



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26-05-2025

Αριθμός Απόφασης: 981

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332255
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. ειδοποίησης/30.12.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2018, με βάση την παρ. 2

και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 (υπ' αριθμ./27-11-2024 δήλωση), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Το με αρ. πρωτ. ελεγχis /07-04-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτουμε ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί του με αρ. πρωτ. ελεγχis /07-04-2025 συμπληρωματικού υπομνήματος του και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη υπ' αριθ. ειδοποίησης (αριθ. δήλωσης αριθ. χρηματικού καταλόγου /.....) και ημερομηνία έκδοσης 31-10-2023 πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (άρθρ. 33 του ν.4987/2022), φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 176.017,92€, εισφορά αλληλεγγύης ποσού 34.160,28€, φόρος πολυτελούς διαβίωσης 1.040,00€ ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 211.218,20€.

Η Φορολογική Αρχή προσδιόρισε την φορολογητέα ύλη του προσφεύγοντος για το φορ. έτος 2018 βάσει δεδομένων και πληροφοριών που είχε στην διάθεση της και ιδίως βάσει στοιχείων τα οποία λήφθηκαν στο πλαίσιο και της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών από τη φορολογική διοίκηση του Ηνωμένου Βασιλείου.

Ειδικότερα, για τον προσφεύγοντα προέκυψαν τα κάτωθι δεδομένα για το εν λόγω φορολογικό έτος:

1. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 21.148,65€ από: Ηνωμένο Βασίλειο, από:
..... (OUTBOUND ASSIGNEES - NT), Διεύθυνση: , ,
..... , ,

2. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 296.094,62€ από: Ηνωμένο Βασίλειο, από:
..... (OUTBOUND ASSIGNEES - NT), Διεύθυνση: , ,
..... , ,

3. Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: 72.841,00€ από: Ηνωμένο Βασίλειο, από:
..... , Διεύθυνση: , , ,

4. Ποσό τόκων: 8,48€ από: , Αρ. Λογαριασμού: **.....
5. Ποσό Φόρου που παρακρατήθηκε: 1,27€ από: , Αρ. Λογαριασμού: **.....
6. Ποσό: 3.946,95€ για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείου από Π.Ι.:..... είδος: ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΟ, ημ. χορήγησης: 12/11/2013, συνολικού ποσού δανείου: 20.000,00€
7. Αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης ποσού 8.000,00€ με βάση δεξαμενή κολύμβησης τ.μ. και 12 μήνες κυριότητας, από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2017
- Με βάση τα παραπάνω στοιχεία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ακολούθως ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE το υπ' αρ. πρωτ. /27.11.2024 αίτημα επισυνάπτοντάς δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορ. έτος 2018, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης.» ποσό 399.180,86€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» ποσό 182.092,07€ και : α) πίνακα με τα ποσά του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου σε Ραντ Ν. Αφρικής και σε Ευρώ, για τους μήνες Ιανουάριο-Δεκέμβριο έτους 2018, σύμφωνα με τον οποίο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του για το έτος 2018 ήταν 399.180,86€ και ο συνολικός φόρος που παρακρατήθηκε στη Ν. Αφρική ήταν 182.097,07€ β) ειδοποιήσεις εκτίμησης φόρου εισοδήματος της Νοτιοαφρικανικής Υπηρεσίας Φορολογίας για τα έτη 2018 και 2019 (μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα με την επισημείωση της Χάγης) γ) την από 15.11.2024 βεβαίωση της εταιρείας με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, ότι κατά το έτος 2018 έλαβε αποδοχές από μισθωτές υπηρεσίες συνολικού ποσού 390.084,27€ υπαγόμενες σε φόρο Νοτίου Αφρικής δ) την από 22.10.2024 βεβαίωση της εταιρείας ορκωτών λογιστών Νοτίου Αφρικής (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα), ότι το εισόδημα που δηλώθηκε στην φορολογική δήλωση του για το έτος 2018 στη Νότια Αφρική προερχόμενο από την μισθοδοσία του Ηνωμένου Βασιλείου ήταν 347.612,08€, ενώ ο φόρος που καταβάλλεται για αυτό το εισόδημα στη Νότια Αφρική ανέρχεται σε 147.360,59€.

Η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της υπ' αριθμ/27-11-2024 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 του προσφεύγοντος τροποποιώντας α) το ποσό του κωδικού 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» σε 739.264,15€ (ήτοι προσθέτοντας το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες από το Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στην διάθεση της από τη φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου (390.084,27€), με το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της Νότιας Αφρικής, σύμφωνα με τα στοιχεία (ειδοποίηση εκτίμησης

φόρου εισοδήματος της Νοτιοαφρικανικής Υπηρεσίας Φορολογίας) που προσκόμισε ο προσφεύγων (349.179,88€) και β) το ποσό του κωδικού 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» σε 147.206,24€. Επ' αυτής εκδόθηκε η υπ' αρ. ειδοποίησης/30-12-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 και προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 185.942,63€ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 69.078,26€, ήτοι συνολικό ποσό πληρωμής 255.020,89€ έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 211.218,20€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την επανεκκαθάριση της δήλωσής φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 με βάση την δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε στις 27.11.2024 στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας που συμπεριλαμβάνει ποσό 399.180,86€ στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» και ποσό 182.092,07€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» ισχυριζόμενος ότι:

α) Υπολογίσθηκε εσφαλμένα η φορολογητέα ύλη από τη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4172/2013 καθώς:

Έχει αποχωρήσει από την Ελλάδα από το τέλος Αυγούστου του 2017. Κατά το διάστημα από 07/01/2013 – 01/08/2017 εργάστηκε ως και στην εταιρεία (.....). Κατά τη διάρκεια της εργασίας του στην Ελλάδα, πληρωνόταν από την Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά πλήρωνε φόρο εισοδήματος από μισθωτή εργασία στην Ελλάδα, η οποία ήταν και ο τόπος εργασίας του και όχι στο Ηνωμένο Βασίλειο που ήταν απλά ο τόπος πληρωμής του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Στη συνέχεια αποσπάστηκε στην Νοτίου Αφρικής από 31 Αυγούστου 2017 μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2019. Κατά τη διάρκεια της απόσπασής του στη Νότια Αφρική συνεχιζόταν η αμοιβή του να καταβάλλεται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το Ηνωμένο Βασίλειο και κατά ένα μικρότερο μέρος από τη Νότια Αφρική και τα ποσά των μισθών που θα καταβάλλονταν από το Ηνωμένο Βασίλειο θα επαναχρεώνονταν στην εταιρεία της Νότιας Αφρικής και η συνολική αμοιβή θα φορολογείτο στη χώρα στην οποία θα διέμενε και θα εργαζόταν.

Τα ποσά για τα οποία έλαβαν ενημέρωση οι ελληνικές φορολογικές αρχές συνδέονταν με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη Νότια Αφρική. Η έννοια “OUTBOUND” αναφέρεται σε πρόσωπο που εργάζεται εκτός Ηνωμένου Βασιλείου και η έννοια “NT” (“Non-Taxable”) σημαίνει μη φορολογητέο καθώς κάποιος πληρώνει φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες εκεί όπου εργάζεται. Επομένως το Ηνωμένο Βασίλειο δεν επέβαλε φόρο εισοδήματος σε αυτά τα

ποσά. Αντίθετα η Νότια Αφρική επέβαλε φόρο εισοδήματος καθώς αυτός εργαζόταν σε αυτή τη χώρα και αυτή είχε το δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών που καταβλήθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο και συνδέεται με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη Νότια Αφρική.

Το συνολικό φορολογητέο εισόδημά του από μισθωτές υπηρεσίες στη Νότια Αφρική (το οποίο συμπεριελάμβανε τα ποσά που είχαν πληρωθεί από το Ηνωμένο Βασίλειο) ανήλθε στο ποσό των 5.429.214,00 Ράντ Νότιας Αφρικής (347.580,92€) και ο φόρος που πληρώθηκε στη Νότια Αφρική ανήλθε στο ποσό των 2.301.566,10 Ράντ Νότιας Αφρικής (147.347,38€) όπως αυτό προκύπτει τόσο από το εκκαθαριστικό σημείωμα που εκδόθηκε από τις φορολογικές αρχές της Νότιας Αφρικής για το φορολογικό έτος 2018, όσο και από βεβαίωση που υπογράφεται από την (.....) , εταιρεία ορκωτών ελεγκτών-λογιστών.

- Η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας αυθαίρετως προέβη σε έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος, συμπληρώνοντας με δική της πρωτοβουλία στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 το ποσό των 739.264,15€ προσθέτοντας στην ουσία τα ποσά που προαναφέρθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο μαζί με τα ποσά της Νότιας Αφρικής αντί να αξιολογήσει σωστά ότι τα ποσά του Ηνωμένου Βασιλείου συμπεριλαμβάνονταν σε αυτά της Νότιας Αφρικής.

β) Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (φορολογουμένου).

γ) Έλλειψη αιτιολογίας – παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Στις 07-04-2025 ο προσφεύγων ανήρτησε στην ηλεκτρονική εφαρμογή υποβολής ενδικοφανών προσφυγών το με αρ. πρωτ. elenxis /07-04-2025 υπόμνημα με συνημμένα τα εξής:

α) Μηνιαίες αποδείξεις μισθοδοσίας από την εταιρεία «..... (.....) » στη Νότια Αφρική για την περίοδο Ιανουαρίου – Δεκεμβρίου 2018 (μεταφρασμένες από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα).

β) Βεβαίωση της ανωτέρω εταιρείας, ότι το φορολογητέο εισόδημά του από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε στη Νότια Αφρική ανήλθε σε 5.114.148,42 Ράντ Νότιας Αφρικής /15,6186 (ισοτιμία) =327.439,62€ και ο φόρος που παρακρατήθηκε στη Νότια Αφρική σε 2.345.938,71 Ράντ Νότιας Αφρικής /15,6186 (ισοτιμία) =150.201,60€.

γ) Πίνακα με α) το φορολογητέο ποσό σε Ράντ και σε Ευρώ και β) το φόρο σε Ράντ και σε Ευρώ για κάθε μήνα του έτους 2018. Επισημαίνει δε ότι στο μήνα Απρίλιο 2018 τα ποσά στο φόρο τόσο σε Ράντ Νότιας Αφρικής, όσο και σε ευρώ είναι αρνητικά δηλαδή μείον -102.113,64 Ράντ και μείον -6.537,95€ αντίστοιχα, απλά στη μετατροπή του αρχείου Excel σε pdf δε φαίνεται το πρόσημο μείον (-).

Επισημαίνεται δε ότι τα ποσά για τα οποία έστειλαν ενημέρωση οι Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, συνολικού ύψους 390.084,27€, είναι το φορολογητέο εισόδημα που πρέπει να δηλωθεί στον κωδικό 389 του εντύπου E1 για το φορολογικό έτος 2018 και διαφέρει ελάχιστα από το αρχικό ποσό που ανέφερε στην ενδικοφανή προσφυγή του. Το φορολογητέο ποσό από τη Νότια Αφρική (327.439,58€) συμπεριλαμβάνεται μέσα στο συνολικό ποσό των 390.084,27€ που δηλώθηκε στον κωδικό 389. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε στη Νότια Αφρική, βάσει των αποδείξεων μισθοδοσίας, ανέρχεται σε 150.200,27€ που πρέπει να πιστωθεί αντί του ποσού των 182.092,07€ που είχε αναφέρει αρχικά.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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, στο άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, στο άρθρο 36 «Είδη προσδιορισμού φόρου» του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). 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. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε2162/2020. με θέμα την έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ. διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

« 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 δήλωση του είτε έχει στη διάθεση 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 δήλωση 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 τις Α. 1025/2020. Α. 1009/2019. ΠΟΑ. 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 διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να

γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης. [...]

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

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

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

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

Επειδή, υπό το καθεστώς του Κ.Φ.Δ. (σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς υπό το ν. 2238/94) παρέχονται πλέον ευρύτατες δυνατότητες στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης, εν συνόλω ή μερικώς, με βάση άλλα διαθέσιμα στοιχεία. Τέτοια στοιχεία μπορεί να είναι κατά κύριο λόγο τα διαθέσιμα στη Φορολογική Διοίκηση στοιχεία από ηλεκτρονική πληροφόρηση (σχετ. η ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1022/2014 «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων) για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179/31-01-2014), είτε πρόκειται για υποβαλλόμενες καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, είτε για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται από τρίτα πρόσωπα, οι οποίες είναι δυνατό να περιέχουν στοιχεία για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογούμενου. (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας Ι. Φωτόπουλου, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 826).

Επειδή, στο άρθρο 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..... 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, στο άρθρο 4 «Φορολογική κατοικία» του ν. 4172/2013 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 και οικονομικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή....».

Επειδή, στο άρθρο 5 «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως: α) το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο...».

Επειδή, στο άρθρο 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/22-1-2014 με θέμα «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013»:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

-Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος

(Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

-Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

-Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1067/2015 με θέμα: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του Ν. 4172/2013:

«Άρθρο 9-Πίστωση φόρου αλλοδαπής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του 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 (άρθρο 16 του Ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.01.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή. Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδος.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν μπορεί

να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.

3. Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.

4. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ίδιου ως άνω νόμου τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 01/01/2014 και μετά».

Επειδή, στον νόμο υπ' αριθ. 3085/2002 (ΦΕΚ Α'319 16.12.2002) «Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Νοτίου Αφρικής για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και της αποτροπής της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου» ορίζεται ότι :

«Άρθρο 15 ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη απασχόληση φορολογούνται σ' αυτό το Κράτος εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η απασχόληση ασκείται έτσι η αμοιβή που αποκτάται από αυτήν, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν: α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 μέρες σε οποιαδήποτε περίοδο 12 μηνών που αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος, και β) η αμοιβή καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που έχει ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.

3. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις αυτού του Άρθρου, αμοιβή που αποκτάται από εξαρτημένη απασχόληση που ασκείται σε πλοίο ή αεροσκάφος σε διεθνείς μεταφορές, μπορεί

να φορολογείται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο φορολογούνται τα κέρδη από την εκμετάλλευση του πλοίου ή του αεροσκάφους σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 8.

4. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές, που αποκτώνται από κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εργασίας η οποία συνδέεται με δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του Άρθρου 5 διεξάγεται διαμέσου μίας μόνιμης εγκατάστασης ή μίας καθορισμένης βάσης στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, μπορεί να φορολογείται σ' αυτό το άλλο Κράτος.

Άρθρο 23 ΑΠΟΦΥΓΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως ακολούθως:

α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, δύναται να φορολογείται στη Νότιο Αφρική, η Ελληνική Δημοκρατία παραχωρεί: i) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Νότιο Αφρική, ii) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στη Νότιο Αφρική. Μία τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει, και στις δύο περιπτώσεις το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίσθηκε πριν να δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο το οποίο δύναται να φορολογείται στη Νότιο Αφρική.

β) Στην περίπτωση της Νοτίου Αφρικής, ο ελληνικός φόρος που καταβάλλεται από κατοίκους της Νοτίου Αφρικής έναντι εισοδήματος ή κεφαλαίου, που φορολογείται στην Ελληνική Δημοκρατία σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Σύμβασης, θα εκπίπεται από τους οφειλόμενους φόρους σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους της Νοτίου Αφρικής. Μία τέτοια έκπτωση δεν μπορεί, εν τούτοις, να υπερβαίνει ένα ποσό το οποίο αντιστοιχεί στο συνολικό φόρο της Νοτίου Αφρικής ο οποίος θα καταβάλλεται με τον ίδιο συντελεστή όπως το εισόδημα ή το κεφάλαιο που αναφέρεται στο συνολικό εισόδημα ή στο συνολικό κεφάλαιο αντίστοιχα.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 αυτού του Άρθρου, οι όροι «Ελληνικός πληρωτέος φόρος» και «Νοτιοαφρικάνικος πληρωτέος φόρος» θεωρείται ότι περιλαμβάνει το ποσό του φόρου το οποίο έχει καταβληθεί στην Ελληνική Δημοκρατία ή στη Νότιο Αφρική, ανάλογα με την περίπτωση, αλλά για μία έκπτωση ή μείωση που παρέχεται σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης σ' αυτό το Συμβαλλόμενο Κράτος.

3. Παροχή που δίδεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή μία πολιτική υποδιαίρεση αυτού σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους σύμφωνα με την υφιστάμενη νομοθεσία για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος, δεν φορολογείται στο άλλο Κράτος.

Επειδή, με το Νομοθ. Διάταγμα υπ' αριθ. 2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/Τ.Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ Ελλάδος και Ενωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φορολογικής διαφυγής εν σχέσεις προς τους φόρους επί του εισοδήματος (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/, τ. Α')» ορίζεται ότι :

«Άρθρον ΙΧ (1) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικές υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και (γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου.

(2) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος θ' απαλλάσσεται του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικές υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός του Ηνωμένου Βασιλείου καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός του Ηνωμένου Βασιλείου δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον της Ελλάδος ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον Ελληνικόν φόρον.

(3) Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν θα έχουν εφαρμογήν επί κερδών ή αμοιβών προσώπων λαμβανόντων μέρος εις δημόσια θεάματα ως οι καλλιτέχναι του θεάτρου, κινηματογράφου ή ραδιοφωνικού σταθμού, οι μουσικοί και οι αθληταί».

Επειδή, στο άρθρο 20 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου..».

Επειδή στο με αριθ. πρωτ. Δ6Δ 1095210ΕΞ/25.6.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε με θέμα «Παρέχονται διευκρινίσεις σε θέματα που αφορούν στο κύρος των αλλοδαπών δημοσίων

εγγράφων, που προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις Δ.Ο.Υ.» έγγραφο της Γενικής Δ/νσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρωπίνου Δυναμικού αναφέρεται ότι:

«I.- Με αφορμή ερωτήματα υπαλλήλων Δ.Ο.Υ., που υποβάλλονται τηλεφωνικά στην Διεύθυνση Οργάνωσης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και Ανθρώπινου Δυναμικού της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου και αφορούν στο παραπάνω σε περίληψη θέμα, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων μας, υπενθυμίζουμε ότι:

α) Με την αριθ. 233/2000 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, διευκρινίζεται ότι «...Έγγραφα τα οποία προέρχονται από την αλλοδαπή, και μάλιστα δημόσια, συντεταγμένα σε οποιαδήποτε γλώσσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτά στο εσωτερικό της χώρας μας παρά μόνο αν η γνησιότητα τους βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα».

Στην ίδια γνωμοδότηση επισημαίνεται, επίσης, ότι «...αλλοδαπά δημόσια έγγραφα των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Σύμβαση της Χάγης, ή, εφόσον προέρχονται από χώρα που δεν έχει συμβληθεί στην Σύμβαση αυτή, των οποίων η γνησιότητα δεν βεβαιώνεται κατά τα διεθνή νόμιμα (προξενική διαδικασία), δεν μπορούν να γίνουν δεκτά παντάπασιν από τις ελληνικές διοικητικές αρχές».

β) Με τα με α/α 1 και 2 σχετικά έγγραφα έχουν δοθεί αναλυτικές οδηγίες προς τις αρμόδιες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με τις προϋποθέσεις αποδοχής των αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, που προσκομίζουν σε αυτές οι ενδιαφερόμενοι, για την διεκπεραίωση υποθέσεών τους, κατά τα προαναφερθέντα.

II.- Επίσης, επισημαίνεται, ότι για τις περιπτώσεις εγγράφων που χορηγούνται από φορολογικές υπηρεσίες ξένων κρατών, μέσω διαδικτύου και δεν φέρουν υπογραφή και σφραγίδα αυτών, τα οποία στην συνέχεια προσκομίζονται στις Δ.Ο.Υ., χωρίς την κατά περίπτωση επισημείωση ή θεώρηση, πρέπει οι ίδιοι οι ενδιαφερόμενοι να απευθύνονται στις αρμόδιες υπηρεσίες των κρατών προέλευσης των εγγράφων, οι οποίες θα τους ενημερώνουν για την διαδικασία, σύμφωνα με την οποία θα τίθεται στα έγγραφα αυτά η αντίστοιχη σφραγίδα της επισημείωσης ή της θεώρησης...».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/08-10-2021 έγγραφο της ΑΑΔΕ επισημαίνεται ότι: «5. Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα για τα οποία διενεργείται η μετάφραση, πρέπει να προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. κατά τα διεθνή νόμιμα [(Κανονισμός (Ε.Ε.) 2016/1191, Κανονισμός (Ε.Ε.) 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση)], σύμφωνα με τα

διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του προαναφερθέντος αριθ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 εγγράφου μας και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή αντίγραφα αυτών, εφόσον έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, κατά τις διατάξεις του 4ου εδ. Της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 11 του Ν. 2690/1999, όπως ισχύουν»..

Επειδή, στο άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του ν. 5104/2024 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, στην προκειμένη περίπτωση, μετά την έκδοση της υπ' αρ. ειδοποίησης /31-10-2023 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας (αρ. δήλωσης), ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE το υπ' αρ. /25.04.2024 αίτημα εκκαθάρισης της συνημμένης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορ. έτος 2018 στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης.» ποσό 399.180,86€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» ποσό 188.630,02€, ισχυριζόμενος ότι εργαζόταν στην εταιρεία στη Νότιο Αφρική και ότι ο μισθός του είχε συμφωνηθεί να καταβάλλεται από την Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά να φορολογείται από την εκάστοτε χώρα στην οποία διέμενε και εργαζόταν. Επισύναψε δε τα ακόλουθα δικαιολογητικά :

α) Αποδείξεις μισθοδοσίας της νοτιοαφρικανικής εταιρείας (.....) , (Δ/νση , , ,), στην αγγλική γλώσσα, για όλους τους μήνες του 2018.

β) Πίνακα με τα ποσά του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου σε Ραντ Ν. Αφρικής και σε Ευρώ, σύμφωνα με τον οποίο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του για το έτος 2018 ήταν 399.180,86€ και ο συνολικός φόρος που παρακρατήθηκε στη Ν. Αφρική ήταν 188.630,02€,

γ) Το με ημερομηνία 01.01.2019 Δελτίο τιμών συναλλάγματος και ξένων τραπεζογραμματίων της Τράπεζας της Ελλάδος.

δ) Ειδοποιήσεις εκτίμησης φόρου εισοδήματος της Νοτιοαφρικανικής Υπηρεσίας Φορολογίας για τα έτη 2018 και 2019 (μεταφρασμένες στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης)

Στο ανωτέρω αίτημα, απάντησε αρνητικά η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας στις 17.05.2024, ήτοι ότι δεν θα προβεί στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς ο προσφεύγων

α) αιτούνταν να φορολογηθεί ως κάτοικος Ελλάδας χωρίς να δηλώνει κατοικία στην Ελλάδα (ιδιοκατοίκηση ή μισθωμένη κατοικία) και β) δήλωσε ότι το έτος 2018 ήταν μόνιμος κάτοικος εξωτερικού και προτίθετο να ζητήσει την αλλαγή της φορολογικής κατοικίας του από το έτος 2018 και μετά. Κατά της ανωτέρω αρνητικής απάντησης δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή, σύμφωνα με τα στοιχεία της υπηρεσίας μας.

Επειδή, ακολούθως ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE το υπ' αρ. /07.06.2024 αίτημα νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του για το φορολογικό έτος 2018, επισυνάπτοντας το από 04.06.2024 έγγραφο της εταιρείας , , , United Kingdom (μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα) όπου βεβαιώνεται ότι ήταν σε διεθνή απόσπαση με την εταιρεία από την Αγγλία στο της Νότιας Αφρικής για την περίοδο από 01.08.2017 έως 31.07.2019. Ο προσφεύγων εξακολουθούσε να πληρώνεται από την Αγγλία, καθ' όλη τη παραπάνω χρονική περίοδο, ωστόσο το εισόδημα της απόσπασης, συμπεριλαμβανόμενου και του εισοδήματος της Αγγλίας, δηλωνόταν στη Ν. Αφρική για φορολογικούς σκοπούς και οι φόροι πληρώνονταν εκεί. Στην απάντηση της η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE, παρέπεμψε τον προσφεύγοντα στην προηγούμενη απάντηση της με ημερομηνία 17-05-2024.

Επειδή, στις 21.10.2024 ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αρ. πρωτ. /21.10.2024 αίτηση του στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας καθώς και το υπ' αρ. /21.10.2024 αίτημα μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE, επισυνάπτοντάς αντίγραφο υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας για τη λύση, με ημερομηνία 03-09-2017, της μίσθωσης κατοικίας του στην Ελλάδα (επί της οδού στην).

Στην με αρ. πρωτ. /05-11-2024 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, στα ανωτέρω αιτήματά επισημαίνονται τα εξής:

1) Στις 21.10.2024 προσήλθε ο κ. (χωρίς εξουσιοδότηση) και με την αριθμ. /21.10.2024 αίτηση του κατέθεσε τα κάτωθι δικαιολογητικά:

α) Φωτοτυπία εκτίμησης ειδοποίησης φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2020 με ημερομηνία εκτίμησης 06-11-2020.

β) Φωτοτυπία APOSTILLE, την οποία είχε ήδη επισυνάψει στο από 25.04.2024 αρχικό ηλεκτρονικό αίτημα.

γ) Έγγραφο/βεβαίωση της εταιρείας αναφορικά με την αμοιβή του προσφεύγοντος, το οποίο είχε ήδη επισυνάψει στο από 07.06.2024 ηλεκτρονικό αίτημα.

2) Την ίδια ημέρα, 21.10.2024, κατατέθηκε το με αρ. /21.10.2024 ηλεκτρονικό αίτημα, στο οποίο επισυνάψε έγγραφο λύσης μίσθωσης ακινήτου (κατοικίας) με ημερομηνία λύσης 03-09-2017, χωρίς αυτό να επηρεάζει με οποιοδήποτε τρόπο το αίτημά του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου και εφόσον δεν προέκυψε κανένα νεότερο στοιχείο σχετικό με την ικανοποίηση του αιτήματος του προσφεύγοντος, ενημερώθηκε ότι ισχύει η αρχική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. Τέλος, ανέφεραν ότι, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρθ. 9 του Ν. 4172/13 (ΠΟΛ 1026/14) για τις χώρες με τις οποίες είναι σε ισχύ η ΣΑΦΔ (σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος), απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος από εισοδήματα που αποκτώνται στο εξωτερικό».

Επειδή, στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE το υπ' αρ. /27.11.2024 αίτημα επισυνάπτοντάς δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορ. έτος 2018, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδ. 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 399.180,86€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» ποσό 182.092,07€ καθώς και τα ακόλουθα δικαιολογητικά :

α) Αποδείξεις μισθοδοσίας της νοτιοαφρικανικής εταιρείας (.....) (Δ/νη , , ,), στην αγγλική γλώσσα, για όλους του μήνες του 2018.

β) Πίνακα με τα ποσά του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου σε Ραντ Ν. Αφρικής και σε Ευρώ (για τους μήνες Ιανουάριο - Δεκέμβριο 2018), σύμφωνα με τον οποίο το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το έτος 2018 ήταν 399.180,86€ και ο συνολικός φόρος που καταβλήθηκε στην Ν. Αφρική ήταν 182.092,07€.

γ) Το με ημερομηνία 01.01.2019 Δελτίο τιμών συναλλάγματος και ξένων τραπεζογραμματίων της Τράπεζας της Ελλάδος.

δ) Την με α/α ειδοποίηση εκτίμησης φόρου εισοδήματος της νοτιοαφρικανικής υπηρεσίας φορολογίας με έτος εκτίμησης το 2018 (μεταφρασμένη από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης) σύμφωνα με την οποία το φορολογούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος για το έτος 2018 ανήλθε σε 5.453.701,00 Ραντ Νότιας Αφρικής (349.179,89€) και η φορολογική υποχρέωση σε 2.299.155,46 ραντ Νότιας Αφρικής (147.206,24€). Για την μετατροπή από ραντ Νότιας Αφρικής σε ευρώ λήφθηκε υπόψη η μέση ετήσια ισοτιμία για το έτος 2018 της Τράπεζας τη Ελλάδος (1 €=15,6186 ραντ).

ε) Την με α/α ειδοποίηση εκτίμησης φόρου εισοδήματος της νοτιοαφρικανικής υπηρεσίας φορολογίας με έτος εκτίμησης το 2019 (μεταφρασμένη από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης), σύμφωνα με την οποία το φορολογούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος για το έτος 2019 ανήλθε σε 5.429.214,00 Ραντ Νότιας Αφρικής και η φορολογική υποχρέωση σε 2.286.120,30 ραντ Νότιας Αφρικής.

στ) Την από 22-10-2024 επιστολή της εταιρείας ορκωτών λογιστών
..... (Δ/νη , , , ,
Νότια Αφρική), (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) που ως υπεύθυνη για την υποβολή της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντος για το έτος 2018 στη Νότια Αφρική, επιβεβαιώνει ότι το εισόδημα που δηλώθηκε στη φορολογική του δήλωση για το έτος 2018 στη Νότια Αφρική ανήλθε σε 5.429.214,00 Ραντ Νότιας Αφρικής (ή 347.612,08€) και ο καταβλητέος φόρος για αυτό το εισόδημα στη Νότια Αφρική ανέρχεται σε 2.301.566,10 Ραντ Νότιας Αφρικής (ή 147.360,59€). Σημειώνεται δε ότι το εισόδημα που δηλώθηκε στη Νότια Αφρική προήλθε από τη μισθοδοσία του Ηνωμένου Βασιλείου, καθώς ο προσφεύγων πληρώθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο ενώ εργαζόταν στη Νότια Αφρική. Το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος στη Νότια Αφρική, που ελήφθη από τη μισθοδοσία του Ηνωμένου Βασιλείου, ανήλθε σε 5.429.214,00 Ραντ Νότιας Αφρικής (ή 347.612,08€). Στο υπ' αριθμ. /27.11.2024 αίτημα με το οποίο ο προσφεύγων υπέβαλε την ως άνω επιστολή, διευκρινίζει ότι τα ποσά που βεβαιώνει η εταιρεία δηλαδή 347.612,08€, δεν είναι τα ίδια με το ποσό που αναγράφεται στο εκκαθαριστικό δηλαδή 390.092,75€, γιατί η διαχειριστική περίοδος στην Ν. Αφρική για το 2018 είναι από 01.03.2018 μέχρι 28.02.2019.

στ) Την από 15-11-2024 επιστολή της εταιρείας με (Δ/νη
..... , , , , Ηνωμένο Βασίλειο) (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα) με την οποία η ανωτέρω εταιρεία βεβαιώνει ότι «ο κ. ήταν σε διεθνή απόσπαση με την από το Ηνωμένο Βασίλειο στο, Νότια Αφρική για την περίοδο 1^η Αυγούστου 2017 μέχρι 31 Ιουλίου 2019. Ο κ. συνέχισε να πληρώνεται εν μέρει από το Ηνωμένο Βασίλειο και εν μέρει από τη Νότια Αφρική κατά τη διάρκεια της απόσπασής του στη Νότια Αφρική, ενώ το εισόδημα της απόσπασης, συμπεριλαμβανομένου του εισοδήματος που πληρωνόταν στο Ηνωμένο Βασίλειο που αντιστοιχούσε στην απόσπασή του στη Νότια Αφρική δηλώθηκε και φορολογήθηκε στη Νότια Αφρική.

Το εισόδημα που πληρώθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2018, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω στην ειδοποίηση που εστάλη από τις αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου στις ελληνικές αρχές έχει φορολογηθεί στη Νότια Αφρική.

Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: ΕΥΡΩ 21.148,65 από Ηνωμένο Βασίλειο από ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ (ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΠΟΥ ΕΡΓΑΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ), Διεύθυνση: ,

..... , , , , ,

Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: ΕΥΡΩ 296.094,62 από Ηνωμένο Βασίλειο, από
..... (ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΠΟΥ ΕΡΓΑΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ), Διεύθυνση: ,

..... , , , , ,

Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες: ΕΥΡΩ 72.841,00 από Ηνωμένο Βασίλειο, από
..... , Διεύθυνση , , , ».

Επειδή, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της υπ' αριθμ/27-11-2024 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορ έτους 2018, τροποποιώντας α) το ποσό του κωδικού 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» σε 739.264,15€ (ήτοι προσθέτοντας στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες από το Ηνωμένο Βασίλειο, σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεση της από την φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου (390.084,27€), το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες της Νότιας Αφρικής, σύμφωνα με τα στοιχεία (ειδοποίηση εκτίμησης φόρου εισοδήματος της Νοτιοαφρικανικής Υπηρεσίας Φορολογίας για το 2018) που προσκόμισε ο προσφεύγων (349.179,88€) και β) το ποσό του κωδικού 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» σε 147.206,24€ σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων (την ανωτέρω εκτίμηση φόρου). Επ' αυτής εκδόθηκε η υπ' αρ. ειδοποίησης/30-12-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 και προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό πληρωμής 255.020,89€ έναντι αρχικού χρεωστικού, βάσει του εκτιμώμενου προσδιορισμού, ποσού 211.218,20€. Επί της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου σημειώνεται ότι εκδόθηκε «με βάση : 1) Την εκτίμηση φόρου από Νότιο Αφρική για το 2018 (φορολογητέο εισόδημα 349.179,88€) 2) Την ηλεκτρονική πληροφόρηση από Ηνωμένο Βασίλειο (ποσό 390.084,27€ το οποίο καταβλήθηκε εκεί) 3) Το γεγονός ότι δεν προκύπτει, από δημόσιο έγγραφο, εάν το συνολικό εισόδημα που ελάβε στις δύο παραπάνω χώρες φορολογήθηκε στην Ν Αφρική. 4) Η σύζυγος έχει υποβάλει δήλωση εισοδήματος για το εν λόγω έτος στις 19/06/2019».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε, μέσω της εφαρμογής «Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE, τα με αρ. , /30-12-2024 αιτήματα στην Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας με τα οποία ζήτησε τη μεταφορά της φορολογικής του κατοικίας στο εξωτερικό από 01.01.2018. Η φορολογική αρχή έκανε εν μέρει δεκτό το αίτημα του για αλλαγή φορολογικής κατοικίας από το έτος 2020 με χώρα εξωτερικού τις με την με α/α /18-01-2025 απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Καρδίτσας, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε πιστοποιητικό

φορολογικής κατοικίας για τα έτη 2018, 2019 από την Ν. Αφρική, ούτε αίτηση για την εφαρμογή της αποφυγής διπλής φορολογίας και προσκόμισέ αρνητική απάντηση από την φορολογική αρχή της Νότιας Αφρικής για χορήγηση των ανωτέρω δικαιολογητικών.

Επειδή, από την με ημερομηνία 31.01.2025 έκθεση απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα δεδομένα του υποσυστήματος μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το φορ. έτος 2018 και σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 4172/2013 όφειλε να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του στην Ελλάδα.

Επειδή, συνοψίζοντας, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης μέχρι και την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προέκυψαν τα ακόλουθα δεδομένα αναφορικά με τις αμοιβές που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρεία και το φόρο που καταβλήθηκε στη Νότια Αφρική.

ΕΤΟΣ 2018	Συνολική αμοιβή σε €	Συνολικός φόρος σε €
Στοιχεία από αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών με το Ηνωμένο Βασίλειο, βάσει, της υπ' αριθ. ειδοποίησης /31-10-2023 πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	390.084,27	Δεν παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το εάν καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή
1η χειρόγραφη δήλωση (25.04.2024) του προσφεύγοντος, που δεν εκκαθαρίστηκε	399.180,86	188.630,02
Σύνολο αποδείξεων μισθοδοσίας (αρχείο συνημμένο στην 1η χειρόγραφη δήλωση (25.04.2024))	399.180,86	188.630,02
2η χειρόγραφη δήλωση (27.11.2024) του προσφεύγοντος	399.180,86	182.092,07
Σύνολο αποδείξεων μισθοδοσίας (αρχείο συνημμένο στην 2η χειρόγραφη δήλωση (27.11.2024))	399.180,86	182.092,07
Η με α/α ειδοποίηση εκτίμησης φόρου εισοδήματος της νοτιοαφρικανικής υπηρεσίας φορολογίας με έτος εκτίμησης το 2018	349.179,88	147.206,24
Η από 22-10-2024 επιστολή της εταιρείας	347.612,08	147.360,59

Η από 15-11-2024 επιστολή της εταιρείας	390.084,27	παρέχονται πληροφορίες ότι ο συνολικός φόρος καταβλήθηκε στη νότιο Αφρική, χωρίς ωστόσο να αναφέρεται το ακριβές ποσό
Σύνολο αποδείξεων μισθοδοσίας της σύμφωνα με τον πίνακα υπολογισμού από την Δ.Ο.Υ Καρδίτσας	327.439,57	150,200,27
Ισχυρισμός του προσφεύγοντος στη σελ. 4 παρ. 2 της ενδικοφανούς προσφυγής	347.580,92	147.347,38
Ισχυρισμός του προσφεύγοντος στη σελ. 8 παρ. 1 της ενδικοφανούς προσφυγής	399.180,86	182.092,07

Από τα παραπάνω είναι έκδηλο ότι δεν προκύπτει με βεβαιότητα και σαφήνεια το ακριβές ποσό του φορολογητέου εισοδήματος που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρεία ούτε το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στη Νότια Αφρική.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. elenxis /07-04-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα που ο προσφεύγων ανήρτησε στην ηλεκτρονική εφαρμογή υποβολής ενδικοφανών προσφυγών επισύναψε:

α) Έγγραφο της νοτιοαφρικανικής εταιρείας (.....), που βεβαιώνει ότι ο προσφεύγων είχε αποσπαστεί από το Ηνωμένο Βασίλειο στη Νότια Αφρική από 1η Αυγούστου 2017 μέχρι 31 Ιουλίου 2019. Κατά τη διάρκεια της εργασίας του για την Νότιας Αφρικής, συνέχισε να πληρώνεται από το Ηνωμένο Βασίλειο για τις υπηρεσίες που παρείχε στη Νότια Αφρική. Το εισόδημα που πληρώθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο φορολογήθηκε στη Νότια Αφρική, καθώς εκεί ήταν η φυσική παρουσία και εργασία του. Παρακρατήθηκε μηνιαίος φόρος εισοδήματος στη Νότια Αφρική στους μισθούς που πληρώνονταν από το Ηνωμένο Βασίλειο και συνδέονταν με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στη Νότια Αφρική. Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2018, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που δηλώθηκε στη Νότια Αφρική και ο φόρος που παρακρατήθηκε στη Νότια Αφρική έχουν ως εξής:

	Φορολογητέο Εισόδημα	Παρακρατηθείς Φόρος
Ιαν-18	283.811,00	105.570,69
Φεβ-18	532.671,12	297.124,75
Μαρ-18	1.159.251,77	508.488,84
Απρ-18	88.038,67	-102.113,64
Μαΐ-18	523.528,63	333.798,16
Ιουν-18	579.661,20	260.480,21
Ιουλ-18	344.549,58	141.810,67
Αυγ-18	298.292,54	118.206,46

Σεπ-18	353.482,59	157.398,57
Οκτ-18	330.575,96	146.810,91
Νοεμ-18	310.054,60	240.610,37
Δεκ-18	310.230,76	137.752,72
Σύνολο σε Ραντ	5.114.148,42	2.345.938,71
Σύνολο σε €	327.439,62	150.201,60

β) Πίνακα με το φορολογητέο εισόδημα και τον φόρο σε Ραντ και σε Ευρώ (με βάση τις συνυποβληθείσες αποδείξεις μισθοδοσίας του) για κάθε μήνα για το έτος 2018 ως εξής:

Μήνες	Ιαν-18	Φεβ-18	Μαρ-18	Απρ-18	Μαι 2018	Ιουν-18	Ιουλ-18	Αυγ-18	Σεπ-18	Οκτ-18	Νοε-18	Δεκ-18	Σύνολο
Φορολογητέο ποσό σε Ριαντ Ν.Αφρικής	283.811,00	532.671,12	1.159.251,77	88.038,67	523.528,63	579.661,20	344.549,58	298.292,54	353.482,59	330.575,96	310.054,60	310.230,76	5.114.148,42
Φόρος σε Ριαντ Ν.Αφρικής	105.570,69	297.124,75	508.488,84	-102.113,64	333.798,16	260.480,21	141.810,67	118.206,46	157.398,57	146.810,91	240.610,37	137.752,72	2.345.938,71
Φορολογητέο ποσό σε ευρώ	18.171,34	34.104,92	74.222,51	5.636,78	33.519,56	37.113,51	22.060,21	19.098,55	22.632,15	21.165,53	19.851,62	19.862,90	327.439,58
Φόρος σε ευρώ	6.759,29	19.023,77	32.556,62	-6.537,95	21.371,83	16.676,28	9.079,60	7.568,31	10.077,63	9.399,74	15.405,37	8.819,78	150.200,27

(Ισοτιμία ευρώ προς Ράντ Νότιας Αφρικής = 15,6186)

Επειδή, με το με αριθμό πρωτ. /10-04-2025 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων/Τμήματος Β΄ - Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ (σε απάντηση του με αρ. πρωτ. /10-04-2025 εγγράφου μας), μας γνωστοποιήθηκε ότι για ένα φυσικό πρόσωπο, το φορολογικό έτος στη Νότια Αφρική διαρκεί από την 1^η Μαρτίου έως τις 28/29 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους.

Επειδή, στο με αριθμό πρωτ. /13.05.2025 έγγραφο της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών (ΔΙΕΠΙΔΙ)/Υποδιεύθυνσης Α΄ - Απαιτήσεων και Ελέγχου Εφαρμογών Φορολογίας/Τμήματος Α΄ - Απαιτήσεων και Ελέγχου Εφαρμογών Άμεσης Φορολογίας και Κεφαλαίου της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (ΓΔΗΛΕΔ) της ΑΑΔΕ (σε απάντηση του με αρ. πρωτ. /10-04-2025 εγγράφου μας), αναφέρεται ότι:

- Στο Ηνωμένο Βασίλειο η εκάστοτε χρήση περιλαμβάνει τη χρονική περίοδο 01/04/έτους - 31/03/επόμενου έτους. Συνεπώς, για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων και αντίστοιχα των φόρων χρήσης 2018 από τα αρχεία που απεστάλησαν από την φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου, λαμβάνονται υπόψη τα εξής:
- τα 3/12 από το αρχείο για τη χρονική περίοδο 01/04/2017 - 31/03/2018 και

- τα 9/12 από το αρχείο για τη χρονική περίοδο 01/04/2018 - 31/03/2019.

- για τη μετατροπή των ανωτέρω ποσών από GBP σε EUR λαμβάνεται υπόψη η επίσημη ισοτιμία της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας εκάστου έτους, εν προκειμένω 2017 και 2018.

• Για την έκδοση πράξης εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 (αρ. δήλωσης /31-10-2023) για τον φορολογούμενο του(ΑΦΜ), λανθασμένα λήφθηκαν υπόψη τα ποσά α) 21.148,65€ (Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες από Ηνωμένο Βασίλειο από , OUTBOUND ASSIGNEES - NT, Διεύθυνση:) β) 72.841,00€ (Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες από Ηνωμένο Βασίλειο, από , Διεύθυνση:) αφού η περίοδος αναφοράς τους στο αρχείο που λάβαμε από το Ηνωμένο Βασίλειο ήταν η 01/04/2016 - 31/03/2017. Ειδικότερα, γι' αυτή την περίοδο εστάλη η πληροφορία για ποσά 69.323,36 GBP και 238.766,19 GBP στα οποία κάνοντας τις απαραίτητες προσαρμογές (για τη χρήση 2016 η μέση ισοτιμία GBP/EUR = 1,22029) προκύπτουν τα εξής ποσά σε ευρώ:

- $69.323,36 \times (3/12) \times (1,22029) = 21.148,65 \text{ EUR}$

- $238.766,19 \times (3/12) \times (1,22029) = 72.841,00 \text{ EUR}$

• Αντίστοιχα, το ποσό 296.094,62€ (Ποσό από μισθωτές υπηρεσίες από Ηνωμένο Βασίλειο, από , OUTBOUND ASSIGNEES - NT, Διεύθυνση:) προέκυψε από το αρχείο που λήφθηκε από το Ηνωμένο Βασίλειο με περίοδο αναφοράς την 01/04/2018 - 31/03/2019 με ποσό 349.278,37 GBP, ως εξής (για τη χρήση 2018 η μέση ισοτιμία GBP/EUR = 1,13031):

- $349.278,37 \times (9/12) \times (1,13031) = 296.094,62 \text{ EUR}$. Αυτό το ποσό είναι ορθό και είναι το μοναδικό που εμφανίζεται σήμερα στις βεβαιώσεις αποδοχών του φορολογούμενου για το φορολογικό έτος 2018.

• Για την περίοδο 01/04/2017 - 31/03/2018 δεν λήφθηκε κανένα αρχείο με εισοδήματα για τον ΑΦΜ

• Όσον αφορά τον όρο «OUTBOUND ASSIGNEES - NT» περιλαμβάνεται στα αρχεία που λήφθηκαν από το Ηνωμένο Βασίλειο για το ποσό 69.323,36 GBP (01/04/2016 - 31/03/2017) και για το ποσό 349.278,37 (01/04/2018 - 31/03/2019). Γι' αυτά τα δύο ποσά, στο πεδίο της επωνυμίας του εργοδότη η εγγραφή έχει ως εξής: (OUTBOUND ASSIGNEES - NT).

Ως εκ τούτου το ποσό των αποδοχών που έλαβε ο προσφεύγων για το έτος 2018 από το Ηνωμένο Βασίλειο επαναπροσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση σε 296.094,62€.

Επειδή, η με α/α ειδοποίηση εκτίμησης φόρου εισοδήματος της νοτιοαφρικανικής υπηρεσίας φορολογίας με έτος εκτίμησης το 2018, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα που δηλώθηκε στη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος στη Νότια Αφρική ανήλθε σε 5.453.701,00 Ραντ Νότιας Αφρικής (349.179,88€) και ο φόρος που καταβλήθηκε για αυτό το εισόδημα στη Νότια Αφρική ανήλθε σε 2.299.155,45 ραντ Νότιας Αφρικής (147.206,24€,) λήφθηκε υπόψη από το Δ.Ο.Υ Καρδίτσας για να προσδιοριστεί το συνολικό εισόδημα και ο φόρος του προσφεύγοντος από τη Νότια Αφρική. Όμως σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. /10-04-2025 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων/Τμήματος Β' - Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ για ένα φυσικό πρόσωπο, το φορολογικό έτος στη Νότια Αφρική διαρκεί από την 1^η Μαρτίου έως τις 28/29 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους. Επί της ως άνω ειδοποίησης εκτίμησης φόρου εισοδήματος αναφέρεται ως ημερομηνία εκτίμησης η 16.10.2018 και προθεσμία πληρωμής η 31.01.2019. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η περίοδος που αφορά η ως άνω εκτίμηση φόρου είναι από 01.03.2017 έως 28.02.2018. Ως εκ τούτου για το χρονικό διάστημα από 01.01.2018 έως 28.02.2018 προκύπτουν τα εξής:

- Εισόδημα Νοτίου Αφρικής $5.453.701,00 \times (2/12) / (15,6186) = 58.196,65\text{€}$
- Φόρος στο εισόδημα Νοτίου Αφρικής $2.299.155,45 \times (2/12) / (15,6186) = 24.534,37\text{€}$

Ως ισοτιμία για την μετατροπή από ραντ Νότιας Αφρικής σε ευρώ λήφθηκε η μέση ετήσια ισοτιμία για το έτος 2018 της Τράπεζας τη Ελλάδος (1 €=15,6186ραντ).

Επειδή σύμφωνα με την με α/α ειδοποίηση εκτίμησης φόρου εισοδήματος της νοτιοαφρικανικής υπηρεσίας φορολογίας με έτος εκτίμησης το 2019, το εισόδημα που δηλώθηκε στη φορολογική δήλωση του προσφεύγοντος στη Νότια Αφρική ανήλθε σε 5.429.214,00 Ραντ Νότιας Αφρικής (347.612,08€) και ο φόρος που καταβλήθηκε για αυτό το εισόδημα στη Νότια Αφρική ανέρχεται σε 2.286.120,30 ραντ Νότιας Αφρικής (146.371,65€). Επί της ως άνω ειδοποίησης εκτίμησης φόρου εισοδήματος αναφέρεται ως ημερομηνία εκτίμησης η 14.01.2020 και προθεσμία πληρωμής η 29.02.2020. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι η περίοδος που αφορά η ως άνω εκτίμηση φόρου είναι από 01/03/2018 έως 28/02/2019. Ως εκ τούτου για το χρονικό διάστημα από 01.03.2018 έως 31.12.2018 προκύπτουν τα εξής:

- Εισόδημα Νοτίου Αφρικής $5.429.214,00 \times (10/12) / (15,6186) = 289.676,73\text{€}$
- Φόρος στο εισόδημα Νοτίου Αφρικής $2.286.120,30 \times (10/12) / (15,6186) = 121.976,38\text{€}$

Ως ισοτιμία για την μετατροπή από ραντ Νότιας Αφρικής σε ευρώ λήφθηκε η μέση ετήσια ισοτιμία για το έτος 2018 της Τράπεζας τη Ελλάδος (1 €=15,6186ραντ).

Ως εκ τούτου το σύνολο των αποδοχών του προσφεύγοντος για το έτος 2018 από τη Νότια Αφρική είναι 347.873,38€ (58.196,65€+289.676,73€) και ο φόρος που καταβλήθηκε στη Νότια Αφρική 146.510,75€ (121.976,38€+24.534,37€).

Επειδή, από την συνεκτίμηση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων λαμβάνει το έτος 2018 αποδοχές τόσο από το Ηνωμένο Βασίλειο (.....) όσο και από την Νότιο Αφρική (..... (.....)). Για τις αποδοχές από το Ηνωμένο Βασίλειο υπάρχει πληροφόρηση από την φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου, αφού ληφθεί υπόψη και το με αριθμό πρωτ. /13.05.2025 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης. Για τις αποδοχές από την Νότια Αφρική τα δικαιολογητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων παρέχουν διαφορετικά ποσά εισοδήματος και φόρου που παρακρατήθηκε και η διαφορά δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την πιθανή διαφοροποίηση των ποσών λόγω διαφορετικού ημερολογιακού έτους στην Νότια Αφρική, ούτε επιβεβαιώνεται ότι τα ποσά των αποδοχών της εταιρείας εδρεύουσας στο Ηνωμένο Βασίλειο συμπεριλαμβάνονταν σε αυτά που λήφθηκαν από τη εταιρεία της Νότιας Αφρικής. Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Ωστόσο ο ισχυρισμός περί ελλειπούς αιτιολογίας κρίνεται εν μέρει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός σύμφωνα με το προαναφερθέν σκεπτικό.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική

διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 26-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτουμε ΑΦΜ Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας όπως τροποποιήσει την με αριθμό ειδοποίησης/30-12-2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4987/2022 συμπεριλαμβάνοντας στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 643.968,00€ (ήτοι 296.094,62€+347.873,38€) και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19» ποσό 146.510,75€ σύμφωνα με το σκεπτικό της παρουσίας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.