31.03.2009. Από την από/12.03.2009 σύμβαση ακύρωσης προκύπτει ότι ο χρονικός ορίζοντας της φυσικής παρουσίας του προσφεύγοντος στην Ελλάδα περιοριζόταν στο τέλος του πρώτου εξαμήνου του έτους 2009, ενώ η εργασιακή τοποθέτησή του στην ουσιαστικά έληξε από την υπογραφή της σύμβασης ακύρωσης (υπογραφή κατά την 28.02.2009 από την γερμανική εταιρεία και κατά την 12.03.2009 από τον προσφεύγοντα), ενώ τυπικά έληξε την 31.03.2009 δίχως ωστόσο το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα (από 28.02.2009 έως 31.03.2009)

να παρέχει της υπηρεσίες του στην η οποία διέκοψε ουσιαστικά τη δραστηριότητά της την 28.02.2009. Η εταιρεία αφού ανέστειλε τη δραστηριότητά της στις 28.02.2009 τέθηκε σε εκκαθάριση στις 01.12.2010, διαγράφηκε δε από το μητρώο ανωνύμων εταιρειών την 21.12.2011.

Τελικώς μεταξύ του προσφεύγοντος και της γερμανικής εταιρείας συνήφθη η από/14.05.2009 σύμβαση λύσης, (Σχ. 14 επικαλούμενο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο) με την οποία λύθηκε και αυτή η βασική από/27.12.2008 σύμβαση εργασίας του με την εν λόγω γερμανική εταιρεία. Η οριστική αποχώρηση του ιδίου και της οικογενείας του και η επιστροφή του στην Ελβετία ολοκληρώθηκε την 06.07.2009. Προσκομίζει βεβαίωση εγγραφής της Υπηρεσίας Κατοίκων του Δήμου με την οποία πιστοποιείται η εγγραφή του στο αρχείο κατοίκων του εν λόγω δήμου την 05.07.2009 και παρέμεινε εγγεγραμμένος έως την 22.05.2010 οπότε και αποχώρησε στη Γερμανία. Μετά την αποχώρησή του από την Ελλάδα την 06.07.2009, δεν εργάστηκε για λογαριασμό ή προς όφελος οποιουδήποτε εργοδότη εγκατεστημένου στην Ελλάδα, ούτε είχε φυσική παρουσία στην Ελλάδα στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών εξηρημένης εργασίας.

4) Έλλειψη ελληνικής φορολογικής δικαιοδοσίας.

Εν όψει του ότι η φυσική παρουσία του στην Ελλάδα διήρκεσε μεν από 01.01.2009 έως την 06.07.2009, όμως η απασχόλησή του στην ουσιαστικά έληξε την 28.02.2009, οπότε και έπαυσε η μισθοδοσία του από την, ενώ η απασχόλησή του στην γερμανική εταιρεία που εδρεύει στην Γερμανία της οποίας είναι φορολογικός κάτοικος, έληξε ουσιαστικά την 14.05.2009 οπότε απηλλάγη από την παροχή υπηρεσιών εξηρημένης εργασίας στην εν λόγω γερμανική εταιρεία και δεδομένου ότι η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ομολογεί ότι δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος την διαχειριστική περίοδο 01.01/31/12/2009, η εν λόγω Δ.Ο.Υ. δεν είχε δικαίωμα να επιβάλει φόρο εισοδήματος επιπλέον εκείνου που δήλωσε με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος αναφορικά με τις μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στην, καθόσον η φυσική του παρουσία στην Ελλάδα κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01/31/12/2009, για σκοπούς παροχής εξηρημένης εργασίας υπολειπόταν του ελαχίστου αριθμού ημερών (183 ημέρες) με βάση τις οικείες Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος – Γερμανίας και Ελλάδος – Ελβετίας κατά το οικείο οικονομικό έτος.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας βάσει της υπ' αριθ./2016 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με το αριθ. πρωτ.

Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ/2016 διαβιβαστικό, με συνημμένα 138 σελίδες που αφορούν τα επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με αριθμούς 1 α, 1β, 2 α, 2β, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, νέα στοιχεία, προκειμένου να εκτιμηθούν και να αξιολογηθούν και να αποστείλει στη Υπηρεσία μας το σχετικό της πόρισμα εντός προθεσμίας τεσσάρων (4) εργάσιμων ημερών, δεδομένου ότι:

- Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι από την παράθεση των πραγματικών περιστατικών αποδεικνυόμενων από τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά έγγραφα προκύπτει ότι η απασχόλησή του στηνουσιαστικά έληξε στις 28.02.2009 (παύση μισθοδοσίας), οπότε σταμάτησε να παρέχει υπηρεσίες στην εν λόγω εταιρεία, λόγω αναστολής – διακοπής των εργασιών της. Η απασχόλησή του στη γερμανική εταιρεία έληξε ουσιαστικά στις 14.05.2009 οπότε απηλλάγη με άμεση ισχύ και αμετάκλητα από την υποχρέωση να παρέχει υπηρεσίες εξηρημένης εργασίας στην εν λόγω γερμανική εταιρεία, η δε φυσική αναχώρησή του έλαβε χώρα την 06.07.2009 και η εξαγωγή της οικοσκευής του στις 07.07.2009. Η εταιρεία αφού ανέστειλε τη δραστηριότητά της στις 28.02.2009 τελικώς ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε και τέθηκε σε εκκαθάριση στις 01.12.2010 διαγράφηκε δε από το μητρώο ανωνύμων εταιρειών στις 21.12.2011.

- Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία τα οποία δεν ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου δεν προσκομίσθηκαν στον διενεργηθέντα έλεγχο.

- Η αρμόδια φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στην Έκθεση Απόψεων δεν αναφέρει τις απόψεις της σχετικά με τους ως άνω προβαλλόμενους λόγους και τα προσκομισθέντα στοιχεία.

Συνημμένα τα παρακάτω:

1. 138 σελίδες νέων στοιχείων, που αφορούν τα σχετικά με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα συνημμένα με αριθμούς 1 α, 1β, 2 α, 2β, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20.

Η Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού απέστειλε στη Υπηρεσία μας το από/2016 συμπληρωματικό πόρισμα ελέγχου, με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2016 διαβιβαστικό έγγραφο (αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ ΕΙ 2016ΕΜΠ/2016), στο οποίο αναγράφονται τα παρακάτω:

«.....

Στις/2016 παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και έλαβε αρ. πρωτ.ΕΜΠ, η με αρ.:/2016 πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με την οποία αποφασίστηκε η αναπομπή της υπό εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής του, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1002/31-12-2013, για πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

.....προσκόμισε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων στοιχεία τα οποία δεν είχε υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καθ' όλη τη διάρκεια του ελέγχου.

Τα εν λόγω στοιχεία έτυχαν επεξεργασίας από τον Έλεγχο και οι διαπιστώσεις του Ελέγχου περιγράφονται ως ακολούθως για κάθε ένα από αυτά:

1.) Οικονομικό Έτος 2010

Ο Έλεγχος είχε αρχικώς αποφανθεί ότι έπρεπε να φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των 297.422,48 €, δηλ. 248.860,92 € επιπλέον της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλλει, ως εισόδημα πηγής μισθωτής εργασίας στην Ελλάδα.

Με την Ενδικοφανή Προσφυγή του ο ελεγχόμενος προσκόμισε βεβαίωση αποδοχών για το χρονικό διάστημα 01/01/2009-29/02/2009 καθαρού ποσού 48.561,56 € και 11.422,60 € παρακρατηθέντος φόρου (σχετικό 2β στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά). Επίσης σύμβαση ακύρωσης της σύμβασης εργασίας μεταξύ αυτού και της εταιρείας, υπογεγραμμένη στις 12/03/2009 με έναρξη ισχύος από τις 01/04/2009 (σχετικό 10 στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά). Επιπλέον, στη σύμβαση λύσης μεταξύ του ελεγχόμενου και της προαναφερόμενης εταιρείας αναφέρεται ότι θα λάβει για το μήνα Μάιο της υποδωδεκάμενης διαχειριστικής περιόδου 2008 ένα αναλογικό μπόνους, μικτού ποσού ύψους 2.916,67 €, όπως επίσης ένα αντίστοιχο μπόνους μικτού ποσού 29.617,00 €, για τους μήνες Ιούνιο – Δεκέμβριο της υποδωδεκάμενης διαχειριστικής περιόδου 2008, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος των παρακρατήσεων. Τα ποσά των μπόνους είναι καταβλητέα στις 31/05/2009. Επιπλέον ο ελεγχόμενος θα λάβει μία αποζημίωση μικτού ποσού ύψους 165.000,00 € η οποία είναι πληρωτέα με τη νόμιμη λήξη της εργασιακής σχέσης, αλλά θεωρείται ήδη με την υπογραφή της εν λόγω σύμβασης ως δεδουλευμένη και κληρονομητέα (σχετικό 14 προσκομισθέντα δικαιολογητικά). Ο έλεγχος θεωρεί το ποσό των 32.533,67 € ως εισόδημα από κινητές αξίες διότι αποτελεί παροχή σε χρήμα που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε διευθύνων σύμβουλο. Επιπρόσθετα, λόγω υποχρέωσης δήλωσης ποσού των 165.000,00 €, ως πληροφοριακού χαρακτήρα προστίθεται αιτία για την επιβολή προστίμου λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα χρήσης 2009	48.561,56 €
Πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους)	32.533,67 €
Συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα	81.095,23 €

Τέλος δεν επιβάλλεται έκτακτη οικονομική εισφορά στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα, διότι το συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα είναι μικρότερο των εκατό χιλιάδων (100.000,00) ευρώ.

2) Οικονομικό Έτος 2011

Ο Έλεγχος είχε αρχικώς αποφανθεί ότι έπρεπε να φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των 248.860,92 € επιπλέον της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλλει, ως εισόδημα πηγής μισθωτής εργασίας στην Ελλάδα.

Με την Ενδικοφανή Προσφυγή του ο ελεγχόμενος προσκόμισε σύμβαση ακύρωσης της σύμβασης εργασίας μεταξύ αυτού και της εταιρείας, υπογεγραμμένη στις 12/03/2009 με έναρξη ισχύος από τις 01/04/2009 (σχετικό 10 στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά).

Επιπλέον, στη σύμβαση λύσης μεταξύ του ελεγχόμενου και της προαναφερόμενης εταιρείας αναφέρεται ότι θα λάβει για τη διαχειριστική περίοδο 2009 μία καταβολή μπόνους, μικτού ποσού ύψους 25.000,00 €, όπως επίσης ένα αντίστοιχο μπόνους μικτού ποσού 20.833,33 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος των παρακρατήσεων. Τα ποσά των μπόνους είναι καταβλητέα στις 31/05/2010 (σχετικό 14 προσκομισθέντα δικαιολογητικά). Ο έλεγχος

θεωρεί το ποσό των 45.833,33 € ως εισόδημα από κινητές αξίες διότι αποτελεί παροχή σε χρήμα που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε διευθύνων σύμβουλο. Επιπρόσθετα, ακυρώνεται η πράξη επιβολής προστίμου λόγω ανακριβούς δήλωσης διότι καταλογίζεται κύριος φόρος μεγαλύτερος από το ποσό του εν λόγω προστίμου και αναπροσδιορίζει το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Ν 3986/2011.

Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα χρήσης 2009	0,00
Πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους)	45.833,33 €
Συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα	45.833,33 €

3) Οικονομικό Έτος 2012

Ο Έλεγχος είχε αρχικώς αποφανθεί ότι έπρεπε να φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των 248.860,92 € ως εισόδημα πηγής μισθωτής εργασίας στην Ελλάδα.

Με την Ενδικοφανή Προσφυγή του ο ελεγχόμενος προσκόμισε σύμβαση ακύρωσης της σύμβασης εργασίας μεταξύ αυτού και της εταιρείας, υπογεγραμμένη στις 12/03/2009 με έναρξη ισχύος από τις 01/04/2009 (σχετικό 10 στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά).

Με βάση το ανωτέρω στοιχείο, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και ακυρώνει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2012, διότι δεν υπάρχει σύμβαση εργασίας στην Ελλάδα για το εν λόγω οικονομικό έτος και της απόφασης επιβολής προστίμου περί μη υποβολής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2012, διότι ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού με κανένα εισόδημα να προκύπτει στην Ελλάδα απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δήλωσης.

4) Οικονομικό Έτος 2013

Ο Έλεγχος είχε αρχικώς αποφανθεί ότι έπρεπε να φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των 248.860,92 € ως εισόδημα πηγής μισθωτής εργασίας στην Ελλάδα.

Με την Ενδικοφανή Προσφυγή του ο ελεγχόμενος προσκόμισε σύμβαση ακύρωσης της σύμβασης εργασίας μεταξύ αυτού και της εταιρείας, υπογεγραμμένη στις 12/03/2009 με έναρξη ισχύος από τις 01/04/2009 (σχετικό 10 στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά).

Με βάση το ανωτέρω στοιχείο, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και ακυρώνει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2013, διότι δεν υπάρχει σύμβαση εργασίας στην Ελλάδα για το εν λόγω οικονομικό έτος και της απόφασης επιβολής προστίμου περί μη υποβολής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2013, διότι ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού με κανένα εισόδημα να προκύπτει στην Ελλάδα απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δήλωσης.

4) Οικονομικό Έτος 2014

Ο Έλεγχος είχε αρχικώς αποφανθεί ότι έπρεπε να φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των 103.692,05 € ως εισόδημα πηγής μισθωτής εργασίας στην Ελλάδα.

Με την Ενδικοφανή Προσφυγή του ο ελεγχόμενος προσκόμισε σύμβαση ακύρωσης της σύμβασης εργασίας μεταξύ αυτού και της εταιρείας, υπογεγραμμένη στις 12/03/2009 με έναρξη ισχύος από τις 01/04/2009 (σχετικό 10 στα προσκομισθέντα δικαιολογητικά).

Με βάση το ανωτέρω στοιχείο, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και ακυρώνει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου οικονομικού έτους 2014, διότι δεν υπάρχει σύμβαση εργασίας στην Ελλάδα για το εν λόγω οικονομικό έτος και της απόφασης επιβολής προστίμου περί μη υποβολής δήλωσης για το οικονομικό έτος 2014, διότι ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού με κανένα εισόδημα να προκύπτει στην Ελλάδα απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 22 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ./17-02-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./17-08-2015 εντολής ελέγχου.

Επειδή μέχρι την 31.12.2015 είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ./17-08-2015 εντολή ελέγχου η οποία δεν ακυρώθηκε αλλά αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ./17-02-2016 εντολή ελέγχου. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο επίμαχος μερικός φορολογικός έλεγχος ο οποίος οδήγησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διενεργήθηκε τελικώς με βάση τη νεότερη εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε μετά από τη λήξη της κανονικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 22/03/2016 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου ήταν το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ2014/04-03-2014 έγγραφο της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (τμήμα Γ' διοικητικής συνεργασίας) με θέμα "Αυθόρμητη ανταλλαγή πληροφοριών κατ' εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδος και Γερμανίας και της οδηγίας 2011/16/ΕΕ", το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερχομένου/17-03-2014 της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Με το ως άνω έγγραφο διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στοιχεία των Γερμανικών αρχών σχετικά με τις αποδοχές του προσφεύγοντος που εργάζονταν στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στην εταιρεία, ΑΦΜ για το χρονικό διάστημα 01/01/2009 – 31/05/2013, οι οποίες δεν έχουν φορολογηθεί και δεν θα φορολογηθούν στην Γερμανία. Το ύψος των εν λόγω αποδοχών του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα έγγραφα των Γερμανικών Υπηρεσιών ανέρχεται στο μηνιαίο συνολικό ποσό των 20.738,41 ευρώ, ήτοι 248.860,92 ευρώ ετησίως.

Επειδή με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου XI του Ν 52/1967: “Συμφωνία με Γερμανία περί αποφυγής διπλής φορολογίας”, ορίζεται ότι:

2. Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι’ έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις τό έτερον τούτο Κράτος.

3. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου 2 αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι’ έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογηθή μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά το οικείον φορολογικόν έτος και

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

4. Αμοιβαί διευθυντών και παρόμοιαι πληρωμαί κτώμεναι υπο κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών υπο την ιδιότητα του ως μέλους Διοικητικού Συμβουλίου εταιρείας ήτις είναι κάτοικος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, δύναται να φορολογηθούν εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

Επειδή με την παράγραφο 2 του άρθρου XVII του Ν 52/1967: “Συμφωνία με Γερμανία περί αποφυγής διπλής φορολογίας”, ορίζεται ότι:

2. Εις περίπτωσιν κατοίκου της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας ο φόρος θα καθορίζεται ως ακολούθως:

1) Εκτος εάν εφαρμόζωνται αι διατάξεις του κατωτέρω εδαφίου 2 εξαιρείται της βάσεως αφ’ ης ο φόρος της Ομοσπόνδου Δημοκρατίας της Γερμανίας επιβάλλεται, παν στοιχείον εισοδήματος εκ πηγών εντός του Βασιλείου της Ελλάδος και παν στοιχείον κεφαλαίου ευρισκόμενον εντός του Βασιλείου της Ελλάδος, όπερ συμφώνως προς την παρούσαν συμφωνίαν δύναται να φορολογηθή εις το Βασίλειον της Ελλάδος. Εν τούτοις η Ομόσπονδος Δημοκρατία της Γερμανίας διατηρεί δικαίωμα να λάβη υπ’ όψιν κατά τον καθορισμόν του συντελεστού του φόρου της τα ούτω εξαιρούμενα στοιχεία εισοδήματος και κεφαλαίου.

Επειδή σύμφωνα με το από 03/10/2016 συμπληρωματικό πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, το οποίο διαδιδάστηκε στην Υπηρεσία μας με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2016 διαβιβαστικό έγγραφο (αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ ΕΙ 2016ΕΜΠ/2016), επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ανά έτος ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010

Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα χρήσης 2009	48.561,56 €
Πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους)	32.533,67 €
Συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα	81.095,23 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα χρήσης 2010	0,00
Πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους)	45.833,33 €
Συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα	45.833,33 €

Για τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού με κανένα εισόδημα να προκύπτει στην Ελλάδα, απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής φορολογικών δηλώσεων.

Επειδή μεταξύ του προσφεύγοντος και της γερμανικής εταιρείας '.....συνήφθη η από/12.03.2009 σύμβαση ακύρωσης (Σχετ. 10 επικαλούμενο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο) από την οποία προκύπτει ότι συμφωνήθηκε ότι η από/27.12.2008 συμπληρωματική σύμβαση θα τερματιστεί με αμοιβαία συμφωνία με ισχύ από την **31.03.2009**.

Επειδή στο έγγραφο της ακριβούς μετάφρασης της ως άνω σύμβασης ακύρωσης και συγκεκριμένα στην παράγραφο 2 (Πρόσθετη αμοιβή στόχων) αυτής, αναφέρονται τα παρακάτω:

«Για τη διαχειριστική περίοδο 2008 (01.05.2008 – 31.12.2008) ο θα λάβει μία τμηματική πληρωμή πρόσθετων αμοιβών για την τοποθέτησή του στην Ελλάδα σύμφωνα με την ατομική συμφωνία πρόσθετων παροχών και την επίτευξη στόχων της εταιρείας με, κατά πάσα πιθανότητα, την πληρωμή μισθού τον Μάιο 2009. Για το έτος 2009 η επίτευξη στόχων για την περίοδο 01.01.2009 -31.03.2009 θα καθοριστεί και θα καταβληθεί στην αρχή του 2010 σε συμφωνία με τη γενική διαδικασία της πληρωμής των πρόσθετων αμοιβών για την διαχειριστική περίοδο 2009.»

Επειδή μεταξύ του προσφεύγοντος και της γερμανικής εταιρείας'.....συνήφθη η από/14.05.2009 σύμβαση λύσης, (Σχετ. 14 επικαλούμενο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή έγγραφο) με την οποία λύθηκε και αυτή η βασική από/27.12.2008 σύμβαση εργασίας του με την εν λόγω γερμανική εταιρεία την **31.05.2010**.

Επειδή στην προαναφερόμενη σύμβαση λύσης με την οποία λύθηκε η βασική από/27.12.2008 σύμβαση εργασίας του με την, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων θα λάβει:

- για το μήνα Μάιο της υποδωδεκάμενης διαχειριστικής περιόδου 2008 ένα αναλογικό μπόνους, μικτού ποσού ύψους 2.916,67 €, όπως επίσης ένα αντίστοιχο μπόνους μικτού ποσού

29.617,00 €, για τους μήνες Ιούνιο – Δεκέμβριο της υποδωδεκάμενης διαχειριστικής περιόδου 2008, τα οποία είναι καταβλητέα στις 31/05/2009,

- για τη διαχειριστική περίοδο 2009 μία καταβολή μπόνους, μικτού ποσού ύψους 25.000,00 €, όπως επίσης ένα αντίστοιχο μπόνους μικτού ποσού 20.833,33 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2010, τα οποία είναι καταβλητέα στις 31/05/2010,

- αποζημίωση μικτού ποσού ύψους 165.000,00 ευρώ η οποία είναι πληρωτέα με την νόμιμη λήξη της εργασιακής σχέσης, αλλά θεωρείται ήδη σήμερα ως δεδουλευμένη και κληρονομητέα.

Επειδή με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

1. Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:

α. Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 26 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

7. Για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24, στην παράγραφο 5 του άρθρου 25, καθώς και για τις αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρίας, που δεν προέρχονται από τη διάθεση των καθαρών κερδών της, ο χρόνος της καταβολής ή πίστωσης αυτών στο όνομα των δικαιούχων.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 5 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

5. Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), επιφυλασσομένων των διατάξεων του άρθρου 12 του παρόντος.

Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 01.01.2009 και μετά και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α', β' και γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παρ. 2 και 5 του άρθρου 25, γίνεται παρακράτηση με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

6. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται:

α. Για εισοδήματα από αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα της

παραγράφου 5 του άρθρου 25, κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου.

Επειδή όπως προκύπτει από το από 03/10/2016 συμπληρωματικό πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ο έλεγχος θεώρησε τα ως άνω ποσά μπόνους ως εισόδημα από κινητές αξίες διότι αποτελούν παροχή σε χρήμα που γίνονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε διευθύνοντα σύμβουλο.

Επειδή η Υπηρεσία μας αποδέχεται το συμπληρωματικό πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2010 και 2011, καθόσον ο έλεγχος θεώρησε τα ως άνω ποσά μπόνους ως εισόδημα από κινητές αξίες, δεδομένου ότι ο προσφεύγων απέκτησε τα προσδιορισθέντα εισοδήματα από τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην Ελλάδα, όπως αυτό προκύπτει από τις επισυναπτόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συμβάσεις.

Επειδή ως προς τα οικονομικά έτη 2012, 2013 και 2014 η Υπηρεσία μας αποδέχεται το συμπληρωματικό πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καθόσον ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος εξωτερικού με κανένα εισόδημα να προκύπτει στην Ελλάδα, απαλλάσσεται της υποχρέωσης υποβολής φορολογικής δήλωσης.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του Ν 2238/1994, όπως ισχύει από 01.01.2003 έως και 22.04.2010, ορίζεται ότι:

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45, φορολογούνται αυτοτελώς, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως, τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους με βάση:

α. το άρθρο 1 του Β.Δ. 16/18 Ιουλίου 1920 (ΦΕΚ Α' 158),

β. το ν. 2112/1920 (ΦΕΚ Α' 67)

γ. το άρθρο 94 του Ν.Δ. 3026/1954 (ΦΕΚ Α' 235).

Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο καθαρό ποσό της αποζημίωσης μετά την αφαίρεση ποσού είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ και παρακρατείται κατά την πληρωμή της στο δικαιούχο. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45, οι διατάξεις αυτής της περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως και για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης η οποία συνδέει το φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης. Αν το ποσό που καταβάλλεται στο δικαιούχο της αποζημίωσης υπερβαίνει εκείνο που θα έπρεπε να του καταβληθεί, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που του καταβάλλεται φορολογείται με τον πιο πάνω συντελεστή.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η φορολογική αρχή που είναι αρμόδια για την επιστροφή του φόρου στο δικαιούχο, σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε υπερβαίνει αυτό που οφείλεται.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 60 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

1. Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, υποβάλλοντας δήλωση μέσα στον επόμενο από την παρακράτηση μήνα, η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο, όνομα πατέρα ή συζύγου, τη διεύθυνση των δικαιούχων, τα καταβληθέντα ποσά και τον φόρο που αναλογεί σε αυτά.

Επειδή ορθώς ο έλεγχος θεώρησε το ποσό της αποζημίωσης ύψους 165.000,00 ευρώ ως στοιχείο πληροφοριακού χαρακτήρα της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκε βεβαίωση για την καταβολή της αποζημίωσης στον προσφεύγοντα, λόγω λύσης της σύμβασης εργασίας με την εταιρεία '....., ποσού 165.000,00 ευρώ με αυτοτελή επί αυτής παρακράτηση φόρου.

Επειδή η εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν. 2238/94, περί παρακράτησης φόρου επί των αποζημιώσεων που καταβάλλονται με βάση τους νόμους που αναφέρονται στην παράγραφο αυτή, αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου και δη της εταιρείας η οποία κατέβαλε το ποσό της αποζημίωσης στον προσφεύγοντα.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι:

Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 48 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72, με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «**48.** Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997,.....»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν 2523/1997, ορίζεται ότι

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) περισσότερους από έναν ή αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία καθώς και στις φορολογικές του δηλώσεις αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) δραχμές. Από 1.1.2002 το ανωτέρω ποσό ορίζεται σε ευρώ και στρογγυλοποιούμενο διαμορφώνεται σε 4.400 ευρώ.

Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή :

α) η υπ' αριθμ./2010 δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 υπεβλήθη την 21.05.2010 και κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν 2523/92 και

β) προκύπτει διαφορά κύριου και συμπληρωματικού φόρου ανώτερη του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις,

η Υπηρεσία μας δεν αποδέχεται το συμπληρωματικό πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως προς την επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, καθόσον δεν επιβάλλεται πρόστιμο με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 Ν 4174/2013, αλλά προσαυξήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν 2523/2997, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ΚΦΔ εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 01/01/2014 και μετά.

Επειδή για το οικονομικό έτος 2011 ορθώς ο έλεγχος αποφαίνεται ότι ακυρώνεται η πράξη επιβολής προστίμου λόγω ανακριβούς δήλωσης, καθόσον καταλογίζεται κύριος φόρος ο οποίος υπερβαίνει του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 5 του Ν 3833/2010, ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ΄ Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α).

2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000) και άνω.

3. Για την εξεύρεση του συνολικού εισοδήματος δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα της παραγράφου 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε..

4. Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α΄).

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 εδάφιο 1^ο , 3 περ. α΄, β΄ και γ΄ του άρθρου 29 του Ν 3986/2011, ορίζεται ότι:

1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε..

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

Επειδή με βάση την παρούσα απόφαση για το οικονομικό έτος 2010 προσδιορίζεται συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο στο ποσό των 81.095,23 € (δηλωθέντα 48.561,56 € πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους) 32.533,67 €), ήτοι ποσό κάτω των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000,00 €). Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του Ν 3833/2010, δεν προσδιορίζεται έκτακτη εισφορά.

Επειδή με βάση την παρούσα απόφαση για το οικονομικό έτος 2011 προσδιορίζεται συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο στο ποσό των 45.833,33 € (δηλωθέντα 0,00 € πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους) 45.833,33 €), ήτοι σε ποσό άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ. Κατά συνέπεια προσδιορίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 705,83 € σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 29 του Ν 3986/2011 ήτοι με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού του προσδιορισθέντος με βάση την παρούσα απόφαση συνολικού καθαρού εισοδήματος πραγματικού ή τεκμαρτού, φορολογούμενου ή απαλλασσόμενου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1) Την μερική αποδοχή αυτής ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 ως ακολούθως, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010

Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα χρήσης 2009	48.561,56 €
Πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους)	32.533,67 €
Συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα	81.095,23 €

2) **Την αποδοχή αυτής** ως προς την μη επιβολή έκτακτης εισφοράς άρθ. 5 Ν 3833/2010 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, καθόσον το συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα είναι μικρότερο των εκατό χιλιάδων (100.000,00) ευρώ.

3) **Την αποδοχή αυτής** ως προς την μη επιβολή προστίμου (άρθρο 54§1 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

4) **Την μερική αποδοχή αυτής** ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011 ως ακολούθως σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

Δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα χρήσης 2010	0,00
Πλέον μη φορολογηθέν εισόδημα (μπόνους)	45.833,33 €
Συνολικό προς φορολόγηση εισόδημα	45.833,33 €

5) **Την μερική αποδοχή αυτής** ως προς την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα (Ν 3986/2011) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

6) **Την αποδοχή αυτής** ως προς την μη επιβολή προστίμου (άρθρο 54§1 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

7) **Την αποδοχή αυτής** ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό

8) **Την αποδοχή αυτής** ως προς την μη επιβολή προστίμου (άρθρο 54§1 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

9) **Την αποδοχή αυτής** ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό

10) **Την αποδοχή αυτής** ως προς την μη επιβολή προστίμου (άρθρο 54§1 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.

11) **Την αποδοχή αυτής** ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό

12) **Την αποδοχή αυτής** ως προς την μη επιβολή προστίμου (άρθρο 54§1 Ν 4174/2013) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013.

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

1) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2010

**ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Οικονομικού Έτους 2010**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει Δ.Ε.Δ.	
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
A-B. ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ				
Γ. ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ			32.533,67 €	
Δ. ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ				
Ε. ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ				
ΣΤ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	48.561,56 €		48.561,56 €	
Ζ. ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ				
Συνολικό Εισόδημα	48.561,56 €		81.095,23 €	
Αρνητικά στοιχεία που συμψηφίζονται				
Υπόλοιπο	48.561,56 €		81.095,23 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται				
Αθροισμα	48.561,56 €		81.095,23 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 του ν. 2238/1994				
Φορολογητέο Ποσό	48.561,56 €		81.095,23 €	

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά βάσει Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	48.561,56 €	11.596,55€	81.095,23 €	22.983,33€	11.386,78€
Μείωση του φόρου (του συζύγου)					
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		11.596,55€		22.983,33€	
2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)					
Μείωση του φόρου (της συζύγου)					
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)					
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων					
Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα					
Φόρος που αναλογεί		11.596,55€		22.983,33€	11.386,78€
Εκπτώσεις από το φόρο:					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Κινητές αξίες					
β) Εμπορικές επιχειρήσεις:					
γ) Γεωργικές επιχειρήσεις					
δ) Μισθωτές υπηρεσίες					
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα					
		11.596,55€		11.596,55€	

2. Φόρος που προκαταβλήθηκε					
α) από το προηγ. έτος					
β) Ειδικών περιπτώσεων (φόρος περαίωσης)					
Μείωση επιστροφής φόρου					
Υπόλοιπο Φόρου		0,00		11.386,78€	11.386,78€
Προκαταβολή φόρου επομένου έτους					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%				13.664,13€	13.664,13€
Τέλη Χαρτοσήμου 3% στο Ακαθαρ. Εισοδ. Από εκμετ. ακινήτων					
Εισφορά ΟΓΑ Χαρτ/μου					
Εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο					
Εκπτώση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		0,00			
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		0,00		25.050,91 €	25.050,91 €

β) ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ άρθ. 5 Ν 3833/2010

Έκτακτη εισφορά στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα (άρθ. 5 Ν 3833/2010) ποσού: 0,00

γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ Ν 4174/2013

Πρόστιμο περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ποσού: 0,00

2) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Οικονομικού Έτους 2011

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει Δ.Ε.Δ.	
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου
Α-Β. ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ				
Γ. ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ			45.833,33 €	
Δ. ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ				
Ε. ΑΠΟ ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ				
ΣΤ. ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ				
Ζ. ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ				
Συνολικό Εισόδημα			45.833,33 €	

Αρνητικά στοιχεία που συμψηφίζονται				
Υπόλοιπο			45.833,33 €	
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται				
Άθροισμα			45.833,33 €	
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 του ν. 2238/1994				
Φορολογητέο Ποσό			45.833,33 €	

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά βάσει Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	0,00	0,00	45.833,33 €	16.041,66€	16.041,66€
Μείωση του φόρου (του συζύγου)					
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)				16.041,66€	16.041,66€
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)					
Μείωση του φόρου (της συζύγου)					
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)					
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων					
Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα					
Φόρος που αναλογεί		0,00		16.041,66€	16.041,66€
Εκπτώσεις από το φόρο:					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Κινητές αξίες					
β) Εμπορικές επιχειρήσεις:					
γ) Γεωργικές επιχειρήσεις					
δ) Μισθωτές υπηρεσίες					
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα					
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε					
α) από το προηγ. έτος					
β) Ειδικών περιπτώσεων (φόρος περαίωσης)					
Μείωση επιστροφής φόρου					
Υπόλοιπο Φόρου		0,00		16.041,66€	16.041,66€
Προκαταβολή φόρου επομένου έτους					
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης 120%				19.249,99€	19.249,99€
Τέλη Χαρτοσήμου 3% στο Ακαθαρ. Εισοδ. Από εκμετ. ακινήτων					
Εισφορά ΟΓΑ Χαρτ/μου					
Εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο					
Εκπτώση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		0,00		35.291,65€	35.291,65€
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή					

Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00		35.291,65€	35.291,65€
------------------------------------	------	--	------------	------------

β) ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Ν 3986/2011

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011

Εισόδημα για την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	45.833,33 €
Έκτακτη εισφορά άρθρου 29 Ν.3986/2011 βάσει ελέγχου	916,67 €
Έκτακτη εισφορά άρθρου 29 Ν.3986/2011 βάσει δήλωσης	0,00
Διαφορά για καταλογισμό	916,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1.100,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	2.016,67 €

γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ Ν 4174/2013

Πρόστιμο περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ποσού: 0,00

3) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ Ν 4174/2013

Πρόστιμο περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ποσού: 0,00

4) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ Ν 4174/2013

Πρόστιμο περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ποσού: 0,00

5) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

β) ΠΡΟΣΤΙΜΟ Ν 4174/2013

Πρόστιμο περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ποσού: 0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).