



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06.10.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης:

1530

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 552
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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, της κατοίκου, κατά της σιωπηρής άρνησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, με την οποία απορρίφθηκε η από και με κωδικό υποβολής ηλεκτρονική αίτησή της για τροποποίηση και επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουυποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του με αριθ. ηλεκτρονικού αιτήματος της προσφεύγουσας, απορρίφθηκε σιωπηρά το ως άνω αίτημα με το οποίο ζητούσε να γίνει δεκτή η τρίτη (3^η) τροποποιητική υποβληθείσα από κοινού με το σύζυγό της δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016.

Σύντομο ιστορικό

Με τη με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος της ΑΑΔΕ με βάση την κοινή αρχική ηλεκτρονική δήλωση της προσφεύγουσας και του συζύγου της για το φορολογικό έτος 2016, προέκυψε σε βάρος τους ποσό πληρωμής 17.932,55 ευρώ.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε 1^η τροποποιητική κοινή δήλωση κατόπιν αποστολής ηλεκτρονικού μηνύματος από την ΑΑΔΕ για μισθούς που έλαβε από τη Γαλλία που είχαν δηλωθεί ανακριβώς, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με την οποία το τελικό χρεωστικό φόρου ανήλθε σε 24.322,49 ευρώ, αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού των 17.932,55 ευρώ.

Έπειτα η προσφεύγουσα υπέβαλε 2^η τροποποιητική κοινή δήλωση συνεπεία της οποίας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με την οποία το χρεωστικό ποσό φόρου παρέμεινε αμετάβλητο στο ποσό των 24.322,49 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου» 3^η τροποποιητική κοινή δήλωση για το φορολογικό έτος 2016, και σχετικό αίτημα με το οποίο ζητούσε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης αφού ληφθεί υπόψη από τη Φορολογική Αρχή ότι στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του εντύπου Ε1 αντιστοιχεί εισόδημα 17.226,90 ευρώ. Το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την οποία απορρίφθηκε η από και με κωδικό υποβολής αίτησή της με την οποία ζητούσε να γίνει δεκτή η υποβολή εκ μέρους της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016 και να διενεργηθεί νέα εκκαθάριση με περιορισμό των φορολογητέων εισοδημάτων της λαμβάνοντας υπόψη ότι στον κωδικό δήλωσης 390 του εντύπου Ε1 αντιστοιχεί εισόδημα 17.226,90 ευρώ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη απόρριψη του αιτήματός της περί εκκαθάρισης της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της για το φορολογικό έτος 2016, με συνέπεια να επιβάλλεται σε βάρος της φόρος επί ανύπαρκτης φορολογητέας ύλης αφού τα εισοδήματα που αντιστοιχούν στον κωδικό 390 της δήλωσής της ανέρχονται σε 17.226,90 ευρώ και όχι στο ποσό των 30.002,00 ευρώ. Η ίδια, όπως αναφέρει, εργάζεται ως υπάλληλος της ελληνικής

εταιρείας και κατά το φορολογικό έτος 2016, στο πλαίσιο της απόσπασής της στην αλλοδαπή, παρείχε τις υπηρεσίες της στη συγγενή εταιρεία του Ομίλου η οποία εδρεύει στη Γαλλία. Το σύνολο των αποδοχών που έλαβε από την εταιρεία το έτος 2016 ανήλθε στο ποσό των 30.954,97 ευρώ και υπέβαλε φορολογική δήλωση στη Γαλλία. ενώ το ποσό των 13.728,07 ευρώ εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους από την ελληνική εταιρεία με καταβολή προς τη γαλλική εταιρεία Ωστόσο ισχυρίζεται ότι μέρος των ως άνω αποδοχών που έλαβε από την γαλλική εταιρεία και συγκεκριμένα το ποσό των 13.728,07 ευρώ είχε καταβληθεί από την ελληνική εταιρεία προς τη γαλλική εταιρεία, ως εκ τούτου το ποσό αυτό πληρώθηκε από την Ελλάδα. Κατόπιν λήψης ηλεκτρονικού μηνύματος από την ΑΑΔΕ ενημερώθηκε ότι στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών με την φορολογική διοίκηση της Γαλλίας προέκυψε ότι είχε δηλώσει ανακριβώς μισθούς προέλευσης Γαλλίας και υπέβαλε τροποποιητική δήλωση. Στη συνέχεια όμως διαπίστωσε ότι επρόκειτο για σφάλμα και προέβη στην χειρόγραφη υποβολή της 2^{ης} τροποποιητικής κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ενώ παράλληλα για το σκοπό αυτό υπέβαλε το από και με κωδικό ηλεκτρονικό αίτημα. Επί του ανωτέρω αιτήματος η φορολογική αρχή απάντησε ότι προκειμένου να διενεργήσει εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης έπρεπε να αποστείλει έως σχετική βεβαίωση από τον αλλοδαπό εργοδότη. Ωστόσο η αλλοδαπή εταιρεία απέστειλε την ανωτέρω βεβαίωση την, ενώ η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεν προέβη σε εκ νέου εκκαθάριση της 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης και για το λόγο αυτό υπέβαλε χειρόγραφα 3η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 προκειμένου να συνδυαστεί με την 2^η τροποποιητική δήλωσή της, υποβάλλοντας παράλληλα το με κωδικό αίτημά της περί επανεκκαθάρισης της ανωτέρω δήλωσης, το οποίο απορρίφθηκε σιωπηρά από την αρμόδια φορολογική αρχή.

- Η υπό κρίση τροποποιητική δήλωση υπεβλήθη εμπρόθεσμα την, και κατ' επέκταση η απόρριψη του αιτήματός της για την επανεκκαθάριση της εκ μέρους της υποβληθείσας κοινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 καθίσταται πλημμελής και ακυρωτέα. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι το δικαίωμά της για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορ. έτους 2016 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής διοίκησης νέα στοιχεία από αλλοδαπή Φορολογική Αρχή, ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ.
- Η άρνηση της φορολογικής Διοίκησης να προβεί στην εκκαθάριση της 3^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κατά το από σχετικό αίτημά της παραβιάζει κατάφωρα τα συνταγματικά δικαιώματά της και την αρχή της χρηστής διοίκησης αφού έχει ως αποτέλεσμα να της επιβάλλεται σε βάρος της φόρος επί ανύπαρκτης φορολογητέας ύλης.

Επειδή, στο άρθρο 19 του ΚΦΔ ορίζεται:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.
β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.:

«Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

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, ...».

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 2 και 3 του ΚΦΔ ορίζεται:

«2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

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

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

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες,

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

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

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 3, 4 και 9 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 3

Υποκείμενα του φόρου

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Άρθρο 4

Φορολογική κατοικία

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) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

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. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων

παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 9

Πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.»

Επειδή, στη Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ Ελλάδας και Γαλλίας, (Ν.Δ. 4386/1964 – ΦΕΚ Α΄ 192/03-11-1964), η οποία αποσκοπεί στην αποφυγή της διπλής φορολογίας και την θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας σε σχέση με τον φόρο επί του εισοδήματος ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Όσον αφορά την Ελλάδα: Ανεξαρτήτως πάσης άλλης διατάξεως της παρούσας συμβάσεως, η Ελλάς καθορίζει τους φόρους, οι οποίοι πλήττουν τα πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι του εδάφους της, δύναται να συμπεριλάβει εις τους φόρους τούτους απάσας τας κατηγορίας των υποκείμενων εις φορολογίαν εισοδημάτων δυνάμει της Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας, ως εάν η παρούσα σύμβασις δεν υφίσταται. Εν τούτοις, η Ελλάς θα εκπέσει εκ των ούτως υπολογισθέντων φόρων το ποσό του γαλλικού φόρου ο οποίος πλήττει τα προκύπτοντα εν Γαλλία εισοδήματα και τα οποία υπόκεινται εις την φορολογίαν των δύο Συμβαλλόμενων Κρατών, της εκπτώσεως αυτής περιοριζόμενης πάντως εις το κλάσμα του ελληνικού φόρου του αντιστοιχούντος εις την υπάρχουσαν σχέσιν μεταξύ των περί των ο λόγος εισοδημάτων και του συνολικού εισοδήματος του φορολογούμενου εν Ελλάδι.»

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες για την συμπλήρωση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2016 της ΑΑΔΕ:

«... Ειδικότερα για την συμπλήρωση του πίνακα 4Α διευκρινίζουμε τα εξής:

Κωδικοί 301-302

Συμπληρώνεται το καθαρό εισόδημα, αθροίζοντας όλα τα καθαρά ποσά που πήρατε ως μισθωτός από μισθούς, ημερομίσθια, επιδόματα κ.λπ. καθώς και το ποσό που προκύπτει από την αποτίμηση τυχόν χορηγούμενης παροχής σε είδος που σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν.4172/2013 προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημά σας. Στους κωδικούς αυτούς θα συμπληρωθούν και οι καθαρές αποδοχές συντακτών ή δημοσιογράφων που αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Τα ποσά αυτά αναγράφονται στις βεβαιώσεις αποδοχών που σας χορήγησε ο εργοδότης σας (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., Επιχειρήσεις, Οργανισμοί κ.λπ.).

Μαζί με τη δήλωση πρέπει να συνυποβάλλεται βεβαίωση του εργοδότη, από την οποία να προκύπτει το είδος των αποδοχών ή συντάξεων, το ακαθάριστο και καθαρό ποσό, οι κρατήσεις, ο φόρος που αναλογεί και παρακρατήθηκε καθώς και το ποσό που παρακρατήθηκε έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43^Α του ν.4172/2013.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Διευκρινίζεται ότι οι ενδείξεις και τα ποσά που αναγράφονται στη βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων που χορηγεί ο εργοδότης ή ο ασφαλιστικός φορέας δεν επιτρέπεται σε

καμία περίπτωση να μεταβάλλονται. Εάν συντρέχει περίπτωση, μεταβάλλονται μόνο από τον κατά νόμο αρμόδιο εκδότη αυτών στον οποίο πρέπει να απευθύνονται οι φορολογούμενοι.

Κωδικοί 389-390

Συμπληρώνεται το καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κ.λπ. αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης και συνεπώς επιβάλλει φόρο με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ...

Κωδικοί 393-394

Συμπληρώνεται το ποσό των αποδοχών που καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρείες για μισθωτές εργασίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και οι οποίες δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα. Στις περιπτώσεις αυτές που τυχόν παρακρατήθηκε φόρος στην Ελλάδα, αυτός συμπληρώνεται στους κωδικούς 313-314, 315-316, ενώ ο φόρος που παρακρατήθηκε και καταβλήθηκε στην αλλοδαπή στους κωδικούς 651-652.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών TAXIS 2017 (φορολογικό έτος 2016) όπου εμφανίζονται οι αποδοχές που απέστειλαν οι εργοδότες – φορείς μέχρι 31.12.2017, η προσφεύγουσα, ως υπάλληλος της ελληνικής εταιρείας και στο πλαίσιο της απόσπασής της στη συγγενή εταιρεία του Ομίλου έλαβε μεταξύ άλλων κατά το φορολογικό έτος 2016 αποδοχές για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδος και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρείες ποσό ακαθαρίστων αποδοχών 17.027,29 ευρώ και φορολογητέο ποσό 13.728,07 ευρώ. Επιπλέον, σύμφωνα με την ως άνω εικόνα αποδοχών 2017 και ως προς τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και την πληροφόρηση που διαβιβάστηκε από την αλλοδαπή φορολογική αρχή κατά το υπό κρίση έτος η προσφεύγουσα έλαβε από την ως άνω αλλοδαπή εταιρεία εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 1.828,00 ευρώ και 28.174,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 30.002,00 ευρώ (κωδ. εντύπου Ε1 389-390).

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ως εκ τούτου υποκείμενη σε φόρο στην Ελλάδα για τα παγκόσμια εισοδήματά της, υπέβαλε την με αριθ. κοινή αρχική ηλεκτρονική φορολογική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016 με την οποία δήλωσε το παγκόσμιο εισόδημά της, και ειδικότερα μεταξύ άλλων εισοδημάτων δήλωσε και το εισόδημα που απέκτησε στο πλαίσιο απόσπασής της στη Γαλλία ως εξής: α) εισόδημα ύψους 18.383,93 ευρώ, ήτοι το καθαρό ποσό από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης (κωδ. 390 του εντύπου Ε1) και β) εισόδημα ύψους 13.728,07 ευρώ για υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και καταβάλλονται από ημεδαπές εταιρείες (κωδ. 394 του εντύπου Ε1). Συνεπεία της ανωτέρω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος της ΑΑΔΕ, για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της ποσό πληρωμής 17.932,55 ευρώ.

Επειδή, στη συνέχεια, η προσφεύγουσα έλαβε το από ηλεκτρονικό μήνυμα από την ΑΑΔΕ (το οποίο ανέγνωσε στις), με το οποίο ενημερώθηκε ότι με την ολοκλήρωση σχετικών διασταυρώσεων φορολογικών δεδομένων που παραλήφθηκαν στο πλαίσιο αυτόματης ανταλλαγής από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ν.4170/2013) προκύπτει ότι έχει δηλώσει ανακριβώς μισθούς προέλευσης Γαλλίας, και κλήθηκε να υποβάλει την απαιτούμενη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2016 έως την 30.09.2022, ώστε να εκπληρωθούν οι φορολογικές της υποχρεώσεις. Σε συμμόρφωση με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε 1^η τροποποιητική κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος (με αριθ.) για το φορολογικό έτος 2016 με την οποία τροποποίησε το εισόδημα που έλαβε από μισθούς αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης σε 30.002,00 ευρώ (κωδ. 390 του εντύπου Ε1) και κατόπιν αυτού ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εξέδωσε τη με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό φόρου **24.322,49 ευρώ**, αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού των 17.932,55 ευρώ.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατόπιν λήψης του από ηλεκτρονικού μηνύματος της Φορολογικής Αρχής και της προθεσμίας που είχε να υποβάλει τροποποιητική δήλωση εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 δεν αντιλήφθηκε ότι η διαφορά εισοδήματος στην οποία αναφερόταν η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς ήταν εσφαλμένη και ως εκ τούτου προέβη στην υποβολής της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το εν λόγω έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αφού διαπίστωσε το σφάλμα της, στις υπέβαλε 2^η τροποποιητική κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος (με αριθ.), καθώς και σχετικό ηλεκτρονικό αίτημα με κωδ., όπου ζητούσε να γίνει νέα εκκαθάριση της κοινής φορολογικής της δήλωσης, για το φορολογικό έτος 2016, με τροποποίηση του εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης (κωδ. 390 του εντύπου Ε1) στο ποσό των **16.273,93 ευρώ** (αντί του ποσού των 30.002,00 ευρώ), ισχυριζόμενη ότι μέρος του συνολικού εισοδήματος αλλοδαπής προέλευσης και συγκεκριμένα ποσό 13.728,07 ευρώ καταβλήθηκε από την ελληνική εταιρεία και επαναχρεώθηκε στο σύνολό του στην αλλοδαπή εταιρεία της Γαλλίας. Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος η αρμόδια φορολογική αρχή ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι προκειμένου να προβεί στην επανεκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης απαιτείται έλεγχος δικαιολογητικών και συγκεκριμένα θα χρειαστεί να αποστείλει την οικεία βεβαίωση από τον αλλοδαπό εργοδότη. Στις ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς καθώς δεν προσκομίσθηκε σχετική βεβαίωση προέβη στην έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, απορρίπτοντας το ως άνω αίτημά της καθώς δεν διαφοροποιήθηκε τελικώς το νέο χρεωστικό ποσό σε σύγκριση με το προηγούμενο χρεωστικό ποσό.

Επειδή, κατόπιν η προσφεύγουσα στις υπέβαλε μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου» 3^η τροποποιητική (ως προς τον κωδικό 390) κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορ. έτος 2016, με την οποία ζητούσε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της φορολογικής της δήλωσης αφού ληφθεί υπόψη ότι στον κωδικό 390 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του εντύπου Ε1 αντιστοιχεί εισόδημα **17.226,90 ευρώ**, επισυνάπτοντας σχετικά

δικαιολογητικά. Το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε σιωπηρά από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς μετά την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή του.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα δεδομένα που ανάρτησε η γαλλική φορολογική αρχή δεν απεικονίζουν ορθά το ποσό των μισθών που της κατέβαλε η αλλοδαπή εταιρεία διότι μέρος του συνολικού ποσού από το ποσό από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 28.174,00 ευρώ, και συγκεκριμένα το ποσό των 13.728,07 ευρώ καταβλήθηκε από την ελληνική εργοδότη εταιρεία (δια χειρός της αλλοδαπής εταιρείας ως εκ τούτου δεν υφίσταται διαφορά ως προς τα ποσά μισθοδοσίας που έλαβε από την αλλοδαπή, σε σχέση με τα ποσά που είχε δηλώσει στην φορολογική της δήλωση για το φορολογικό έτος 2016, όπως εσφαλμένα εξέλαβε η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς στηριζόμενη στην παραπάνω διαβίβαση της γαλλικής φορολογικής αρχής κατά την ανταλλαγή των πληροφοριών.

Επειδή ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης υφίστανται τα εξής :

1)Από την αλλοδαπή φορολογική αρχή διαβιβάστηκε η πληροφορία ότι η προσφεύγουσα έλαβε εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης (Γαλλίας) ως εξής:

-ποσό από μισθωτές υπηρεσίες **1.828,00 ευρώ** από την εταιρεία

-ποσό από μισθωτές υπηρεσίες **28.174.00 ευρώ** από την εταιρεία

Ήτοι συνολικό ποσό **30.002,00 ευρώ**,

2)Από την πλευρά της προσφεύγουσας προσκομίσθηκε μεταφρασμένη ειδοποίηση κατάστασης φόρου εισοδήματος (ισοδύναμο με εκκαθαριστικό φόρου) της Γαλλικής Δημοκρατίας, και συγκεκριμένα από τη ανάλυση εισοδημάτων προκύπτει το εξής :

«Ανάλυση των εισοδημάτων

Σύνολο μισθών και σχετικών εσόδων **28.174**

Έκπτωση 10% ή πραγματικό κόστος **2.817**

Καθαροί μισθοί 25.357

Ακαθάριστο παγκόσμιο εισόδημα **25.357**

Φορολογητέο εισόδημα **25.357**

Πραγματικός συντελεστής **27.340**

....

Καθαρός φόρος εισοδήματος **0**

ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Φορολογικό εισόδημα αναφοράς 32.751

Εισόδημα απαλλασσόμενο από τον φόρο

Μισθοί και μπόνους εσωτερικού δηλωθέντα **6.012**

Μισθοί και μπόνους εσωτερικού καθαρά **5.411».**

3)Η προσφεύγουσα επίσης προσκόμισε την από βεβαίωση του ομίλου εταιρειών σύμφωνα με την οποία:

«Με το παρόν βεβαιώνουμε ότι η υπάλληλος της εταιρείας μας κ., κατά τη διάρκεια του έτους 2016 παρείχε υπηρεσίες, στο πλαίσιο της απόσπασής της, στη συγγενή εταιρεία του Ομίλου στη Γαλλία.

Κατά το παραπάνω διάστημα, υπολογίσαμε τη μισθοδοσία της και ένα μέρος αυτής εμφανίζεται στον κωδικό 394 της φορολογικής της δήλωσης (κωδικός 16 του σχετικού αρχείου μισθοδοσίας) το οποίο σχετίζεται με τις υπηρεσίες που παρέχονται στην αλλοδαπή.

Συγκεκριμένα ποσό €13.728,07 καταβλήθηκε από την Ελληνική εταιρεία για τη κυρίακαι δηλώθηκε στο σχετικό κωδικό 394 της φορολογικής δήλωσης για το έτος 2016. Το ανωτέρω ποσό αμοιβής που κατέβαλε η Ελληνική εταιρεία για τη κ. και επαναχρεώθηκε στο σύνολό του στην αλλοδαπή εταιρεία της Γαλλίας, φορολογήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.».

Σημειώνεται ότι το ανωτέρω φορολογητέο ποσό 13.728,07 ευρώ (ακαθάριστες αποδοχές 17.027,29 ευρώ) απεικονίζεται και στην εικόνα αποδοχών του TAXIS, όπως τα στοιχεία αυτής απεστάλησαν από τους εργοδότες στην ημεδαπή μέχρι την 31.12.2017.

4)Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει την από μεταφρασμένη βεβαίωση της γαλλικής εταιρείας στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Εμείς, οι υπογράφωντες, με έδρα στο Γαλλίας και έχοντας αριθμό αναγνώρισης επιχειρήσεων, με την παρούσα επιβεβαιώνουμε ότι κατά την διάρκεια του έτους 2016, η υπάλληλος της ελληνικής εταιρείας, κα, παρέσχε, τις υπηρεσίες της, ως μέρος του δανεισμού της, στην εταιρεία μας στην Γαλλία.

Κατά την ως άνω περίοδο, η κα έλαβε συνολικά Ευρώ 30.954,97 εκ των οποίων τα €13.728,07 χρεώθηκαν στο σύνολό τους από την ελληνική εταιρεία στην γαλλική εταιρεία, για την οποία παρέσχε τις υπηρεσίες της. Το ποσό των ευρώ 30.954,97 κατεβλήθη στην κα αμέσως από την γαλλική οντότητα κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2016.

Το συνολικό ποσό ευρώ 28.174,79 φορολογήθηκε στην χώρα μας σύμφωνα με τις προβλέψεις του νόμου που ίσχυε το 2016.

Στο πλαίσιο αυτό εκδίδουμε το παρόν πιστοποιητικό και βεβαιώνουμε τα ορθά.».

5)Επίσης στάλθηκε από την πλευρά της και αναλυτική κατάσταση..... εκδοθείσα από την αλλοδαπή εταιρεία στην οποία αναφέρεται το ποσό των 32.112,00 ευρώ ως συνολικό φορολογητέο εισόδημα (total taxable income) το οποίο αναλύεται ως εξής:

.....	13.728,07
.....	18.383,93
.....	32.112,00

Επειδή, ωστόσο εκ των ανωτέρω δηλωθέντων στις φορολογικές αρχές (ημεδαπής και αλλοδαπής) επίσημων στοιχείων διαπιστώνεται σαφώς ότι η προσφεύγουσα απέκτησε εισόδημα καταβληθέν από την ημεδαπή ποσού 13.728,07 ευρώ και επίσης εισόδημα καταβληθέν από την αλλοδαπή συνολικού ποσού 30.002,00 ευρώ (28.174,00 και 1.828,00).

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 13.728,07 ευρώ συμπεριλαμβάνεται στο ποσό των 30.002,00 ευρώ και έπρεπε από την πλευρά της να δηλωθεί το ποσό των 17.226,90 ευρώ και προς επίρρωση προσκόμισε τις ανωτέρω βεβαιώσεις.

Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα ενώ αρχικώς έχει δηλώσει εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης 18.383,93 ευρώ εν συνεχεία υπέβαλε τροποποιητική δηλώνοντας το ποσό των 16.273,93 ευρώ η οποία δεν έγινε αποδεκτή καθώς δεν προσκομίσθηκε οικεία βεβαίωση αποδοχών που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό της και με την υπό κρίση τροποποιητική δήλωση δηλώνει ότι το συνολικό εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης είναι τελικώς ύψους 17.226,90 ευρώ χωρίς ωστόσο επίσης το εν λόγω να επιβεβαιώνεται οικεία βεβαίωση αποδοχών του αλλοδαπού εργοδότη.

Επίσης σημειώνεται ότι από το ποσό των 30.002,00 ευρώ που έχει τελικώς δηλωθεί στην γαλλική φορολογική αρχή μόνο το ποσό των 28.174,00 ευρώ αναφέρεται στην δήλωση που υπέβαλε στις γαλλικές αρχές, ακόμη το ως άνω ποσό (30.002,00 ευρώ) δεν συσχετίζεται/ταυτίζεται με αυτό που αναφέρεται στην προσκομισθείσα από

βεβαίωση του αλλοδαπού εργοδότη (30.954,97 ευρώ) αλλά ούτε επίσης ταυτίζεται και με την σχετική αναλυτική κατάσταση εκδοθείσα από την αλλοδαπή εταιρεία όπου ως συνολικό φορολογητέο εισόδημα αναφέρεται το ποσό των 32.112,00 ευρώ, ως εκ τούτου δεν δύναται από τα προσκομισθέντα στοιχεία να διαπιστωθεί ασφαλώς συσχέτιση του ποσού των 30.002,00 ευρώ με το ποσό των 13.728,07 ευρώ και ο επικαλούμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 13.728,07 ευρώ εμπεριέχεται στο ποσό των 30.002,00 ευρώ απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της κατοίκου σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.