



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/11/2023

Αριθμ. Αποφ.: **1089**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσ/νική
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/04-11-2022), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ** με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου Πολίχνης Θεσσαλονίκης, επί της οδού , Τ.Κ. 56533, κατά της υπ'αρ. ειδοπ. /12-05-2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ'αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης 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 την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, στις 01.08.2022 έλαβε μήνυμα από την Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου να καταθέσει τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, διότι είχε δηλώσει ανακριβώς συντάξεις προέλευσης Κύπρου που αφορούν το φορολογικό έτος 2016. Ακολούθως, στις 13.09.2022, κατέθεσε μέσω διαδικτύου 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 657, ποσό ύψους 25.300,09€ και κατόπιν νέου μηνύματος που έλαβε, κλήθηκε να προσκομίσει τα απαραίτητα δικαιολογητικά μέσω της εφαρμογής «Τα αιτήματά μου», προκειμένου να γίνει η εκκαθάριση αυτής, όπου απέστειλε τη βεβαίωση συντάξεων έτους 2016. Μετά τον έλεγχο των προσκομιζόμενων στοιχείων, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία καταχώρησε στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ, αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης), ποσό 16.541,88€ και στον κωδικό 781 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα της περ. 16) ποσό 6.650,44€. Κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, εκδόθηκε η με αριθ. 33183/12.05.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με κύριο φόρο 1.131,10€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 99,92€, ήτοι, συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.231,02€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους :

1.Παραβίαση της Σύμβασης περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας – Κύπρου (ΑΝ.573/1968 ΦΕΚ 223/27.9.1968 τ. Α΄), και της αποτροπής της φοροδιαφυγής, εν σχέσει προς τους φόρους εισοδήματος.

2.Δυνάμει της με αριθ. πρωτ. Ε. 2009/11-01-2019 εγκυκλίου, ορίστηκε ότι 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 ΣΑΔΦ, 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 ΣΑΔΦ, δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

3.Παραγραφή αξιώσεων του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

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 Γενικού Λογιστηρίου της Κυπριακής Δημοκρατίας ότι ο προσφεύγων είναι συνταξιούχος κρατικός υπάλληλος, αφυπηρέτησε από τη θέση βοηθού Διευθυντή Σχολείων Δημοτικής εκπαίδευσης την 01/09/2011 και λαμβάνει επαγγελματική σύνταξη από το Γενικό Λογιστήριο 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. φακ. /ΓΗΡ βεβαίωση (λήψης παροχής) του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων της Κυπριακής Δημοκρατίας ότι ο προσφεύγων λαμβάνει θεσμοθετημένη σύνταξη από το ταμείο Κοινωνικών Ασφαλίσεων 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. φακ. βεβαίωση του Υπουργείου Παιδείας, Πολιτισμού, Αθλητισμού και Νεολαίας της Κυπριακής Δημοκρατίας ότι ο προσφεύγων υπηρέτησε στα δημοτικά σχολεία δημοτικής εκπαίδευσης της Κύπρου από 11.09.1995 μέχρι 31.08.2011 και ότι αφυπηρέτησε την 01.09.2011.

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

ε) Αντίγραφο πιστοποιητικού αποδοχών για το 2016 από το Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας.

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

Ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής :

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε στις 13/09/2022, ήτοι, εντός του πέμπτου έτους της παραγραφής, τη με αριθ. καταχώρισης τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για το φορολογικό έτος 2016, παρατάθηκε για ένα ακόμη έτος. Εκ των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για το φορολογικό έτος 2016 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 12/05/2023, ήτοι, πριν την 31/12/2023 και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την ουσία της υπόθεσης :

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 –ΦΕΚ Α' 167/23-7-2013), ορίζει στο **άρθρο 3**, 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. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.» και στο **άρθρο 4**, 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 Ελλάδας από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα. Η παρούσα παράγραφος δεν αποκλείει την εφαρμογή της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου...»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 5 του άρθρου 25..»

Επειδή περαιτέρω, με την Σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ της Ελλάδος και της Κύπρου, όπως κυρώθηκε με τον **Α.Ν. 573/1968 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 223/27.9.1968)**, ορίζεται ότι : **Άρθρο 1** «Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί προσώπων κατοικούντων εις εν ή αμφοτέρα τα Συμβαλλόμενα Κράτη..» **Άρθρο 2** «1. Η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται επί των φόρων εισοδήματος των επιβαλλομένων επ' ονόματι εκάστου Συμβαλλομένου Κράτους ή των πολιτικών αυτού υποδιαίρέσεων ή τοπικών αρχών, ανεξαρτήτως του τρόπου καθ' ον ούτοι επιβάλλονται. 2. Ως φόροι εισοδήματος θεωρούνται πάντες οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων αυτού, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί των κερδών εκ της απαλλοτριώσεως κινητής ή ακινήτου ιδιοκτησίας, των φόρων επί των συνολικών ποσών των ημερομισθίων ή μισθών των καταβαλλομένων υπό επιχειρήσεων, ως επίσης και των φόρων επί της υπερτιμήσεως κεφαλαίου. 3. Οι φόροι επί των οποίων η παρούσα Σύμβασις εφαρμόζεται είναι ειδικώτερον:

α) Προκειμένου περί του Βασιλείου της Ελλάδος:

I) Ο φόρος εισοδήματος επί των φυσικών προσώπων

II) Ο φόρος εισοδήματος, επί των νομικών προσώπων

III) Η εισφορά υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων και πάντες οι λοιποί φόροι επί του εισοδήματος, οι πρόσθετοι φόροι ή λοιπαί εισφοραί, αίτινες επιβάλλονται εντός της επικρατείας του Βασιλείου της Ελλάδος, καλούμεναι εφεξής «Ελληνικός φόρος».

β) Προκειμένου περί της Δημοκρατίας της Κύπρου: Ο φόρος επί του εισοδήματος, καλούμενος εφεξής «Κυπριακός φόρος» 4. Η Σύμβασις εφαρμόζεται επίσης και επί παντός ομοίου φόρου ή ουσιωδώς παρομοίας φύσεως φόρων επιβαλλομένων επιπροσθέτως ή αντί των υφισταμένων φόρων.. 5. Εις το τέλος εκάστου έτους αι αρμόδιαι αρχαί των Συμβαλλομένων Κρατών υποχρεούνται όπως γνωστοποιώσι προς αλλήλας οιασδήποτε μεταβολάς επελθούσας εις την αντίστοιχον αυτών φορολογικήν νομοθεσίαν. **Άρθρο 3** «1. Εις την παρούσαν Σύμβασιν, εκτός εάν άλλως απαιτή η έννοια του κειμένου: α) Οι όροι «Συμβαλλόμενον Κράτος» και «το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος» σημαίνουν

το Βασίλειον της Ελλάδος ή την Κύπρον, ως το κείμενον ορίζει.... ζ) Οι όροι «κάτοικος του ενός Συμβαλλομένου Κράτους» και «κάτοικος του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους» σημαίνουν πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Ελλάδος ή πρόσωπον το οποίον είναι κάτοικος της Κύπρου, ως το κείμενον ορίζει. **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 εμμίσθου υπηρεσίας θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω.» **Άρθρο 18** «1. Αμοιβαί, συμπεριλαμβανομένων συντάξεων, καταβαλλόμεναι υπό τινος Συμβαλλομένου Κράτους εις οιονδήποτε άτομον έναντι υπηρεσιών παρασχεθισών 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 εχούσας σχέσιν με εμπόριον ή εργασίας ασκουμένας υπό ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή των προς τούτο εξομοιουμένων Οργανισμών. Εις την περίπτωσιν 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.

Αρθρο 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.

Αρθρο 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 (πιλοτική 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 ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου περιέχεται και στις λοιπές 56 ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η χώρα μας, στις οποίες ορίζεται ότι οι ΣΑΔΦ 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 ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο II της ΣΑΔΦ με τη Σουηδία και άρθρο 2 όλων των λοιπών ΣΑΔΦ 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 ΣΑΔΦ, 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 ΣΑΔΦ, 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 Γενικού Λογιστηρίου της Κυπριακής Δημοκρατίας πιστοποιείται ότι ο προσφεύγων είναι συνταξιούχος κρατικός υπάλληλος και λαμβάνει επαγγελματική σύνταξη από το Γενικό Λογιστήριο 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 δημοσία σχολεία της Ελλάδας από 01/10/1982 -31/08/1995 αναγνωρίστηκε ως συντάξιμη υπηρεσία για σκοπούς επαγγελματικής σύνταξης.

Επειδή, από το αντίγραφο πιστοποιητικού αποδοχών έτους 2016 του Γενικού Λογιστηρίου της Κυπριακής Δημοκρατίας προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε κατά το εν λόγω έτος συντάξιμες αποδοχές ύψους 18.649,65€ και ποσό σύνταξης κοινωνικής ασφάλισης ύψους 6.650,44€.

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 κοινωνικές ασφαλίσεις στο συνταξιοδοτικό σύστημα της Κύπρου ισχύουν τα κάτωθι: Σε όλους τους δημοσίους 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 κοινωνικές ασφαλίσεις ξεκινούσε να αποδίδεται στους συνταξιούχους δημοσίους 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 Γενικό Λογιστήριο της Κύπρου. Μόλις, ωστόσο, έφθασα στο 63ο έτος της ηλικίας μου, πλέον το ποσό της σύνταξης που λάμβανα από το Γενικό Λογιστήριο της Κύπρου μειώθηκε τόσο όσο το ποσό που θα αποδιδόταν σε εμένα από τις κοινωνικές ασφαλίσεις. Ουδόλως, το κομμάτι της σύνταξης που λαμβάνω από τις κοινωνικές ασφαλίσεις, δεν αφορά εργασία σε ιδιωτικό τομέα, παρά εργασία στο Δημόσιο 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 εκπαιδευτικός 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 ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΣ ΕΘΝΙΚΟΣ ΦΟΡΕΑΣ ΚΟ (ΟΠΣ-ΙΚΑ (Ν4387), 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 ανάγονται (υποβάλλεται Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).	1.708,20	1.605,72	321,12	2020
Κύρια σύνταξη.	1.708,20	1.605,72	0,00	
Αναδρομικά κύριας σύνταξης που φορολογούνται στο έτος που ανάγονται (υποβάλλεται	1.699,01	1.597,08	319,39	2018

Τροποποιητική δήλωση στα έτη που αφορούν).				
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, καταβαλλόμενα 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 δημόσιο σχολείο στην Ελλάδα η Δ/ση Νομοθεσίας ΕΕ & ΔΣΚΑ της Γενικής Δ/σης 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 επαγγελματικό 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, εφόσον ο προσφεύγων, κάτοικος Ελλάδος με κυπριακή υπηκοότητα, κατά το έτος 2016 εισέπραξε σύνταξη από την Κυπριακή Δημοκρατία και δη έναντι υπηρεσιών από την άσκηση λειτουργήματος κυβερνητικού χαρακτήρα (δάσκαλος σε δημόσια σχολεία), 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 διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ'αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, 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 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με βάση την υπ'αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016, 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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.