



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 24-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1088

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332240

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου με Α.Φ.Μ.: κατά της υπ αρ. ειδοπ./12-05-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου (υπ' αρ..... τροποποιητική δήλωση) με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
6. Τα με αρ. πρωτ./13-10-2023,/30-10-2023 ελεγχis συμπληρωματικό έγγραφο και υπόμνημα αντίστοιχα του προσφεύγοντος
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.: , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως στις 13.09.2022 την με αριθ. καταχ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 657 «εισοδήματα που εξαιρούνται από τον φόρο και την εισφορά (παρ. 2 αρθ. 43^Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» ποσό 30.467,13€ Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./13.09.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την 2^η τροποποιητική δήλωση και προέκυψε μηδενικό ποσό έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 806,86€.

Η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, στις 12-05-2023 προέβη σε οίκοθεν εκκαθάριση τροποποίηση της (με αριθ. καταχ./2023) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, αφαιρώντας το ως άνω ποσό από τον κωδικό 657 και συμπεριλαμβάνοντας αφενός στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ. Αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» του πίνακα 4Α της δήλωσης, ποσό 17.913,74€ και στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισόδημα της περ. 16», ποσό 1.546,16€. Το ποσό στον κωδικό 657 «εισοδήματα που εξαιρούνται από τον φόρο και την εισφορά (παρ. 2 αρθ. 43^Α Κ.Φ.Ε.) χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» διεγράφη και αφετέρου συμπληρώθηκε στον κωδικό 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων,

δάνεια, δωρεές, κ.τ.λ» ποσό 12.553,39€. Από την εκκαθάριση της δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοπ./12-05-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με ποσό πληρωμής 624,96€. Ειδικότερα, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στην οίκοθεν έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. βάσει οδηγιών που παρασχέθηκαν από τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και ηλεκτρονικά απεσταλμένων καταστάσεων φορολογουμένων με εισοδήματα αλλοδαπής σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2017 είχε λάβει σύνταξη προέλευσης Κύπρου, συνολικού ποσού 17.913,74€ από τον φορέα “..... (.....)” και του παρακρατήθηκε στην Κύπρο φόρος ύψους 1.546,16€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος :

-Την παραβίαση της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας - Κύπρου (ΑΝ.573/1968 ΦΕΚ 223/27.9.1968 τ. Α'), καθόσον η σύνταξη που λαμβάνει προέρχεται από υπηρεσίες που παρείχε ως στην Κύπρο, της οποίας είναι υπήκοος, όπως προκύπτει και από την ταυτότητά του. Με βάση συνεπώς, την ως άνω σύμβαση και ειδικότερα το άρθρο 18 αυτής, η σύνταξη που λαμβάνει από την Κύπρο, νόμιμα φορολογείται μόνο επί του κράτους πηγής, ήτοι, το κράτος της Κύπρου, ενώ ουδεμία υποχρέωση φέρει προς φορολόγηση του εισοδήματος αυτού στην Ελλάδα, παρά μόνο προς δήλωση. Συνεπώς τα εισοδήματα που λαμβάνει από σύνταξη στην Κύπρο, εσφαλμένα δηλώθηκαν στους κωδικούς 389 και 651 και για το λόγο αυτό πρέπει να τροποποιηθεί η δήλωση Ε1 και να δηλωθούν στους αντίστοιχους κωδικούς 659 και 433 της δήλωσης.

- την Ε2209/11-01-2019 εγκύκλιο δυνάμει της οποίας για τα έτη 2015 και επόμενα στα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτούνται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα δε έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει της ισχύουσας Σ.Α.Δ.Φ δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Προς επίρρωσή των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή :

α) Την από 25-08-2022 και με αρ. φακ. βεβαίωση του της Κυπριακής Δημοκρατίας ότι ο προσφεύγων είναι συνταξιούχος κρατικός υπάλληλος, αφυπηρέτησε από τη θέση την 01/09/2011 και λαμβάνει σύνταξη από

το της Κυπριακής Δημοκρατίας για το σύνολο της υπηρεσίας του από 01/01/1982 – 31/08/2011.

β) Την από 22/08/2022 και με αρ. φак. / βεβαίωση (λήψης παροχής) του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Κυπριακής Δημοκρατίας ότι ο προσφεύγων λαμβάνει σύνταξη από της Κύπρου για την περίοδο ασφάλισής από το 1995 μέχρι τις 31/08/2011 στο Δημόσιο της Κύπρου.

γ) Την από 15-04-2022 και με αρ. φак. βεβαίωση του Υπουργείου Παιδείας, Πολιτισμού, Αθλητισμού και Νεολαίας της Κυπριακής Δημοκρατίας ότι ο προσφεύγων υπηρέτησε στα της Κύπρου από 11.09.1995 μέχρι 31.08.2011 και ότι αψυπηρέτησε την 01.09.2011.

δ) Αντίγραφο του με αριθμό δελτίου ταυτότητας της Κυπριακής Δημοκρατίας.

ε) Αντίγραφο πιστοποιητικού αποδοχών για το 2017 από το της Κυπριακής Δημοκρατίας (αρ. πρωτ. elenxis /13-10-2023).

στ) Το από 30-10-2023 υπόμνημα (αρ. πρωτ. /30-10-2023 elenxis).

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά 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 εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος..»

Επειδή στο άρθρο 4 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..... 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. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου..»

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρο 30 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι : «2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

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

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

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

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

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

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

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

δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,
ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,
στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

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

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, σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας-Κύπρου (Α.Ν. 573/1968, Φ.Ε.Κ. 223/27.9.1968/τ. Α'):

«Άρθρον 17 - Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 18, συντάξεις και άλλαι παρομοίας φύσεως αποζημιώσεις καταβαλλόμεναι εις κάτοικον ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι προσφερθείσης εμπίσθου υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.

Άρθρον 18 - 1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμεναι υπό τινός Συμβαλλομένου Κράτους εις οιονδήποτε άτομον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εις το Κράτος τούτο κατά την άσκησιν λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρος, φορολογούνται

μόνον εις το Κράτος τούτο, εκτός εάν το άτομον είναι υπήκοος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευομένου Κράτους. 2. Αι διατάξεις της παραγράφου 1, δεν θα έχουν εφαρμογήν επί αμοιβών ή συντάξεων, δι' υπηρεσίας εκούσας σχέσιν με εμπόριον ή εργασίας ασκουμένας υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή των προς τούτο εξομοιούμενων Οργανισμών. Εις την περίπτωσην ταύτην εφαρμόζονται αι διατάξεις των άρθρων 14, 15 και 17 της παρούσης Συμβάσεως.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1128/27-10-2006 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος» διευκρινίζεται ότι:

«Ι. Γενικά - Όπως είναι γνωστό η χώρα μας διαθέτει ένα εκτεταμένο διεθνές συμβατικό πλαίσιο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου, το οποίο αποτυπώνεται στα κείμενα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας που έχουν συναφθεί με άλλα Κράτη. Κάθε ΣΑΔΦ αποτελεί το προϊόν μιας διμερούς διαπραγματευτικής διαδικασίας, κατά την οποία λαμβάνονται υπόψη, μεταξύ των άλλων, και στοιχεία της φορολογικής νομοθεσίας, του συνταξιοδοτικού συστήματος, της κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής των Συμβαλλομένων Κρατών. Η ξεχωριστή αυτή διαδικασία έχει ως αποτέλεσμα να διαφοροποιείται, σε πολλές περιπτώσεις, το περιεχόμενο ορισμένων διατάξεων, με τις οποίες καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για τη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, των παροχών και των παρόμοιων αμοιβών που λαμβάνουν κάτοικοι του ενός Κράτους από πηγές του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.....

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ

ΚΥΠΡΟΣ α.ν. 573/1968 Φ.Ε.Κ. 223/Α /1968

1) Φορολογική μεταχείριση συντάξεων που προέρχονται από πηγές Κύπρου και καταβάλλονται σε κάτοικο (resident) Ελλάδας.

Άρθρο 17

Τηρουμένων των διατάξεων της παραγράφου 1 του Αρθρου 18, συντάξεις και άλλες παρόμοιας φύσης αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας έναντι προηγούμενης έμμισθης υπηρεσίας, θα φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Άρθρο 18

παρ.1: Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος της Κύπρου σε οποιοδήποτε άτομο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό, κατά την άσκηση λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρα, φορολογούνται μόνο στην Κύπρο. Στην περίπτωση που το άτομο είναι υπήκοος Ελλάδας χωρίς να είναι επίσης υπήκοος Κύπρου, φορολογούνται και στα δύο Κράτη.

παρ.2: Οι διατάξεις του Αρθρου 17 έχουν εφαρμογή σε συντάξεις για υπηρεσίες που έχουν σχέση με εμπόριο ή εργασίες που ασκούνται από το εν λόγω Κράτος ή από Οργανισμούς που εξομοιώνονται με αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2147/26-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. με θέμα «ΘΕΜΑ: Πίστωση, σύμφωνα με το άρθρο 23B παρ.1 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα αλλοδαπής που αποκτούν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και για τα οποία η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης βάσει ισχυουσών ΣΑΔΦ συμμόρφωση με ΣΤΕ2465/2018»

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 έχει τον χαρακτήρα «τακτικού»/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εισοδήματος και συγκεκριμένα του άρθρου Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, του άρθρου ΙΙ της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και του άρθρου 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα (σχετ. εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε.2009/2019).

2. Στις 56 από τις ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα περιλαμβάνονται διατάξεις για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας, οι οποίες προβλέπουν τη μέθοδο της πίστωσης, αντίστοιχες του άρθρου 23 Β της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (credit method). Παρατίθεται παράρτημα με τον πίνακα των εν λόγω συμβάσεων με τα σχετικά άρθρα.

3. Συνεπώς, σε ό,τι αφορά φορολογικό κάτοικο Ελλάδος που αποκτά εισόδημα αλλοδαπής και για το οποίο έχει και η Ελλάδα δικαίωμα φορολόγησης, διευκρινίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις των ΣΑΔΦ που περιλαμβάνουν ρύθμιση όμοια με τη ρύθμιση του άρθρου 23B παρ. 1 της Πρότυπης Σύμβασης ΟΟΣΑ, στην έννοια του φόρου εισοδήματος Ελλάδας έναντι του οποίου παρέχεται η πίστωση του φόρου αλλοδαπής με βάση τα οριζόμενα και στο άρθρο 9 του ν.4172/2013, περιλαμβάνεται και η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013 κατά το ποσό που αναλογεί στο εισόδημα αλλοδαπής.

4. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα σε συμμόρφωση με την απόφαση ΣΤΕ 2465/2018. Σε περίπτωση που έχουν ήδη υποβληθεί και εκκαθαριστεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις οποίες συντρέχει λόγος επανεκκαθάρισης, προκειμένου να συμπεριληφθεί και το ανάλογο ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι φορολογούμενοι έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις χειρόγραφα (χωρίς να παρεμβαίνουν σε κάποιο από τα πεδία αυτής, με την ένδειξη στο σώμα της δήλωσης:

«ΓΙΑ ΣΚΟΠΟΥΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ βάσει της Ε. 2147/2019) στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ. μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τρέχοντος έτους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, όπως αυτά ορίζονται στην Απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1026/2014 (ΦΕΚ Β'170/30-1-2014). Σε περίπτωση που έχει ήδη καταβληθεί αχρεώστητα η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, θα ακολουθείται, επίσης, η ίδια διαδικασία μέσω της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων χειρόγραφα. Επισημαίνεται ότι η πίστωση του φόρου αλλοδαπής έναντι του αναλογούντος ποσού εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρούσα διενεργείται εφόσον υπάρχει υπόλοιπο φόρου αλλοδαπής που δεν έχει συμψηφισθεί ήδη κατά την αρχική εκκαθάριση και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω πίστωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του υπολειπόμενου (μη συμψηφισθέντος) φόρου αλλοδαπής.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2009/11-01-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.ΔΕ. με θέμα « Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣΤΕ 2465/2018»:

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β' τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3900/2010 (πilotική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α' 329).
2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011. Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως "τακτικού"/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

3. Σύμφωνα με το άρθρο I της ΣΑΦΔ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου (πεδίο εφαρμογής), “(1) Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενο της παρούσης Συμβάσεως είναι: (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου) εφεξής αναφερομένων εν τη συμβάσει ως Ελληνικού φόρου. (β) Εν τω Ηνωμένω Βασιλείω της Μεγάλης Βρετανίας και Βορείου Ιρλανδίας: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του προσθέτου φόρου) ο φόρος επί των κερδών και ο φόρος επί των υπερβαλλόντων κερδών εφεξής αναφερομένων εν τη παρούση Συμβάσει ως φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου. (2) Η παρούσα Σύμβασις θα έχη επίσης εφαρμογήν επί οιωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων υπό της Ελλάδος ή του Ηνωμένου Βασιλείου μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Συμβάσεως.”

4. Παρόμοιο άρθρο (πεδίο εφαρμογής) με το άρθρο I της ΣΑΦΔ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΦΔ εφαρμόζονται στους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου ή σε οποιουδήποτε ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο I των ΣΑΦΔ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο II της ΣΑΦΔ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΦΔ που έχει συνάψει η Ελλάδα).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, ανακαλείται η εγκύκλιος ΠΟΛ.1099/23.5.2018 με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 13/2018 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία είχε γίνει δεκτό ότι η εισφορά αλληλεγγύης δεν εμπίπτει στην κατηγορία των «όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιωδώς παρόμοιας φύσης φόρων», που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει συνάψει η χώρα μας.

Συνεπώς, για τα έτη 2015 και επόμενα, στο εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει ισχύουσας ΣΑΦΔ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Επίσης, στο εισόδημα ημεδαπής προέλευσης που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής και για το οποίο η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης, βάσει της ισχύουσας ΣΑΦΔ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης».

Επειδή, από το ηλεκτρονικό σύστημα taxis - υποσύστημα Μητρώου προκύπτει ότι ο του με Α.Φ.Μ.: είναι κάτοικος Ελλάδος χωρίς να έχει ποτέ δηλώσει στο μητρώο αλλαγή φορολογικής κατοικίας.

Επειδή, με την από 25-08-2022 βεβαίωση του της Κυπριακής Δημοκρατίας πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων είναι συνταξιούχος κρατικός υπάλληλος και λαμβάνει σύνταξη από το της Κυπριακής Δημοκρατίας για το σύνολο της

υπηρεσίας του από 01/01/1982 – 31/08/2011, επισημαίνεται δε ότι η περίοδος της υπηρεσίας του στα της από 01/10/1982 -31/08/1995 αναγνωρίστηκε ως συντάξιμη υπηρεσία για σκοπούς σύνταξης.

Επειδή, από το αντίγραφο πιστοποιητικού αποδοχών έτους 2017 του της Κυπριακής Δημοκρατίας (αρ. πρωτ. elenxis/13-10-2023) προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το εν λόγω έτος συντάξιμες αποδοχές ύψους 17.913,74€ και ποσό σύνταξης κοινωνικής ασφάλισης ύψους 12.553,39€.

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. elenxis/30-10-2023 υπόμνημα του ο προσφεύγων εξηγεί τα κάτωθι: «Α) Όσο αφορά τη σύνταξη την οποία λαμβάνω από τις στο συνταξιοδοτικό σύστημα της Κύπρου ισχύουν τα κάτωθι: Σε όλους τους δημοσίου υπαλλήλους και όσο είναι εν ενεργεία παρακρατούνται ποσά από το μισθό τους προκειμένου αυτά στην πορεία να αποδοθούν ως συντάξιμα. Κατά το χρονικό σημείο που αφυπηρέτησα ο ίδιος το μέρος της σύνταξης που προέρχεται από τις ξεκινούσε να αποδίδεται στους συνταξιούχους δημοσίου υπαλλήλους κατά το 63ο έτος της ηλικίας τους. Επειδή, αφυπηρέτησα κατά το 60ο έτος της ηλικίας μου, λάμβανα αρχικώς το σύνολο του ποσού της σύνταξης μου από το της Κύπρου. Μόλις, ωστόσο, έφθασα στο 63ο έτος της ηλικίας μου, πλέον το ποσό της σύνταξης που λάμβανα από το της Κύπρου μειώθηκε τόσο όσο το ποσό που θα αποδιδόταν σε εμένα από τις Ουδόλως, το κομμάτι της σύνταξης που λαμβάνω από τις, δεν αφορά εργασία σε τομέα, παρά εργασία στο και αποδίδεται όπως προελέχθη κατόπιν κρατήσεων που λαμβάνουν χώρα στο μισθό των δημόσιων υπαλλήλων. Β) Η σύνταξη την οποία λαμβάνω από την Κύπρο αφορά αποκλειστικά τα 16 χρόνια τα οποία εργάστηκα ως στην Κύπρο. Για την προγενέστερη εργασία μου στην Ελλάδα λαμβάνω διακριτή σύνταξη στην Ελλάδα (μόλις πέρυσι μου απονεμήθηκε) και για το λόγο αυτό προβαίνω σε τροποποιητικές δηλώσεις των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, από την εικόνα αποδοχών φορολογικού έτους 2022 του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς μέχρι 31/12/2023 στην Α.Α.Δ.Ε. και συγκεκριμένα ο ασφαλιστικός φορέας (.....), Α.Φ.Μ.) προκύπτει να έχει λάβει τα ακόλουθα ποσά κύριας σύνταξης.

Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Έτος Αναφοράς (ΧΡΗΣΗ)
Αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που	1.708,20	1.605,72	321,12	2020

ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).				
Κύρια σύνταξη.	1.708,20	1.605,72	0,00	
Αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	1.699,01	1.597,08	319,39	2018
Αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	1.708,20	1.605,72	321,12	2019
Αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	1.708,20	1.605,72	321,12	2021

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. Δ..Δ.Φ.Ο.Σ. Α ΕΞ 2023/21-11-2023 ΕΜΠ έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Δ..Δ.Φ.Ο.Σ.) της Α.Α.Δ.Ε. σε απάντηση του από 29-06-2022 μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της Δ.Ο.Υ Ε Θεσσαλονίκης αναφέρεται ότι:

«Σε απάντηση του ως άνω σχετικού μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από σύνταξη πηγής Κύπρου που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με κυπριακή υπηκοότητα, η Διεύθυνσή μας σας γνωρίζει τα ακόλουθα ως προς τα θέματα που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της:

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 18 της ανωτέρω αναφερομένης ΣΑΔΦ ορίζεται ότι: «1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμενοι υπό τινός Συμβαλλομένου Κράτους εις οιονδήποτε άτομον έναντι υπηρεσιών παρασχεθεισών εις το Κράτος τούτο κατά την άσκησιν λειτουργήματος Κυβερνητικού χαρακτήρος, φορολογούνται μόνον εις το Κράτος τούτο, εκτός εάν το άτομον είναι υπήκοος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευομένου Κράτους.»

Συνεπώς, αμοιβές συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, που καταβάλλονται από την Κύπρο σε οποιοδήποτε άτομο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στην Κύπρο κατά την άσκηση λειτουργήματος κυβερνητικού χαρακτήρα, φορολογούνται μόνο στην Κύπρο, εκτός εάν το άτομο αυτό είναι υπήκοος Ελλάδος, χωρίς να είναι υπήκοος Κύπρου.

Περαιτέρω, όσον αφορά στο ερώτημα σας σχετικά με τη σύνταξη που καταβάλλεται από την Κύπρο σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε στην Ελλάδα η Δ/νση Νομοθεσίας ΕΕ & ΔΣΚΑ της Γενικής Δ/νσης Διεθνών Συνεργασιών του ΕΦΚΑ απάντησε σε σχετικό ερώτημα μας ότι στους ευρωπαϊκούς κανονισμούς για το συντονισμό της κοινωνικής ασφάλισης (ΕΚ) 883/04 & (ΕΚ) 987/09 δεν υπάρχει πρόβλεψη σχετικά με την

αναγνώριση συνολικής δημόσιας υπηρεσίας για σκοπούς σύνταξης στο άλλο κράτος ή για τη φορολόγηση της αναγνωρισμένης συντάξιμης δημόσιας υπηρεσίας, καθώς και ότι θέματα που σχετίζονται με το Ταμείο ή με τη φορολόγηση δεν εμπίπτουν στο υλικό πεδίο εφαρμογής των ως άνω Κανονισμών και συνεπώς θα πρέπει το συγκεκριμένο θέμα να εξεταστεί σύμφωνα με τις διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ως άνω διατάξεων καθώς και των προσκομιζόμενων δικαιολογητικών, προκύπτει, ότι, ο καθόσον ο προσφεύγων, κάτοικος Ελλάδος αλλά υπήκοος Κύπρου, κατά το έτος 2017 εισέπραξε σύνταξη από την Κυπριακή Δημοκρατία και δη έναντι υπηρεσιών από την άσκηση λειτουργήματος κυβερνητικού χαρακτήρα (..... σε), η σύνταξη αυτή πρέπει να φορολογηθεί μόνο από το Κράτος της Κύπρου και ουδεμία υποχρέωση προς φορολόγηση του εισοδήματος αυτού φέρει στην Ελλάδα.

Κατόπιν των ανωτέρω η με αριθμό ειδοποίησης/12-05-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (υπ' αρ.τροποποιητική δήλωση) με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της από 26-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.: και την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/12-05-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου (υπ' αρ. τροποποιητική δήλωση) με βάση την παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

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

Ακριβές αντίγραφο
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