



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

16/02/2018

Αριθμός απόφασης:

1379

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (φεκ β'1440/27-04-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/25-10-2017 ενδικοφανή προσφυγή της, συζ. κατοίκου, κατά δήλωσή της, Η.Π.Α., οδός, Wellington Florida 33414, με ΑΦΜ, κατά της με αρ. πρωτ./18-09-2017 απορριπτικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας επί της με αριθμ. πρωτ./2017 αίτησης για μεταβολή φορολογικής κατοικίας το έτος 2016 από την Ελλάδα στις ΗΠΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, συζ., με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. πρωτ./18-09-2017 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, απορρίφθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου/2017 αίτηση της προσφεύγουσας ως προς την μεταβολή φορολογικής κατοικίας της από την Ελλάδα στις ΗΠΑ, για το φορολογικό έτος 2016 και τη μεταφορά της στη Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού .

Ειδικότερα, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας απέρριψε την ως άνω αίτηση, δεδομένου ότι για την προσφεύγουσα, η Ελλάδα εξακολουθεί να θεωρείται το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων έστω κι αν βρισκόταν εκτός Ελλάδας για χρονικό διάστημα άνω των 183 ημερών, επειδή διατηρεί από τις 02/09/2012 έως και σήμερα έγγαμη σχέση με τον για τον οποίο κρίθηκε από την ίδια φορολογική αρχή ότι έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας και να γίνει δεκτό το αίτημά της για αλλαγή της φορολογικής κατοικίας της από την Ελλάδα στις ΗΠΑ , για το φορολογικό έτος 2016 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της Φορολογικής Αρχής τυγχάνουν αβάσιμοι και παράνομοι διότι :

α. Είναι σε πλήρη αντίθεση με τις αποφάσεις της Φορολογικής Διοικήσεως (ΠΟΛ. 1260/2014, ΠΟΛ. 1058/2015), αγνοεί τα προσκομισθέντα πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας ως τα πλέον επίσημα και επαρκή έγγραφα για τη θεμελίωση της ιδιότητας της ίδιας και του συζύγου της ως φορολογικών κατοίκων Η.Π.Α.

β. Περαιτέρω, είναι σε πλήρη αντίθεση με την. ΣτΕ 1445/2016, ανάγει το φερόμενο ως «κέντρο των ζωτικών συμφερόντων» σε δήθεν αυτοτελές κριτήριο της φορολογικής κατοικίας και δεν το αξιολογεί, σε συνδυασμό με τα λοιπά στοιχεία της υπό κρίση υποθέσεως, ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της «κατοικίας», κατ' άρθρο 4§1 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

γ. Σε κάθε περίπτωση, **τα στοιχεία, τα οποία επικαλείται, προκειμένου να στοιχειοθετήσει την έννοια του «κέντρου των ζωτικών συμφερόντων»,** ήτοι η ιδιότητα του συζύγου της ως εκκαθαριστή σε δύο υπό εκκαθάριση εταιρείες στην Ελλάδα, παρίστανται καθ' όλα ανεπαρκή, καθώς η ίδια η Φορολογική Διοίκηση έχει αναγνωρίσει με την ΠΟΛ. 1260/2014 ότι, εφ' όσον προσκομίζεται πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας στην αλλοδαπή, η συμμετοχή στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση ημεδαπών εταιρειών στην Ελλάδα δεν νομιμοποιείται να οδηγήσει στον χαρακτηρισμό του οικείου φυσικού προσώπου ως φορολογικού κατοίκου Ελλάδος. Όταν, μάλιστα, η ίδια η Φορολογική Διοίκηση ομολογεί ότι η συμμετοχή στη διοίκηση, ήτοι σε πλήρως λειτουργούσα εταιρεία, δεν συνιστά καθοριστικό παράγοντα, κατά μείζονα λόγο δεν λειτουργεί στην κατεύθυνση αυτή η ιδιότητα του εκκαθαριστή, η οποία αναφύεται σε στάδιο σαφώς πιο περιορισμένης δραστηριοποίησης.

δ. Ο εκκαθαριστής δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν είναι επιτηδευματίας, ενώ δεν έχει ούτε υποχρέωση ασφαλίσεως, ήτοι δεν φέρει κανένα στοιχείο, που να θεμελιώνει επαγγελματική δραστηριότητα. Επιπλέον, δε, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο σύζυγός της δεν έλαβε καμιά αμοιβή υπό την προαναφερθείσα ιδιότητά του.

ε. Όπως προκύπτει από τα έγγραφα, που προσκομίζει και επικαλείται (ΣΧΕΤ. 28), **ακόμη και τις ενέργειές του συζύγου της υπό την ιδιότητα του εκκαθαριστή των ανωτέρω εταιρειών, ο σύζυγός της,, τις πραγματοποιήσει από τις Η.Π.Α.**, παρέχοντας σε πρόσωπα στην Ελλάδα, την εξουσιοδότηση να διεκπεραιώσουν τις αναγκαίες διαδικασίες σε αυτή.

στ. Ο ορισμός του συζύγου της,, ως φορολογικού εκπροσώπου του πατέρα του,, όπως και στην ίδια την υπ' αριθμ. πρωτ. /18-09-2017 αρνητική απάντηση αναφέρεται, έγινε σε κατά πολύ προγενέστερο χρόνο και, συγκεκριμένα, το έτος 2014, όταν ακόμη ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, απλώς, δε, σημειώθηκε τυπική παράλειψη μεταβολής του όταν μετεγκατασταθήκαμε οριστικώς στις Η.Π.Α. Σε κάθε περίπτωση, η Φορολογική Αρχή δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει ότι υπό την ιδιότητα αυτή τυχόν ενήργησε πράξεις για λογαριασμό του πατέρα του στην Ελλάδα. Εξ άλλου, όπως προκύπτει από τη Βεβαίωση Μεταβολής Ατομικών Στοιχείων Φυσικού Προσώπου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, που προσκομίζει και επικαλείται (ΣΧΕΤ. 29), αποκαταστάθηκε και η τυπική αυτή παράλειψη με τον ορισμό ως φορολογικού εκπροσώπου του πατέρα του συζύγου της.

ζ. Κανένα από τα ανωτέρω «στοιχεία» δεν θεμελιώνει καν εξ ορισμού τυχόν «ισχυρούς οικονομικούς δεσμούς» στην Ελλάδα.

Επειδή, με το άρθρο 4 §§1,2 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 ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή

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

2. Ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα συνεχώς για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με το άρθρο 67§4 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Κοινή δήλωση δύνανται να υποβάλουν και τα πρόσωπα που έχουν συνάψει σύμφωνο συμβίωσης. Στην περίπτωση αυτή έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους έγγαμους.

Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου ή μέρους συμφώνου συμβίωσης, δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης.

Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης, το οποίο δηλώνεται ως υπόχρεος, και για τα εισοδήματα της συζύγου του ή του άλλου μέρους συμφώνου συμβίωσης, αντίστοιχα.

Ειδικότερα, οι σύζυγοι ή τα μέρη συμφώνου συμβίωσης, υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματά του, εφόσον:

α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση ή έχει λυθεί το σύμφωνο συμβίωσης κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή της έγγαμης συμβίωσης ή τη λύση του συμφώνου συμβίωσης φέρει ο φορολογούμενος,

β. Ο ένας από τους δύο συζύγους ή ένα από τα δύο μέρη συμφώνου συμβίωσης είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας ή το μέρος συμφώνου συμβίωσης που ασκεί τη γονική μέριμνα, με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παράγραφο 4 του άρθρου 11.».

Επειδή με την **ΠΟΛ.1201/2017** σχετικά με τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας σύμφωνα με το νόμο [4172/2013](#) και του νόμου [4174/2013](#): « **1.** Το φυσικό πρόσωπο το οποίο πρόκειται να μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία στο εξωτερικό οφείλει να υποβάλει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Μαρτίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο Τμήμα ή Γραφείο Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. όπου είναι υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος: αίτηση (έντυπο Μ0) με συνημμένα τα έντυπα Μ1 και Μ7 συμπληρωμένα, όπως ορίζουν οι κείμενες διατάξεις, και επιπλέον για τον ορισμό φορολογικού εκπροσώπου του στην Ελλάδα έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους. Παράλληλα, συνυποβάλλει τα σχετικά δικαιολογητικά κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παρ.2 και 3 της εγκυκλίου.

Ο υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., αφού παραλάβει τα ως άνω έντυπα, οφείλει να συμπληρώσει την ηλεκτρονική εφαρμογή για τη μεταβολή της φορολογικής κατοικίας, ακολουθώντας τις οδηγίες της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε..

2. Το προαναφερθέν φυσικό πρόσωπο οφείλει να προσκομίσει, το αργότερο έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου δεκαήμερου του μηνός Σεπτεμβρίου του φορολογικού έτους που ακολουθεί το φορολογικό έτος αναχώρησης, στο ως άνω Τμήμα ή Γραφείο της Δ.Ο.Υ.:
(α) Βεβαίωση φορολογικής κατοικίας από την αρμόδια φορολογική αρχή του κράτους όπου δηλώνει φορολογικός κάτοικος, από την οποία να προκύπτει ότι είναι φορολογικός κάτοικος αυτού του κράτους. Εάν ο φορολογούμενος έχει εγκατασταθεί σε κράτος με το οποίο υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής ΣΑΔΦΕ), μπορεί να προσκομίσει, αντί της βεβαίωσης, την προβλεπόμενη Αίτηση για την Εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ όπου είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας (δίγλωσσα έντυπα) ή

(β) Σε περίπτωση που δεν προβλέπεται η έκδοση των ανωτέρω από την αρμόδια φορολογική αρχή, αντίγραφο της εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή, ελλείψει εκκαθάρισης, αντίγραφο της σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, που υπέβαλε στο άλλο κράτος ως φορολογικός κάτοικος του κράτους αυτού.

γ) Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η προσκόμιση κάποιων από τα ανωτέρω δικαιολογητικά (υπό α' ή β'), επειδή αποδεδειγμένα η αλλοδαπή φορολογική αρχή δεν τα εκδίδει, τότε απαιτείται βεβαίωση από οποιαδήποτε άλλη δημόσια ή δημοτική ή άλλη αναγνωρισμένη αρχή, με την οποία θα αποδεικνύεται η μόνιμη και σταθερή εγκατάσταση του προσώπου αυτού στο άλλο κράτος.

3. Επιπλέον των οριζομένων στην παράγραφο 2, ο φορολογούμενος οφείλει να προσκομίσει, κατά περίπτωση, και τα κάτωθι:

α) Δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την ημερομηνία αναχώρησης και εγκατάστασής του στη χώρα όπου δηλώνει κάτοικος, προκειμένου να διαπιστώνεται ότι έχει συμπληρώσει τουλάχιστον 183

ημέρες στη χώρα αυτή μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, ήτοι στο προηγούμενο έτος από εκείνο εντός του οποίου γίνεται η αίτηση μεταβολής. Τα δικαιολογητικά αυτά μπορεί να είναι, εναλλακτικά και ενδεικτικά, έγγραφα περί ανάληψης μισθωτής εργασίας, έναρξης επαγγελματικής δραστηριότητας στην εν λόγω χώρα και υπαγωγής του στην ασφαλιστική νομοθεσία της χώρας αυτής, εγγραφής σε δημοτολόγιο της εν λόγω χώρας, μίσθωσης κατοικίας, εγγραφής ή παρακολούθησης σχολείων των τέκνων στη χώρα αυτή.

Αντί των πιο πάνω επιπλέον δικαιολογητικών, ο φορολογούμενος δύναται να προσκομίζει πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας από τη χώρα στην οποία δηλώνει κάτοικος των δύο (2) προηγούμενων ετών από το έτος στο οποίο υποβάλλεται η αίτηση μεταβολής.

β) Ειδικότερα, για την περίπτωση που ένας εκ των συζύγων ή μερών συμφώνου συμβίωσης αιτείται τη μεταβολή της φορολογικής του κατοικίας ενώ ο άλλος παραμένει φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πέραν των δικαιολογητικών της παραγράφου 2 και της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου, θα πρέπει να προσκομίζονται επιπλέον και αθροιστικά και τα κάτωθι δικαιολογητικά, από τα οποία να προκύπτει ότι ο αιτούμενος τη μεταβολή πράγματι βρίσκεται εκτός Ελλάδος και έχει οργανώσει τη ζωή του στην αλλοδαπή κατά τρόπο μόνιμο ή διαρκή:

- στοιχεία για την απασχόλησή του στην αλλοδαπή, από τα οποία αποδεικνύεται ο μόνιμος ή μακροπρόθεσμος χαρακτήρας της απασχόλησης,
- στοιχεία για την ύπαρξη τραπεζικού λογαριασμού στην αλλοδαπή,
- στοιχεία για την ύπαρξη ιδιόκτητης ή μισθωμένης κατοικίας του και λογαριασμών υπηρεσιών κοινής ωφέλειας στην αλλοδαπή καθώς και
- στοιχεία για την απόκτηση φορολογικού, ασφαλιστικού ή αντίστοιχου μητρώου στην αλλοδαπή (πχ ΑΜ κοινωνικής ασφάλισης).....».

Η ως άνω Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών ισχύει και για αλλαγή φορολογικής κατοικίας το έτος 2016.

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης 1445/2016 ΣΤΕ αναφέρεται:

"Επειδή, για τη θεμελίωση της φορολογικής εξουσίας ενός κράτους προϋποτίθεται η ύπαρξη επαρκούς συνδετικού στοιχείου του φορολογουμένου με αυτό. Η κατοικία αποτελεί τέτοιο στοιχείο, στο οποίο στηρίζεται, κατά γενικό κανόνα, το διεθνές φορολογικό δίκαιο και, ιδίως, το πρότυπο της Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με τη διπλή φορολόγηση, με σκοπό την κατανομή μεταξύ των κρατών της φορολογικής αρμοδιότητας. Το διεθνές φορολογικό δίκαιο και ιδίως το ως άνω πρότυπο Σύμβασης δέχεται ότι στο κράτος κατοικίας εναπόκειται κατ' αρχήν να φορολογεί συνολικώς τον υποκείμενο στον φόρο λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είναι συμφυή με την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση (πρβλ. ΔΕΚ, αποφάσεις της 14-2-1995, C-279/93, Scumacker, σκ. 32, 14-9-1999, C-391/97, Gschwind, σκ. 24, 12-12-2002, C-385/00, De Groot, σκ. 98). Ειδικότερα, στο πρότυπο της Σύμβασης του ΟΟΣΑ (άρθρο 4) προβλέπεται, για την περίπτωση που φυσικό πρόσωπο υπόκειται, κατά τη νομοθεσία εκάστου συμβαλλόμενου κράτους, σε (πλήρη) φορολογία σε αυτό και άρα είναι κάτοικος αμφοτέρων των συμβαλλομένων κρατών, ότι θεωρείται κάτοικος μόνο του κράτους στο οποίο διαθέτει -κατά τη διατύπωση του ως άνω προτύπου στις γλώσσες εργασίας του ΟΟΣΑ, αγγλική και γαλλική (βλ. Rules of Procedure of the Organisation, October 2013, Όρφα 27 - 28)- "permanent home available to him" ή "foyer d' habitation permanent", δηλαδή μόνιμη κατοικία [όπως, άλλωστε, αποδίδεται και στο άρθρο II παρ. 1 περ. 4 υποπερ. β.αα της προμνημονευθείσας (σκ. 3) σύμβασης μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας ο όρος "permanent home available to him" του αυτού άρθρου του αγγλικού κειμένου αυτής), εάν δε διαθέτει τέτοια και στα δύο κράτη, **θεωρείται κάτοικος του κράτους με το οποίο διατηρεί**

στενότερους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς (κέντρο ζωτικών συμφερόντων) ["closer personal and economic relations-centre of vital interests", "liens personnels et économiques les plus étroits - centre des intérêts vitaux"] (ακολουθούν, περαιτέρω ιεραρχούμενα, άλλα κριτήρια).

Με τον προαναφερόμενο ν. [4172/2013](#) εισήχθη νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος οι διατάξεις του οποίου, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση αυτού, «παρακολουθούν τις εξελίξεις στη διεθνή και ευρωπαϊκή οικονομική πραγματικότητα, λαμβάνοντας υπόψη τους ορισμούς που απορρέουν αφ' ενός από τους κανόνες του διεθνούς φορολογικού δικαίου (φορολογική κατοικία, τόπος πραγματικής διοίκησης, μόνιμη εγκατάσταση)

[...] όπως αποτυπώνονται και στο Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης που εφαρμόζεται μεταξύ των χωρών του ΟΟΣΑ κατά τη σύναψη των Συμβάσεων περί αποφυγής διπλής φορολογίας στο εισόδημα και στο κεφάλαιο». Συγκεκριμένα, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στην εν λόγω αιτιολογική έκθεση, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του νέου Κ.Φ.Ε. «εισάγεται ο όρος φορολογική κατοικία στο ελληνικό δίκαιο προκειμένου να προσδιοριστούν τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα, ακολουθώντας τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 «αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Ειδικότερα, ακολουθούνται τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στόχος είναι να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου, εκσυγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο. Επιπλέον, με την παρούσα διάταξη και την αναλυτική παράθεση αναλυτικών κριτηρίων διασαφηνίζονται και επιλύονται περαιτέρω ζητήματα διπλής κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας. Τα κριτήρια αυτά είναι η μόνιμη ή κύρια κατοικία, η συνήθης διανομή και το κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων [...].».

Κατά την έννοια, λοιπόν, σύμφωνα με όλα τα προεκτιθέμενα, των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. [4172/2013](#), σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων (πρβλ. καθ' ερμηνεία του άρθρου 51 ΑΚ, ΣτΕ 259/2011, ΣτΕ 3254/2011, ΣτΕ 1113/2008 κ.ά., ΑΠ 660/2015, ΣτΕ 1730/2009 κ.ά.), το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας.

Ως τέτοιο δε (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας) νοούμενο στην παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. [4172/2013](#) και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας, **το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του** (βλ. άλλωστε τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική έκθεση για το «κέντρο των προσωπικών, οικονομικών και κοινωνικών συμφερόντων» -δίχως τη διάζευξη που έχει τεθεί στο κείμενο του νόμου- καθώς και για την κατά τα διεθνή πρότυπα και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, συμπεριλαμβανομένων των οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έννοια αυτού).

Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο έχει (ή πολλώ μάλλον μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) κατοικία, πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, ΣτΕ 3870/2002, ΣτΕ 3973/2005, ΣτΕ 1113/2008, ΣτΕ 259/2011 κ.ά.),

όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.

Συνεπώς, για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η φορολογική αρχή πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα, φέρουσα κατ' αρχήν και το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που τεκμηριώνουν, επαρκώς, ενόψει των συνθηκών, την ύπαρξή της.

.....

.....

Περαιτέρω, και ενόψει του ότι, βάσει των γενικότερων κοινωνικών και ηθικών αντιλήψεων της εποχής αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων, είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών (πρβλ. ήδη πριν από την κατάργηση με το άρθρο 2 του ν. 1329/1983, Α' 25, της κατ' άρθρο 55 ΑΚ νόμιμης κατοικίας της συζύγου, ΑΠ 163/1975 ΝοΒ11,1056, 229/1964, ΝοΒ 12,803, 835/1978, ΝοΒ 27,737, πρβλ. ομοίως ΔΕΚ, αποφάσεις της 16-5-2000, C-87/99, Zurstrassen, σκ. 19, 25-1-2007, C-329/05, Gerold Meindl, σκ. 28), σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' άρθρο 67 παρ. 4 του ν. [4172/2013](#), με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος.

Εξάλλου, από την εξεταζόμενη άποψη δεν ασκούν επιρροή -υπό την έννοια ότι δεν συνεπάγονται υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης- περιορισμοί τυχόν ανακύπτοντες από τις τεχνικές ρυθμίσεις και δυνατότητες του συστήματος της κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 67 ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος (μη πρόβλεψη στο εν λόγω σύστημα της δυνατότητας υποβολής δήλωσης από τον ένα μόνο σύζυγο, όταν ο άλλος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας), διότι το σύστημα αυτό θα πρέπει αντιθέτως να προσαρμόζεται στους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και να εξυπηρετεί τις ανάγκες της ορθής εφαρμογής της και όχι η εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας να προσαρμόζεται στις δυνατότητες του συστήματος.»

Επειδή, στο σκεπτικό της απόφασης ΣτΕ 1215/2017 αναφέρεται: «..... είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών, σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο δεν έχει τη φορολογική κατοικία του σ' αυτήν, δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, κατ' [άρθρο 67 παρ. 4](#) του ν. [4172/2013](#), με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηριστεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και τούτο ανεξαρτήτως αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης από τον σύζυγο για λογαριασμό και των δύο συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος ([ΣτΕ 1445/2016](#) 7μ.).

Πολύ δε περισσότερο, σε περίπτωση που ο σύζυγος δεν είναι κατ' αρχήν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος για τον λόγο ότι ο ίδιος δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, δεν τίθεται ζήτημα υποβολής εκ μέρους του, ως υπόχρεου προς τούτο, δήλωσης φόρου εισοδήματος

για τα εισοδήματα της συζύγου του, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Η τελευταία δικαιούται στην εν λόγω περίπτωση σε αυτοτελή υποβολή της σχετικής δήλωσης, σύμφωνα με την [παρ. 1 του άρθρου 67](#) του ν. [4172/2013](#), ηλεκτρονικά.

.....**Η ανάγκη δε που οδήγησε τον νομοθέτη να προβλέψει τη δυνατότητα υποβολής χωριστών δηλώσεων εκ μέρους των συζύγων σε περίπτωση διακοπής, κατά την έννοια του οικογενειακού δικαίου, της έγγαμης συμβίωσης, συντρέχει εν μέρει και στην περίπτωση που οι σύζυγοι, παρόλο που δεν έχουν διακόψει την έγγαμη συμβίωση, κατά το οικογενειακό δίκαιο, εν πάση περιπτώσει έχουν χωριστή κατοικία.** Και τούτο, ανεξαρτήτως αν, όπως ήδη εκτέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, η υποχρέωση υποβολής κοινής και για τους δύο συζύγους δήλωσης από το σύζυγο είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος...» .

Επειδή σύμφωνα με την προσβαλλόμενη απάντηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας απερρίφθη η ως άνω αίτηση επειδή κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε το κέντρο των ζωτικών της συμφερόντων και ειδικότερα τους οικονομικούς και κοινωνικούς του δεσμούς στην Ελλάδα για το φορολογικό έτος 2016 λόγω του ότι διατηρεί από τις 02/09/2012 έως και σήμερα έγγαμη σχέση με τον για τον οποίο κρίθηκε από την ίδια φορολογική αρχή ότι έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα.

Επειδή για το σύζυγο της προσφεύγουσας σε αίτημά του για αλλαγή της φορολογικής του κατοικίας που είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας για το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκε η με αρ.πρωτ./18-09-2017 αρνητική απάντηση από τον Προϊστάμενο αυτής με την αιτιολογία με την «αιτιολογία»:

(α) ότι διατηρεί έως και σήμερα την ιδιότητα του εκκαθαριστή στην εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία δηλώθηκε στο Τμήμα Μητρώου στη Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών με ημερομηνία ενάρξεως σχέσεως στις 14-10-2016 και αριθμό δηλώσεως,

(β) ότι διατηρεί έως και σήμερα την ιδιότητα του εκκαθαριστή στην εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία δηλώθηκε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με ημερομηνία ενάρξεως σχέσεως στις 14-06-2017 και αριθμό δηλώσεως,

(γ) ότι διατηρεί την ιδιότητα του φορολογικού εκπροσώπου του, με Α.Φ.Μ., η οποία δηλώθηκε στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού στις 23-04-2014 με αριθμό δηλώσεως

Επειδή για την ως άνω αρνητική απάντηση ο σύζυγος της προσφεύγουσας υπέβαλλε την με αριθ. πρωτ./25-10-2017 ενδικοφανή προσφυγή η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και απεφάνθη ότι, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων του συζύγου της προσφεύγουσας και ειδικότερα οι οικονομικοί και κοινωνικοί του δεσμοί είναι στην Ελλάδα και το γεγονός ότι εμφανιζόταν ως εκκαθαριστής στις πιο πάνω αναφερόμενες εταιρείες και φορολογικός εκπρόσωπός του πατέρα του με ημερομηνία δήλωσης στις 23-04-2014, είναι στοιχεία που δεν είναι, αυτά μόνα, καθοριστικά και επαρκή για την τεκμηρίωση της φορολόγησής του στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του κατά το φορολογικό έτος 2016, χωρίς να συνεκτιμηθεί το σύνολο των λοιπών αποδεικτικών στοιχείων που τέθηκαν υπόψη. (Σχέτ. Απόφαση 1378/16-02-2018)

Επειδή περαιτέρω συνεκτιμώντας όλα τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η προσφεύγουσα τόσο στην υπηρεσία μας όσο και στη Δ.Ο.Υ., όπως:

α. Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας από τις Η.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, σύμφωνα με τους ορισμούς της Σ.Α.Δ.Φ.Ε. Ελλάδος – Η.Π.Α., φέροντα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημες μεταφράσεις τους στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 3, 4).

β. Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας από τις Η.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 σχετικά με το σύζυγό της, σύμφωνα με τους ορισμούς της Σ.Α.Δ.Φ.Ε. Ελλάδος – Η.Π.Α., φέροντα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημες μεταφράσεις τους στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 5, 6).

γ. Δήλωση Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 στις Η.Π.Α., κοινή με το σύζυγό της, φέρουσα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 7).

δ. Δήλωση Κατοικίας του στις Η.Π.Α. και, συγκεκριμένα, ενώπιον της Περιφέρειας (Περιφερειακού Δικαστηρίου) του ΠαλμΜπητς(PalmBeach) της Πολιτείας της Φλόριδα(Florida), φέρουσα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 8).

ε. Δήλωση Κατοικίας στις Η.Π.Α. του συζύγου της και, συγκεκριμένα, ενώπιον της Περιφέρειας (Περιφερειακού Δικαστηρίου) του ΠαλμΜπητς(PalmBeach) της Πολιτείας της Φλόριδα(Florida), φέρουσα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 9).

στ. Αντίγραφο του Διαβατηρίου εκδόσεως Η.Π.Α., του οποίου είναι κάτοχος, (ΣΧΕΤ. 10).

ζ. Αντίγραφο του Διαβατηρίου εκδόσεως Η.Π.Α., του οποίου είναι κάτοχος ο σύζυγός της, (ΣΧΕΤ. 11).

η. Αντίγραφο των Διαβατηρίων εκδόσεως Η.Π.Α., των οποίων είναι κάτοχοι τα ανήλικα τέκνα της,και (ΣΧΕΤ. 12, 13).

θ. Βεβαίωση εργασίας του συζύγου της στις Η.Π.Α., εκδοθείσα από την εργοδότη εταιρεία με την επωνυμία «.....», στην οποία έχει τη θέση του Ανωτέρου Διευθυντικού Στελέχους Αναπτύξεως Επιχειρήσεων από 16-05-2016, φέρουσα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 14).

ι. Πράξη πωλήσεως οικοσκευής από την αρχική ιδιοκτήτρια αυτής σχετικά με την ευρισκομένη στη διεύθυνση, Wellington, Florida 33414, οικογενειακή κατοικία της, φέρουσα την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), και επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική (ΣΧΕΤ. 15).

ια. Αντίγραφα λογαριασμών καταναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος σχετικά με την ευρισκομένη στη διεύθυνση, Wellington, Florida 33414, οικογενειακή κατοικία της, (ΣΧΕΤ. 16, 17).

ιβ. Αντίγραφα λογαριασμών καταναλώσεως ύδατος σχετικά με την ευρισκομένη στη διεύθυνση, Wellington, Florida 33414, οικογενειακή κατοικία της, (ΣΧΕΤ. 18, 19).

ιγ. Αντίγραφα του λογαριασμού, διά του οποίου καταβάλλονται τα δίδακτρα και λοιπά έξοδα σχετικά με τον Παιδικό Σταθμό, στον οποίο φοιτούν τα ανήλικα τέκνα τους (ΣΧΕΤ. 20).

ιδ. Αντίγραφα των λογαριασμών, που αφορούν στην καταβολή των εξόδων για τις παιδιατρικές εξετάσεις, στις οποίες υποβάλλονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα τα ανήλικα τέκνα τους (ΣΧΕΤ. 21, 22).

ιε. Άδεια Οδηγήσεως στις Η.Π.Α. τόσο δικής της, όσο και του συζύγου της (ΣΧΕΤ. 23, 24).

Για τα ανωτέρω έγγραφα δεν γίνεται καμία αναφορά από τον από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας ότι αμφισβητούνται τόσο στην αρνητική απάντηση που έδωσε στην προσφεύγοντα όσο και στις απόψεις που απέστειλε στην υπηρεσία μας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, για να κριθεί εάν ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος , πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία, εν προκειμένω από τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τον κρινόμενο χρόνο, ο τόπος διαμονής της, τόσο της ίδιας της προσφεύγουσας όσο και της οικογένειάς της, ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων,

ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), είναι στις Η.Π.Α.

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν φορολογική κάτοικος Ελλάδος αλλά φορολογικός κάτοικος ΗΠΑ βασίμως προβάλλεται.

Επειδή η προσφεύγουσα απέδειξε ότι **ήταν φορολογικός κάτοικος** ΗΠΑ κατά το φορολογικό έτος 2016 και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το κέντρο ζωτικών συμφερόντων της και ειδικότερα οι οικονομικοί και κοινωνικοί της δεσμοί είναι στην Ελλάδα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-10-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της, συζ., με ΑΦΜ, την **ακύρωση** της με αρ. πρωτ./18-09-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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