



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 13/5/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης:

1438

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **14-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ κατοίκου, οδός, με στοιχεία φορολογικού εκπροσώπου στην Ελλάδα: με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός ΛΕΩΦΟΡΟΣ ΚΑΙ, αρ., τ.κ., ως αλληλεγγύως υπεύθυνου προσώπου (κληρονόμος) του αποβιώσαντος φορολογούμενου του με Α.Φ.Μ. (ημ/νία θανάτου: **14/12/2021**), κατά των κάτωθι πράξεων, ήτοι:

Α) της με αριθ. / **15-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**·

Β) της με αριθ. / **15-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019 &**

Γ) της με αριθ. / **15-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**

του Προϊσταμένου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών 2018, 2019 & 2020, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **15/11/2024** έκθεση μερικού ελέγχου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-1-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις **15/11/2024**, και μετά τη μελέτη των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. / **15-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**, προσδιορίστηκε στον αποβιώσαντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 828.772,08€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 532.886,88€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 237.001,68€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **1.598.660,64€**.

2) Με την με αριθ. / **15-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2019**, του Προϊσταμένου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**, προσδιορίστηκε στον αποβιώσαντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 871.362,40€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 550.650,62€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 229.938,83€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **1.651.951,85€**.

3) Με την με αριθ. / **15-11-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2020**, του Προϊσταμένου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ**, προσδιορίστηκε στον αποβιώσαντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 558.911,69€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 354.538,16€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 150.164,61€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους **1.063.614,46€**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου του **1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ** σε συνδυασμό με την σύμπραξη των αρμόδιων φορολογικών αρχών ημεδαπής και αλλοδαπής, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης **15/11/2024** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε συνεπεία της με αριθ. / **29-11-2023** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του **1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων Πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Παραβίαση των άρθρων 3 & 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) – Μη νόμιμο το πόρισμα του ελέγχου ότι ο αποβιώσας, με Α.Φ.Μ. (ημ/νία θανάτου: 14/12/2021), ήταν για τα κρινόμενα φορολογικά έτη κάτοικος Ελλάδας – Πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων και των πραγματικών περιστατικών – Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους απόδειξης εκ μέρους της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

2) Παραβίαση του άρθρου 20 του Συντάγματος – Παραβίαση του δικαιώματος σε λυσιτελή και αποτελεσματική δικαστική προστασία, η οποία επαυξάνεται από το γεγονός της μη εισέτι εγκατάστασής της στην κληρονομιά περιουσία του αποβιώσαντος συζύγου της – Αοριστία και αναπόδεικτο των προσβαλλόμενων πράξεων – Αποστέρηση δυνατότητας αποτελεσματικής άμυνας -Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των πράξεων οριστικού προσδιορισμού.

3) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) – Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός προστίμων - Πλάνη περί τα πράγματα – Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση – Άλλως και όλως επικουρικά, παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

4) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) – Μη νόμιμος ο οριστικός προσδιορισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης – Πλάνη περί τα πράγματα – Έρεισμα σε εσφαλμένη προϋπόθεση.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, αναλυτικότερα, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, ήτοι την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία, δε,

θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 «Φορολογική κατοικία» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«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, οικονομικούς και 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«[...].».

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«[...]

4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2023/ 24-8-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών απέστειλε μέσω του φορολογικού της εκπροσώπου, με ΑΦΜ, την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2023/ 6-9-2023 απάντηση επισυνάπτοντας παραστατικά, σχετικά με την φορολογική κατοικία του αποβιώσαντος, τα οποία δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο καθότι δεν προσκομίστηκε Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από το για τα κρινόμενα φορολογικά έτη ή αντίγραφα εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας του αποβιώσαντος.

Επειδή, η εταιρεία «.....», ανταποκρινόμενη στο με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών απέστειλε την με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/20-032024 απάντηση, βάσει της οποίας ο αποβιώσας, βάσει συμφωνητικού που είχε συναφθεί, παρουσίαζε, αποκλειστικά και αυτοπροσώπως, για τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020, ραδιοφωνικές εκπομπές, οι οποίες μεταδίδονταν καθημερινά, από Δευτέρα έως Παρασκευή, σε ώρα από 08:00 π.μ. έως και 10:00 π.μ., καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, με εξαίρεση τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο, καθώς επίσης και 15 ημέρες κατά την εκάστοτε περίοδο των Χριστουγέννων και 10 ημέρες κατά την περίοδο του Πάσχα.

Επειδή, στις 24/8/2022 η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΤΜΗΜΑ Ζ) διαβίβασε στον έλεγχο, με το με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/ 24-8-2022 έγγραφο, το με αριθ. πρωτ. / 8-06-2022 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν. 4557/2018) μετά του συνημμένου πληροφοριακού δελτίου (αριθμ. πρωτ. Α.Α.Δ.Ε. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/21-06-2022) από το οποίο προκύπτει ότι τα ελεγχόμενα έτη 2018-2020 ο ελεγχόμενος εμφανιζόταν και παρείχε υπηρεσίες σε ελληνικά τηλεοπτικά και ραδιοφωνικά μέσα μαζικής ενημέρωσης και εμφανιζόταν σε αυτά περισσότερες από 183 ημέρες ετησίως.

Επειδή, στις 8/10/2024 η ΕΙΣΑΓΓΕΛΙΑ ΕΦΕΤΩΝ-ΤΜΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ, με το με αρ. πρωτ. /7-10-2024 έγγραφο, διαβίβασε στον έλεγχο στοιχεία από την Γενική Διεύθυνση Προστασίας Επισήμων και Ευπαθών Στόχων της Ελληνικής Αστυνομίας, βάσει των οποίων προκύπτει ότι κατά το ελεγχόμενα έτη 2018, 2019 και 2020 για τον αποβιώσαντα, με διαταγή του αρχηγού της Ελληνικής Αστυνομίας, λαμβάνονταν μέτρα προστατευτικής ασφάλειας, με διάθεση αστυνομικής συνοδείας και με αυστηρή και ουσιαστική επιτήρηση της οικίας του (.....) καθημερινά και σε 24ωρη βάση με τις περιπολίες των εμπλεκόμενων Υπηρεσιών (Ασφάλειας-Τάξης). Επίσης προκύπτει ως διεύθυνση εργασίας τα γραφεία της εφημερίδας «Χώρα» (πρώην «ΒΡΑΔΙΝΗ»), Λ.....

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, έκρινε ότι ο αποβιώσας, με ΑΦΜ κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, αντίστοιχα, ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθότι είχε φυσική παρουσία την Ελλάδα τουλάχιστον 183 ημέρες, όπου εμφανιζόταν και παρείχε υπηρεσίες σε ελληνικά τηλεοπτικά και ραδιοφωνικά μέσα μαζικής ενημέρωσης περισσότερες από 183 ημέρες και ειδικότερα είχε καθημερινές εκπομπές σε ραδιόφωνο και τηλεόραση (ραδιοφωνικός σταθμός παραπολιτικά FM 90,1).

Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι, δεν προσκομίστηκε πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας από το πριγκιπάτο του Μονακό για τα ανωτέρω φορολογικά έτη, δεν εργαζόταν ως δηλωμένος υπάλληλος στο πριγκιπάτο του Μονακό, αλλά ασκούσε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα

με την επωνυμία «.....», [αρ. εγγραφής] για την οποία δεν είχε υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, καθώς δεν ήταν υπόχρεος φόρου εισοδήματος, δεν υπέβαλλε στο πριγκιπάτο του Μονακό φορολογική δήλωση για το παγκόσμιο εισόδημα του, ήταν ενήμερος, κατά την ημερομηνία θανάτου του, έναντι των φορολογικών του υποχρεώσεων ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί του τζίρου της ανωτέρω εταιρείας και επιπρόσθετα τηρούσε τραπεζικό λογαριασμό στο πριγκιπάτο του Μονακό (αριθ. λογ/μούστην τράπεζα), ο οποίος πιστώθηκε με χρηματικά ποσά που ως αιτιολογία συναλλαγής αναγράφουν συμβάσεις και τιμολόγια ελληνικών εταιρειών.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία για έκαστο φορολογικό έτος προσδιόρισε τα φορολογητέα εισοδήματα του αποβιώσαντος τα οποία αποτελούνται, αφενός από τα έσοδα της ατομικής του δραστηριότητας στο πριγκιπάτο του Μονακό, τα οποία:

- για το φορολογικό έτος 2018 ανήλθαν σε συνολικό ποσό 341.228,00€ (ως σελ. 37 της από 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου),
- για το φορολογικό έτος 2019 ανήλθαν σε συνολικό ποσό 864.159,00€ (ως σελ. 45 της από 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου) και
- για το φορολογικό έτος 2020 ανήλθαν σε συνολικό ποσό 520.746,00€ (ως σελ. 58 της από 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου).

και συνιστούν καθαρά κέρδη από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε..

Αφετέρου, ο έλεγχος κατόπιν ανοίγματος των τραπεζικών λογαριασμών, που τηρούσε ο αποβιώσας κατά τα κρίνόμενα φορολογικά έτη στην ημεδαπή και αλλοδαπή, αντίστοιχα, προσδιόρισε προσαύξηση της περιουσίας, κατά την παρ.4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η οποία:

- για το φορολογικό έτος 2018 ανήλθε σε συνολικό ποσό 2.055.369,49€ (ως σελ. 43 της από 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου),
- για το φορολογικό έτος 2019 ανήλθε σε συνολικό ποσό 1.426.247,18€ (ως σελ. 55 της από 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου)και
- για το φορολογικό έτος 2020 ανήλθε σε συνολικό ποσό 999.343,79€ (ως σελ. 64 της από 15/11/2024 έκθεσης ελέγχου).

και η οποία υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. πρωτ. / 24-10-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω ΣΔΕ, ο έλεγχος συνέταξε την με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου, επί τη βάση της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει του από 16/1/2025 Υπηρεσιακού Σημειώματος, που εκδόθηκε συνεπεία των κάτωθι στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της, ήτοι:

- 1) την από 09/01/2025 υπεύθυνη δήλωση του κ.....,
- 2) την από 09/01/2025 υπεύθυνη δήλωση του κ.,
- 3) την από 13/01/2025 γνωμοδότηση περί φορολογικού δικαίου της δικηγόρου

- 4) την από 13/01/2025 γνωμοδότηση περί δικαίου Μονακό της δικηγόρου
- 5) την από 13/06/2022 βεβαίωση της Διεύθυνσης Δημόσιας Ασφάλειας-Υπηρεσία Της Διοικητικής Αστυνομίας-Τμήμα Κατοίκων του Πριγκιπάτου του
- 6) το από 28/09/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία ήταν ατομική επιχείρηση του ελεγχόμενου,
- 7) το από 03/09/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....»,
- 8) το από 11/12/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.
- 9) το από 06/02/2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και της εταιρείας με την επωνυμία «.....», τα οποία είχαν προσκομιστεί και στον έλεγχο και ελήφθησαν υπόψη απ' αυτόν.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, περί φορολογικής κατοικίας φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, όπως ερμηνεύτηκαν με την υπ' αριθμ. πρωτ. Ε. 2064/29.10.2023 εγκύκλιο, σχετικά με την φορολογική κατοικία φυσικών προσώπων στην Ελλάδα, προκύπτει ότι, οι διατάξεις του άρθρου 4 θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου], περαιτέρω δε, σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 ορίζεται ότι ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του [Κεφ. Β, Παρ. 4, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Στο πλαίσιο αυτό και λαμβάνοντας υπόψη την ανάλυση των κανόνων του διεθνούς συμβατικού πλαισίου και των ερμηνευτικών Σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης του Ο.Ο.Σ.Α., για τα ως άνω κριτήρια της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ διευκρινίστηκαν τα κάτωθι [Κεφ. Β, Παρ. 5, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου],

-Ο όρος «**μόνιμη κατοικία**» αφορά την κατοικία στην Ελλάδα, την οποία έχει ένα φυσικό πρόσωπο στην κατοχή ή στην διάθεσή του, ανά πάσα στιγμή και συνεχώς, και τη χρησιμοποιεί σε μόνιμη και όχι σε περιστασιακή βάση (π.χ. για ταξίδι αναψυχής, επαγγελματικό ή εκπαιδευτικό ταξίδι, όπως παρακολούθηση κάποιου σεμιναρίου κ.λπ.). Για παράδειγμα, μία κατοικία που είναι στην ιδιοκτησία ενός φυσικού προσώπου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι διαθέσιμη σε αυτό κατά την διάρκεια μίας περιόδου που η κατοικία ενοικιάζεται σε ένα άλλο φυσικό πρόσωπο, καθώς ο ιδιοκτήτης δεν έχει κατά την περίοδο αυτή την κατοχή της κατοικίας και συνεπώς η κατοικία δεν είναι ελεύθερα «στη διάθεσή του».

Διευκρινίζεται ότι, η έννοια της μονιμότητας της κατοικίας έγκειται στο ότι το φυσικό πρόσωπο έχει οργανώσει και διατηρεί την κατοικία σε κατάσταση τέτοια που να επιτρέπει τη μόνιμη χρήση σε αντίθεση με την διαμονή σε συγκεκριμένο μέρος κάτω από συνθήκες που είναι εμφανές ότι αφορούν παραμονή μικρής διάρκειας.

- Ο όρος «**κύρια κατοικία**» καταδεικνύει την διαφορά σε σχέση με την δευτερεύουσα κατοικία. Κατά συνέπεια, και σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο διαθέτει μία ή περισσότερες

δευτερεύουσες κατοικίες στην αλλοδαπή, αλλά η κύρια κατοικία του, στην οποία έχει την πραγματική εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη οποιαδήποτε κατοικία (μονοκατοικία, διαμέρισμα, ενοικιαζόμενο επιπλωμένο δωμάτιο κ.λπ.) είτε ανήκει στο φυσικό πρόσωπο, ή ενοικιάζεται από αυτό ή του παραχωρείται δωρεάν, αρκεί ο χώρος αυτός να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία.

- Ο όρος «συνήθης διαμονή» του φυσικού προσώπου αφορά στην διαμονή του στην χώρα και εν προκειμένω στην Ελλάδα. Τόπος συνήθους διαμονής είναι ο τόπος όπου ένα πρόσωπο είναι συστηματικά ή συνήθως παρόν. Η συνήθης διαμονή, ακολουθώντας τις παρ. 19 και 19.1 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο αριθμό ημερών αλλά αναφέρεται στη συχνότητα, τη διάρκεια και την τακτικότητα της διαμονής που αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου και δεν οφείλεται σε εξαιρετικές, έκτακτες ή μεταβατικές συνθήκες. Κατά συνέπεια, η έννοια της συνήθους διαμονής δεν προσδιορίζεται με βάση συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αλλά ερμηνεύεται με τρόπο ώστε να καλύπτεται μία επαρκής χρονική περίοδος που να είναι ικανή ώστε να εξακριβωθεί η συχνότητα, η διάρκεια και η τακτικότητα της διαμονής η οποία αποτελεί μέρος της παγιωμένης ρουτίνας της ζωής του φυσικού προσώπου.

- Ο όρος «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων», αφορά το κέντρο των βιοτικών σχέσεων του φυσικού προσώπου, το οποίο όπως προκύπτει από την διάταξη υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς και οικονομικούς του δεσμούς.

Οι προσωπικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, προσδιορίζονται από την κατοικία των μελών της οικογένειάς του, στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο/η σύζυγος και τα τέκνα αυτού, αλλά και μέλη της ευρύτερης οικογένειάς του (π.χ. γονείς, αδέρφια, λοιποί συγγενείς). Επιπλέον, στην έννοια των προσωπικών δεσμών περιλαμβάνονται και οι κοινωνικοί δεσμοί του φυσικού προσώπου, οι οποίοι προσδιορίζονται από τις πολιτικές, κοινωνικές και άλλες δραστηριότητές του, τις κοινωνικές του σχέσεις, οι δεσμοί με τις δημόσιες αρχές και τους φορείς (π.χ. ασφαλιστικοί, επαγγελματικοί, κοινωνικοί), τον τρόπο ανάπτυξης πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων κ.λπ.

Οι οικονομικοί δεσμοί, περιλαμβάνουν τις επαγγελματικές δραστηριότητες του φυσικού προσώπου (π.χ. μισθωτή εργασία, επιχειρηματική δραστηριότητα κ.λπ.), τον τρόπο διαχείρισης της περιουσίας του κ.λπ.

Κρίσιμο παράγοντα για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου αποτελεί η συνεκτίμηση των επιμέρους στοιχείων που το αποτελούν. Άλλωστε, σύμφωνα και με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 1 του ν. 4646/2019, με τις διατάξεις του οποίου τροποποιήθηκε η περίπτωση α' της παρ. 1 του άρθρου 4, αναδιατυπώθηκε η σχετική πρόβλεψη για το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων, ώστε για την αξιολόγηση των πραγματικών στοιχείων που συνιστούν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός προσώπου πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο, εκεί δηλαδή όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει στενούς προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (βλ. ΣτΕ 2105/2018 σκέψη 7, ΣτΕ 1445/2016 σκέψη 8). Κατά συνέπεια, και προκειμένου να προσδιορισθεί το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου θα πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα στοιχεία των προσωπικών και οικονομικών δεσμών του σε έναν τόπο.

Ακολουθώντας δε, την παράγραφο 15 των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 4 της Πρότυπης Σύμβασης, ειδική μέριμνα και προσοχή απαιτείται να δίνεται στις επιμέρους πραγματικές περιστάσεις της κάθε περίπτωσης (ad hoc), οι οποίες πρέπει να εξετάζονται ως σύνολο (as a whole).

Επομένως, η απόκτηση, η ύπαρξη ή η διατήρηση απλώς και μόνο μίας ιδιότητας στην ημεδαπή (ιδιότητα εκτελεστικού ή μη μέλους Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. ή διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή προσωπικής εταιρείας ή η συμμετοχή στη διοίκηση ή στη διαχείριση νομικής οντότητας) ή η μεμονωμένη άσκηση μίας δραστηριότητας στην ημεδαπή [(άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας εκμετάλλευσης ακινήτων ή αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση δευτερευόντως (διακοπτόμενα ή παρεπόμενα), δραστηριότητας (επαγγέλματος ή επιχείρησης)], δεν αρκεί για την θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, όταν το φυσικό πρόσωπο αποδεικνύει ότι έχει οργανώσει την ζωή του κατά τρόπο μόνιμο και διαρκή στην αλλοδαπή (ΣτΕ 93/2020, ΣτΕ 321/2020, ΣτΕ 403/2020, ΣτΕ 418/2020, ΣτΕ 1572/2020, ΣτΕ 1242/2021, ΣτΕ 1243/2021, ΣτΕ 2722/2021, ΣτΕ 121/2022, ΣτΕ 2256/2022).

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με την ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, ορίζεται ένα πρόσθετο κριτήριο για τη θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα και ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. πρωτ. Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου, [Κεφ. Γ, Παρ. 7] ορίζεται, ρητά, υπό την επιφύλαξη των οριζόμενων στην παρ. 1, ότι ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα και ως ημέρα παρουσίας στην Ελλάδα, λογίζεται οποιαδήποτε ημέρα κατά τη διάρκεια της οποίας, ένα φυσικό πρόσωπο βρίσκεται στην ελληνική επικράτεια, όσο σύντομη και αν είναι αυτή, (π.χ. τμήμα της ημέρας, ημέρα άφιξης και αναχώρησης, ημέρες εορτών, αργιών, διακοπών κ.λπ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αφενός οι διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. θα τύχουν εφαρμογής στην περίπτωση προσώπων που αν και πληρούν τα κριτήρια για να χαρακτηρισθούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εντούτοις δεν έχουν δηλώσει τούτο στο Φορολογικό Μητρώο με αποτέλεσμα να μην γίνεται ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας και ορθός καταλογισμός φόρου στο παγκόσμιο εισόδημά τους [Κεφ. Α, Παρ. 3, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου] και αφετέρου τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τα αναφερόμενα στις διατάξεις του άρθρου 4 του ΚΦΕ φυλάσσονται από τον φορολογούμενο προκειμένου να εξετασθούν σε περίπτωση μελλοντικού φορολογικού ελέγχου [Κεφ. Δ, Παρ. 13, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Επειδή, περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, για την πλήρωση των εκ του νόμου κριτηρίων της παρ. 2 του άρθρου 4 του ΚΦΕ [Κεφ. Γ, Ε.2064/29.10.2023 εγκυκλίου], ήτοι ότι ο αποβιώσας ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, καθώς, βρισκόταν στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, στη διάρκεια οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου και συνεπώς είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018-2020 και καθώς σε κάθε περίπτωση απαιτείται τεκμηρίωση από την Φορολογική Αρχή προκειμένου ο ελεγχόμενος να φορολογηθεί στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημα του, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν ο ελεγχόμενος είχε κατοικία την Ελλάδα, ως φέρουσα και το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που την τεκμηριώνουν [Κεφ. Δ, Παρ. 11, Ε. 2064/29.10.2023 εγκυκλίου].

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά το παρελθόν, ήτοι για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, είχε ασκήσει ενώπιον της Υπηρεσίας μας:

• την με αριθ. πρωτ. / **25-1-2024** ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. / **27-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και

• την με αριθ. πρωτ. / **25-1-2024** ενδικοφανή προσφυγή κατά της με αριθ. / **27-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,

επικαλούμενη ότι κατά τα ανωτέρω έτη, ο αποβιώσας δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, καθότι κατά τα κρίσιμα έτη, είχε καταστήσει το πριγκιπάτο του ως κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και ήταν ήδη κάτοικος του κράτους αυτού.

Κατόπιν εξέτασης των ανωτέρω ενδικοφανών προσφυγών εκδόθηκαν οι με αριθ. / **24-5-2024** Αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, βάσει των οποίων απορρίφθηκαν οι υπό κρίση προσφυγές στο σύνολό τους.

Ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 4 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«[...]

4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της (βλ. σελ. 4) ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«[...] ενώ δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής μου κατά των ως άνω πράξεων που μη νόμιμα χαρακτήρισαν τον θανόντα σύζυγό μου ως φορολογικό κάτοικο Ελλάδας, για τα έτη 2018, 2019 και 2020, εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου (εντολή με αριθμό / 11.12.2024 για τα έτη 2019 και 2020), σε συνέχεια της προηγούμενης υπ' αριθμ. / 29.11.2023 εντολής ελέγχου, κατ' επίκληση της δήθεν αποστολής τελικής απάντησης των φορολογικών αρχών του Μονακό, σε χρόνο μετά την ολοκλήρωση του μερικού ελέγχου γραφείου (στις 15.11.2024).

Κατόπιν τούτων, μου κοινοποιήθηκαν, ως κληρονόμο και ως δήθεν «αλληλεγγύως υπεύθυνο πρόσωπο», το με Α.Π. / 17.12.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και πράξεις Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τα έτη 2019 και 2020, και συγκεκριμένα οι κάτωθι πράξεις:

1. Η με αριθμό/17.12.2024 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πρόστιμο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2019, με την οποία προσδιορίστηκε προς καταβολή ποσό ύψους 306.473,01 ευρώ (που συνίσταται σε 156.527,76 € υπόλοιπο φόρου, 102.512,59 € πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ, 47.432,66 € ειδική εισφορά αλληλεγγύης).

2. Η με αριθμό/17.12.2024 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πρόστιμο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020, με την οποία προσδιορίστηκε προς καταβολή ποσό ύψους 257.999,99 ευρώ (που συνίσταται σε 132.000 € υπόλοιπο φόρου, 85.999,99 € πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ, 40.000 € ειδική εισφορά αλληλεγγύης)».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ.1 ΑΤ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/21-1-2025 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (βλ. σελ. 29) αναφέρεται ότι:

«[...] επί του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι, ενώ δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου σε συνέχεια της προηγούμενης, επισημαίνεται ότι στην σελίδα 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υπηρεσίας μας αναφέρεται ότι μέχρι την σύνταξη και υπογραφή της η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ-ΤΜΗΜΑ Β ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ δεν είχε αποστείλει απάντηση από τις φορολογικές αρχές του Μονακό στο με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/4-7-2024 έγγραφο της υπηρεσίας μας. Την 20/11/2024 η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ-ΤΜΗΜΑ Β - ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ με το με αρ. πρωτ.

Δ.Δ.ΦΟ.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ/20-11-2024 έγγραφό της απέστειλε στην υπηρεσία μας την τελική απάντηση των φορολογικών αρχών του ΜΟΝΑΚΟ. Με την ως άνω απάντησή τους, οι φορολογικές αρχές του ΜΟΝΑΚΟ γνώρισαν στον έλεγχο τις αναλυτικές κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, από τις οποίες προέκυψε αποκρυβείσα φορολογική ύλη, η οποία δεν ήταν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης κατά τη σύνταξη της από 15/11/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου της υπηρεσίας μας και συνιστά νέο στοιχείο, σύμφωνα με όσα ορίζει η παράγραφος 4 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024. Συνεπεία αυτού εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας μας νέα εντολή ελέγχου, λόγος για τον οποίο είχε επιφυλαχθεί ρητά εξάλλου ο έλεγχος».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παρ. 4 του άρθρου 27 του ΚΦΕ.

Επειδή, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αφορά τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει των οποίων εκδόθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου και ακολούθως οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ανωτέρω ελεγκτικής υπηρεσίας και ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός της προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) ορίζεται ότι:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές

περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) – νυν άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της (βλ. σελ. 33) ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα προέβη σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, θεωρώντας τα εισοδήματα του αποβιώσαντος ως πρωτογενείς καταθέσεις και ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν έπρεπε να καταλογίσει διαφορά φόρου εισοδήματος για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, λόγω υποτιθέμενης ανακριβούς δήλωσης φορολογικής κατοικίας, καθότι δεν υφίσταται ανακρίβεια.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, περιλαμβάνει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία επί των προαναφερθέντων πραγματικών περιστατικών, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο 3^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από

κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

2. Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που παρουσιάζουν αναπηρίες κάθε μορφής σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, η αποζημίωση για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 12 και της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 14. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, η φορολογική κατοικία του αποβιώσαντος, με Α.Φ.Μ.(ημ/νία θανάτου: 14/12/2021), κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ήταν η Ελλάδα, και ως εκ τούτου ο 4^{ος} ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 15/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. / 15-11-2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018, 2019 και & 2020, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 14-1-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ήτοι:

- A) της με αριθ. / 15-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018,;
- B) της με αριθ. / 15-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 &
- Γ) της με αριθ. / 15-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020
του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 15-11-2024) Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	828.772,08€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	532.886,88€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	237.001,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.598.660,64€

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 15-11-2024) Φορ. Έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	871.362,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	550.650,62€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	229.938,83€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.651.951,85€

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης / 15-11-2024) Φορ. Έτους 2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	558.911,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	354.538,16€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	150.164,61€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.063.614,46€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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