



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12.12.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης:

2158

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 552
E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της κατοίκου, κατά της με αριθ. δηλ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Προϊστάμενης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού φορολογικού έτους 2022 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

Η προσφεύγουσα την υπέβαλε με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης κοινή με το σύζυγό της Αρχική Ηλεκτρονική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, όπου κλήθηκε υποχρεωτικώς να συμπληρώσει στον κωδικό 620 (πίνακας 6) «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδ. τρόπο, με ηλεκτρονική πληροφόρηση» του εντύπου Ε1, το ποσό των 227.978,78€ που έλαβε στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου της εταιρείας στο οποίο συμμετείχε λόγω της παρελθούσης εργασιακής σχέσεως που είχε με την εταιρεία Επιπλέον στον κωδικό 614 «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 4» του εντύπου Ε1 δηλώθηκε το ποσό φόρου ύψους 89.133,77 ευρώ που παρακρατήθηκε κατά την καταβολή του ποσού του εν λόγω ασφαρίσματος. Η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη από την προσφεύγουσα στο πλαίσιο της μη αποδοχής τόσο της ως άνω φορολόγησης στην πηγή όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με το άρθρο 43^Α του ΚΦΕ, λόγω απαλλαγής της φορολογήσεως του εν λόγω εισοδήματος βάσει της Συμβάσεως Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γαλλίας.

Στη συνέχεια, κατόπιν πρόσκλησης της Φορολογικής Αρχής, υπέβαλε το από Υπόμνημα επί της Δηλώσεως Επιφυλάξεως της δια του με κωδ. αιτήματός της προς την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία εκκαθαρίσεως του φόρου.

Η Φορολογική Αρχή δεν έκανε δεκτή την ως άνω επιφύλαξη με την έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης προσβαλλόμενης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. για το φορολογικό έτος 2020, με την οποία προέκυψε για την προσφεύγουσα αναλογών φόρος εισοδήματος ύψους 4,09 ευρώ, παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος ύψους 4,17 ευρώ, αναλογούσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17.948,88 ευρώ, πιστωτικό ποσό κύριου φόρου ύψους 0,08 ευρώ, πλέον χρεωστικού ποσού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 17.948,88 ευρώ, ήτοι ποσό πληρωμής ύψους 17.948,80 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται:

α) να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παραλείψεως της Διοικήσεως,

β) να της επιστραφεί εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσό το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξεως και

γ) να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της παρούσης, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Εσφαλμένη φορολόγηση του ποσού του ασφαρίσματος στην πηγή και κατά την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, διότι βάσει Σ.Α.Δ.Φ. αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται τα εξής:

«Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ... ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15§4 του ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός συντελεστής

.....

4. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται αυτοτελώς:

α) Με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή.

β) Με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή που υπερβαίνει «κατά το μέρος» τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ.

Οι συντελεστές των ανωτέρω περιπτώσεων αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.... 2. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας (Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν

επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

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

Επειδή, με την υπ' αριθ. Ε.2204/24.12.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση και οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 (Α' 207) για την απαλλαγή των εισοδημάτων του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021», διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 με τις οποίες προστέθηκαν παράγραφοι 49 και 50 στο άρθρο 72 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Με τις διατάξεις αυτές, ειδικά για το φορολογικό έτος 2020 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Α. Απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2020 (παρ. 49 άρθρου 72 του ΚΦΕ)

2. Ειδικότερα, κατά το φορολογικό έτος 2020 δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ στο εισόδημα από τις ακόλουθες κατηγορίες: α) από «επιχειρηματική δραστηριότητα», β) από «κεφάλαιο» (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα και ακίνητη περιουσία) καθώς και γ) από «υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

3. Στα εισοδήματα των ως άνω κατηγοριών περιλαμβάνονται αυτά για τα οποία ο φορολογούμενος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης στο φορολογικό έτος 2020, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ και την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων.

.....

5. Για το φορολογικό έτος 2020 επιβαρύνονται με ειδική εισφορά αλληλεγγύης τα κάθε είδους εισοδήματα από «μισθωτή εργασία και συντάξεις» κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ανεξαρτήτως του τρόπου φορολογίας αυτών (με την κλίμακα του άρθρου 15 ή αυτοτελώς). Επομένως, για το φορολογικό έτος 2020 επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στις αμοιβές μελών Δ.Σ. της περ. δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ, καθώς και στο εισόδημα της περ. στ` της παραγράφου 2 του άρθρου 12 ΚΦΕ.

....

Β. Απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (παρ. 50 άρθρου 72 ΚΦΕ)

7. Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2021, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα έχει εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ. Ομοίως δε θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης στις αμοιβές μελών Δ.Σ. της περ. δ` της παραγράφου 2

του άρθρου 12, καθώς και στο εισόδημα της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ. Συνεπώς, για τα εισοδήματα αυτά από τον Ιανουάριο του 2021 δεν θα πρέπει να διενεργείται παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρ. 6 του άρθρου 43Α του ΚΦΕ.

8. Αντιθέτως, παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης διενεργείται στις κάθε είδους συντάξεις από όποιον φορέα και αν καταβάλλονται. Διευκρινίζεται, περαιτέρω, ότι το ασφαλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (περ. ζ' παρ. 3 άρθρου 12 ΚΦΕ), είτε καταβάλλεται εφάπαξ είτε με τη μορφή περιοδικής παροχής, αποτελεί εισόδημα από σύνταξη και όχι από μισθωτή εργασία και ως εκ τούτου δεν απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ούτε για το φορολογικό έτος 2020 ούτε για το φορολογικό έτος 2021. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.Δ. 4386 /3.11.1964 «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Γαλλικής Δημοκρατίας συμβάσεως αποσκοπούσης την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος»:

« **ΣΥΜΒΑΣΙΣ**

Μεταξύ της Ελλάδος και της Γαλλίας αποσκοπούσα την αποφυγήν της διπλής φορολογίας και την θέσπισιν κανόνων αμοιβαίας διοικητικής επικουρίας εν σχέσει προς τον φόρον επί του εισοδήματος.

`Αρθρον 1.

1. Η παρούσα σύμβασις εφαρμόζεται εις τους φόρους επί του εισοδήματος οι οποίοι εισεπράχθησαν διά λογαριασμόν εκάστου των Συμβαλλομένων Κρατών, των πολιτικών των υποδιαιρέσεων και των κατά τόπους Κοινοτήτων, οιονδήποτε και αν είναι το σύστημα της εισπράξεως.

Ως φόροι επί του εισοδήματος θεωρούνται οι φόροι οι επιβαλλόμενοι επί του συνολικού εισοδήματος ή επί στοιχείων εισοδήματος καθώς και οι φόροι επί της υπεραξίας.

...

`Αρθρον 12.

Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του κατωτέρω άρθρου 14, αι συντάξεις και αι ισόβιοι παροχαί δεν φορολογούνται ειμή εντός του Συμβαλλομένου Κράτους του οποίου ο λαμβάνων τυγχάνει κάτοικος. ..

....

`Αρθρον 14.

1. Αποζημιώσεις αι οποίαι εχορηγήθησαν ως ημερομίσθια, συμπληρωματικά αμοιβαί, μισθοί και συντάξεις υπ' ενός των Συμβαλλομένων Κρατών ή υπ' ενός νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου του Κράτους τούτου, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών παρεχομένων ή παρασχεθεισών, φορολογούνται εις το Κράτος τούτο.»

Επειδή, με τον νόμο υπ' αριθ. 4984/2022 (ΦΕΚ Α' 202/25.10.2022) κυρώθηκε η σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Γαλλικής Δημοκρατίας για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας αναφορικά με φόρους εισοδήματος και την πρόληψη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, η οποία αν και δεν έχει τεθεί ακόμα σε ισχύ προβλέπει τα κάτωθι:

«... **ΑΡΘΡΟ 17**

ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 2 του Άρθρου 18, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έναντι προηγούμενης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

ΑΡΘΡΟ 18

ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

1. α) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ή πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος ή υποδιάρθρωση, ή τοπική ή περιφερειακή αρχή ή νομικό πρόσωπο, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος.

β) Ωστόσο, αυτοί οι μισθοί, τα ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν οι υπηρεσίες παρέχονται σε αυτό το Κράτος και το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους, χωρίς να είναι επίσης υπήκοος του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

2. α) Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών, ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτό το Κράτος, υποδιάρθρωση, αρχή ή νομικό πρόσωπο, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος

β) Ωστόσο, αυτές οι συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος αυτού του Κράτους, χωρίς να είναι ταυτόχρονα υπήκοος του πρώτου μνημονευόμενου Κράτους.

3. Οι διατάξεις των Άρθρων 14, 15, 16 και 17 εφαρμόζονται σε μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε σχέση με επιχειρηματική δραστηριότητα που διεξάγεται από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος ή πολιτική υποδιάρθρωση ή τοπική ή περιφερειακή αρχή αυτού ή από ένα νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου αυτών.

Κεφάλαιο IV ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΑΡΘΡΟ 21

ΕΞΑΛΕΙΨΗ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Στην περίπτωση της Γαλλίας, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Ανεξάρτητα από οποιαδήποτε άλλη διάταξη της παρούσας Σύμβασης, εισόδημα που μπορεί να φορολογείται ή φορολογείται μόνο στην Ελληνική Δημοκρατία, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης, λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του Γαλλικού φόρου όταν αυτό το εισόδημα δεν απαλλάσσεται από φόρο εταιριών σύμφωνα με τη Γαλλική εθνική νομοθεσία. Σε αυτήν την περίπτωση, ο Ελληνικός φόρος δεν εκπίπτει από αυτό το εισόδημα, αλλά ο κάτοικος της Γαλλίας, με την επιφύλαξη των όρων και των περιορισμών που προβλέπονται στις υποπαραγράφους (i) και (ii), δικαιούται πίστωση έναντι του Γαλλικού φόρου. Αυτή η πίστωση φόρου είναι ίση:

(i) στην περίπτωση εισοδήματος εκτός αυτού που αναφέρεται στην υποπαραγράφο (ii), με το ποσό του Γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό το εισόδημα, υπό την προϋπόθεση ότι ο κάτοικος της Γαλλίας υπόκειται στον Ελληνικό φόρο αναφορικά με αυτό το εισόδημα

(ii) στην περίπτωση εισοδήματος που υπόκειται στο φόρο εταιριών που αναφέρεται στο Άρθρο 7 και στην παράγραφο 2 του Άρθρου 13, και στην περίπτωση εισοδήματος που αναφέρεται στο Άρθρο 10. Άρθρο 11, Άρθρο 12, στις παραγράφους 1 και 4 του Άρθρου 13, στην παράγραφο 3 του Άρθρου 14. στο Άρθρο 15 και στις παραγράφους 1 και 2 του Άρθρου 16, με

το ποσό του φόρου που καταβάλλεται στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις αυτών των Άρθρων ωστόσο, αυτή η πίστωση φόρου δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του Γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό το εισόδημα.

β) (i) εννοείται ότι ο όρος «ποσό του Γαλλικού φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό το εισόδημα», όπως χρησιμοποιείται στην υποπαράγραφο α), σημαίνει:

- όταν ο φόρος επί αυτού του εισοδήματος υπολογίζεται με την εφαρμογή αναλογικού συντελεστή, το ποσό του εν λόγω καθαρού εισοδήματος πολλαπλασιαζόμενο με τον συντελεστή που πραγματικά εφαρμόζεται σε αυτό το εισόδημα

- όταν ο φόρος επί αυτού του εισοδήματος υπολογίζεται με την εφαρμογή προοδευτικής κλίμακας, το ποσό του εν λόγω καθαρού εισοδήματος πολλαπλασιαζόμενο με τον συντελεστή που προκύπτει από την αναλογία του φόρου που είναι πραγματικά καταβλητέος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος που φορολογείται σύμφωνα με τη Γαλλική νομοθεσία προς το ποσό αυτού του συνολικού καθαρού εισοδήματος.

(ii) εννοείται ότι ο όρος «ποσό του φόρου που καταβάλλεται στην Ελλάδα», όπως χρησιμοποιείται στην υποπαράγραφο α), σημαίνει το ποσό του Ελληνικού φόρου που βαρύνει πραγματικά και οριστικά σε σχέση με τα εν λόγω είδη εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της Σύμβασης, έναν κάτοικο της Γαλλίας που φορολογείται επί αυτών των κατηγοριών εισοδήματος σύμφωνα με τη Γαλλική νομοθεσία.

2. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

α) Όταν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στη Γαλλία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, η Ελληνική Δημοκρατία αναγνωρίζει ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβάλλεται στη Γαλλία

Ωστόσο, αυτή η έκπτωση δεν δύναται να υπερβαίνει εκείνο το τμήμα του φόρου εισοδήματος, όπως υπολογίζεται προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί στο εισόδημα που φορολογείται στη Γαλλία.

β) Όταν, σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της Σύμβασης, εισόδημα που αποκτάται από κάτοικο της Ελληνικής Δημοκρατίας απαλλάσσεται από φόρο σε αυτό το Κράτος, το εν λόγω Κράτος μπορεί παρόλα αυτά, κατά τον υπολογισμό του ποσού του φόρου επί του εναπομείναντος εισοδήματος αυτού του κατοίκου, να λάβει υπόψη το απαλλασσόμενο εισόδημα. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1128/27.10.2006 Εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση αμοιβών βάσει συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας», διευκρινίζονται τα εξής:

«Φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, βάσει των αντίστοιχων διατάξεων των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος.

Με αφορμή ερωτήματα που τίθενται κατά καιρούς στην Υπηρεσία μας από τους ενδιαφερόμενους και διάφορους άλλους φορείς, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, αποστέλλουμε συνημμένα, για ενημέρωσή σας και εφαρμογή, αναλυτικό πίνακα, στον οποίο παρατίθεται με αλφαβητική σειρά "συλλογή" των σχετικών διατάξεων. Στον εν λόγω πίνακα αναλύονται τα σχετικά άρθρα που αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων, παροχών και άλλων παρόμοιων αμοιβών, οι οποίες προέρχονται από πηγές ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και καταβάλλονται σε κατοίκους Ελλάδας, αλλά και αυτών που προέρχονται από πηγές Ελλάδας και καταβάλλονται σε κατοίκους του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους.

Για πληρέστερη ενημέρωσή σας, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

I. 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.

II. Πρότυπο Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)

Η Ελλάδα, ως μέλος του ΟΟΣΑ, στις διαπραγματεύσεις για τη σύναψη Σ.Α.Δ.Φ με άλλα Κράτη μέλη ή μη μέλη του εν λόγω Οργανισμού, ακολουθεί το Πρότυπο Σύμβασής του, το οποίο αποτελείται από α) το κείμενο της ΣΑΔΦ και β) τα ερμηνευτικά σχόλια (Commentaries) που ερμηνεύουν και επεξηγούν τις διατάξεις των άρθρων του Προτύπου. Ειδικότερα, η φορολογική μεταχείριση των συντάξεων και των παρόμοιων αμοιβών προσδιορίζεται στα άρθρα 18 & 19 του Προτύπου. Με τις διατάξεις των εν λόγω άρθρων καθορίζονται οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη φορολόγηση των συντάξεων, είτε στο Κράτος Πηγής (δηλαδή στο Κράτος από το οποίο παρέχεται η σύνταξη), είτε στο Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου, είτε σε ορισμένες περιπτώσεις και στα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη.

Η σημασία του υποδείγματος του ΟΟΣΑ και των σχολίων που το συνοδεύουν, είναι σημαντική για την ερμηνεία μιας Σ.Α.Δ.Φ. Ως εκ τούτου, κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα συγκεκριμένα άρθρα του κειμένου του Προτύπου ως, επίσης, και η ανάλυση όρων και εννοιών που απαντώνται στις Σ.Α.Δ.Φ., βάσει των ερμηνευτικών σχολίων του Προτύπου. Όπως ορίζεται στο άρθρο 18 του ως άνω Προτύπου, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 19, συντάξεις (pensions) και άλλες παρόμοιες αμοιβές (similar remuneration) που καταβάλλονται σε κάτοικο ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης, φορολογούνται μόνο σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Κατοικίας του δικαιούχου).

Το άρθρο αυτό καλύπτει συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται έναντι προηγούμενης εξαρτημένης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, συντάξεις που λαμβάνουν χήρες και ορφανά, καθώς και συντάξεις οι οποίες καταβάλλονται έναντι υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε ένα Κράτος ή πολιτική υποδιαίρεση ή τοπική αρχή αυτού και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 19 (περί Κυβερνητικών Συντάξεων). Με τον όρο "σύνταξη" νοείται η περιοδική πληρωμή, ενώ ο όρος "παρόμοιες αμοιβές" έχει ευρύτερη έννοια και μπορεί να περιλαμβάνει και μη-περιοδικές πληρωμές. Π.χ. την περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να επιλέξει, κατά τη συνταξιοδότησή του, την εφάπαξ καταβολή της σύνταξης, αντί της περιοδικής καταβολής της. Αντίθετα, δεν αποτελεί "παρόμοια αμοιβή" η επιστροφή συνταξιοδοτικών εισφορών μετά από προσωρινή εργασία.

Επισημαίνεται ότι, το άρθρο 18 δεν καλύπτει συντάξεις που καταβάλλονται λόγω προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Οι συντάξεις αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 του Προτύπου του ΟΟΣΑ, στο οποίο προσδιορίζεται η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που δεν αναφέρονται στα προηγούμενα άρθρα της Σύμβασης. Υπογραμμίζεται, ωστόσο, ότι σε ορισμένες προγενέστερες του Προτύπου Συμβάσεις, το άρθρο που αναφέρεται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων διαφοροποιείται και καλύπτει και

τις συντάξεις που καταβάλλονται έναντι προηγούμενων ανεξάρτητων προσωπικών υπηρεσιών. Βλ. π.χ. τις Συμβάσεις Ελλάδας-ΗΠΑ, Ελλάδας - Ηνωμένου Βασιλείου, Ελλάδας-Ο.Δ. Γερμανίας κ.λ.π.

Θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις που τα Συμβαλλόμενα Κράτη επιθυμούσαν να διευρύνουν το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 18, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν τον όρο "παροχές (annuities)". Ο όρος καλύπτει π.χ. ορισμένα ποσά που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες ζωής. Σε άλλες περιπτώσεις, τα Συμβαλλόμενα Κράτη υιοθετώντας τα ερμηνευτικά σχόλια του Προτύπου του ΟΟΣΑ, συμφώνησαν και συμπεριέλαβαν διάταξη με την οποία προβλέπεται ότι, συντάξεις και άλλα χρηματικά ποσά (πληρωμές) που καταβάλλονται σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το Κράτος (το Κράτος Πηγής). Δίνεται, δηλαδή, το δικαίωμα και στο Κράτος Πηγής να φορολογήσει τις συντάξεις (π.χ. ΙΚΑ, ΟΓΑ, ΤΣΑ κλπ) και τα χρηματικά ποσά (π.χ. επιδόματα ανεργίας, ανικανότητας, ατυχημάτων εργασίας, ασθενείας, καθώς και άλλα παρόμοιας φύσης επιδόματα) που καταβλήθηκαν σύμφωνα με την κοινωνική ασφαλιστική νομοθεσία του (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Λουξεμβούργου). Σε ορισμένες, ωστόσο, Συμβάσεις προβλέπεται ότι το δικαίωμα φορολόγησης ανήκει αποκλειστικά στο Κράτος Πηγής (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Φινλανδίας). Επίσης, η εν λόγω διάταξη διαφοροποιείται σε κάποιες Συμβάσεις και καλύπτει μόνο συντάξεις (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Αυστρίας), ενώ σε άλλες καλύπτει μόνο χρηματικά ποσά (πληρωμές) (π.χ. Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας-Δανίας). Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 19 του Προτύπου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, αναφέρονται στη φορολογική μεταχείριση των συντάξεων που σχετίζονται με Κυβερνητικές υπηρεσίες. Σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου, συντάξεις και άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται από ένα Κράτος ή από πολιτικές υποδιαιρέσεις ή από τοπικές αρχές αυτού (π.χ. ομόσπονδα κράτη, περιφέρειες, επαρχίες, δημοτικά διαμερίσματα, δήμοι κ.λ.π.) ή από ταμεία που συστάθηκαν από αυτά, σε ένα φυσικό πρόσωπο για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν προς το Κράτος αυτό ή τις πολιτικές υποδιαιρέσεις ή τις τοπικές αρχές αυτού, φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό (το Κράτος Πηγής). Εντούτοις, οι ως άνω συντάξεις και παρόμοιες αμοιβές φορολογούνται μόνο στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος (το Κράτος Κατοικίας), αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού. Επισημαίνεται ότι, σε ορισμένες Συμβάσεις, όπως π.χ. στη Σύμβαση Ελλάδας-Γαλλίας, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δυο Συμβαλλόμενα Κράτη. Ωστόσο, η σύνταξη φορολογείται μόνο στο Κράτος Κατοικίας, αν το φυσικό πρόσωπο είναι κάτοικος και υπήκοος του Κράτους αυτού, χωρίς όμως να είναι υπήκοος του άλλου Κράτους. Για παράδειγμα, η σύνταξη που λαμβάνει κάτοικος και υπήκοος Ελλάδας από το Κράτος της Γαλλίας, θα φορολογηθεί μόνο στην Ελλάδα. Εάν, όμως, ο εν λόγω κάτοικος έχει και την γαλλική υπηκοότητα, η σύνταξή του θα φορολογηθεί και στα δυο Κράτη. ...

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΣΥΝΤΑΞΕΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΟΜΟΙΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΓΑΛΛΙΑ Ν.Δ. 4386/1964 Φ.Ε.Κ. 77/Α /1965

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

Άρθρο 12

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 14, οι συντάξεις και ισόβιες παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο Ελλάδας, φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

Άρθρο 14

παρ. 1: Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος όμως Γαλλίας ή από ένα Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν όμως το Κράτος αυτό, φορολογούνται και στα δυο Κράτη.

Παρ. 2: -Εάν, όμως, οι ως άνω συντάξεις χορηγούνται σε πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι και υπήκοοι Ελλάδας χωρίς να είναι ταυτόχρονα υπήκοοι Γαλλίας, οι συντάξεις αυτές φορολογούνται μόνο στην Ελλάδα.

- Η παρ.1 του εν λόγω άρθρου δεν έχει εφαρμογή όταν οι συντάξεις καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού.

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

Άρθρο 12

Με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 14, οι συντάξεις και ισόβιες παροχές που καταβάλλονται σε κάτοικο Γαλλίας, φορολογούνται μόνο στη Γαλλία.

Άρθρο 14

παρ. 1: Συντάξεις που καταβάλλονται από το Κράτος όμως Ελλάδας ή από ένα Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού, έναντι διοικητικών ή στρατιωτικών υπηρεσιών που παρασχέθηκαν όμως το Κράτος αυτό, φορολογούνται και στα δυο Κράτη.

Παρ. 2: -Εάν, όμως, οι ως άνω συντάξεις χορηγούνται σε πρόσωπα τα οποία είναι κάτοικοι και υπήκοοι Γαλλίας χωρίς να είναι ταυτόχρονα υπήκοοι Ελλάδας, οι συντάξεις αυτές φορολογούνται μόνο στη Γαλλία.

- Η παρ.1 του εν λόγω άρθρου δεν έχει εφαρμογή όταν οι συντάξεις καταβάλλονται για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο εμπορικής ή βιομηχανικής δραστηριότητας ασκούμενης από το εν λόγω Κράτος ή Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου του Κράτους αυτού.

.....».

Επειδή, περαιτέρω με την υπ' αριθ. 2465/2018 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν τα ακόλουθα:

«... 5. Επειδή, κατά την έννοια των προεκτεθεισών διατάξεων του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ, το οποίο ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής της, φόρος επί του εισοδήματος ή, τουλάχιστον, φόρος “χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου” με φόρο επί του εισοδήματος είναι, ιδίως, οριστική χρηματική παροχή φυσικού ή νομικού προσώπου προς το κράτος, που έχει υποχρεωτικό χαρακτήρα και καταβάλλεται χωρίς ειδικό αντάλλαγμα, για την αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015), προς εξυπηρέτηση είτε των εν γένει δημοσιονομικών αναγκών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., 1222/2017), στις οποίες περιλαμβάνεται προφανώς και η κάλυψη του δημοσιονομικού της ελλείμματος, είτε και ειδικού δημόσιου σκοπού (πρβλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., 1222/2017), όπως είναι η κρατική οικονομική ενίσχυση ορισμένων, οικονομικά ασθενών ή ευπαθών, κατηγοριών προσώπων (πρβλ. ΣτΕ 1222/2017), εφόσον η εν λόγω επιβάρυνση (έστω κι αν δεν έχει, κατά το άρθρο 78 του ελληνικού Συντάγματος, ως “αντικείμενο” το εισόδημα ορισμένου οικονομικού/φορολογικού έτους: πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015) έχει ως βάση επιβολής το συνολικό καθαρό εισόδημα του βαρυνόμενου προσώπου σε ορισμένο οικονομικό/φορολογικό έτος. Και τούτο, ανεξαρτήτως του εάν η ανωτέρω οικονομική επιβάρυνση έχει “έκτακτο” χαρακτήρα, δοθέντος ότι (α) το άρθρο Ι της ΣΑΔΦ δεν προβλέπει τέτοιο κριτήριο διάκρισης, (β) η έλλειψη εννοιολογικού ορισμού στη ΣΑΔΦ των “τακτικών” ή των “έκτακτων” φόρων, βάσει αντικειμενικών και προβλέψιμων στην εφαρμογή τους κριτηρίων, δημιουργεί ασάφεια, ασύμβατη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, που είναι τόσο σημαντική στο πεδίο του φορολογικού δικαίου και (γ) τυχόν ερμηνεία του

άρθρου Ι κατά τρόπο που αποκλείει γενικά από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ τους “έκτακτους” φόρους, υπό την έννοια των φόρων που επιβάλλονται εφάπαξ ή έχουν προσωρινή ισχύ (περιοριζόμενη λ.χ. σε ένα ή δύο φορολογικά έτη), ακόμα κι αν δεν συντρέχουν συναφώς εξαιρετικές και έκτακτες συνθήκες, όπως θεομηνία (πρβλ. ΣτΕ 3189/1992, 797/1986) ή άμεσος κίνδυνος στάσης πληρωμών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 153/2018), θα παρείχε κατ’ ουσίαν στα συμβαλλόμενα κράτη και, ειδικότερα, σε υπόθεση όπως η παρούσα, στην Ελληνική Δημοκρατία, τη δυνατότητα ευχερούς καταστρατήγησης των διατάξεών της και, συνακόλουθα δεν θα ήταν συμβατή με την ανάγκη διαφύλαξης της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους, καθόσον ο Έλληνας νομοθέτης, ο οποίος είναι κατ’ αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους με διάφορους τρόπους (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015), θα μπορούσε να προβλέπει έκτακτη/εφάπαξ φορολογική επιβάρυνση επί του καθαρού εισοδήματος ορισμένου έτους (βλ. ΣτΕ 1773/2018 επταμ., 1222/2017), η οποία θα μπορούσε να επαναλαμβάνεται, ενδεχομένως με κάποιες παραλλαγές ως προς τα ειδικότερα χαρακτηριστικά του προβλεπόμενου βάρους (ιδίως, ως προς τη βάση επιβολής του και το φορολογικό συντελεστή), περιοδικά/συστηματικά ή και επί σειρά ετών, με συνέπεια τη νόθευση του καθιερωθέντος με τη ΣΑΔΦ συστήματος κατανομής και άσκησης της φορολογικής εξουσίας των συμβληθέντων μερών. Γι’ αυτό, άλλωστε, σε κάθε περίπτωση (δηλαδή, ακόμα κι αν γινόταν δεκτή η ως άνω ερμηνευτική εκδοχή περί αποκλεισμού από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ των “έκτακτων” φόρων επί του εισοδήματος), οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ 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: πρβλ. ΣτΕ 797/1986), 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.

...

7. Επειδή, η ένδικη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνιστά φόρο, με βάση επιβολής το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα των βαρυνόμενων φυσικών προσώπων, ο οποίος θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας (βλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015). Ο φόρος αυτός επιβλήθηκε διαδοχικά στα (άνω των 12.000 ευρώ) εισοδήματα των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις χρήσεις (φορολογικά έτη) 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015. Επομένως, κατά το ένδικο φορολογικό έτος (2015), η επίμαχη εισφορά ήδη επιβαλλόταν συνεχόμενα επί έξι (συναπτά) φορολογικά έτη, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηριστεί ως “έκτακτη” ή προσωρινή, χωρίς να ασκεί επιρροή, από την άποψη αυτή, το στοιχείο ότι με το ν. 4334/2015 επήλθαν οι προαναφερόμενες μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές. Άλλωστε, 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. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα και σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 5, 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 του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ.

.....

9. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν. 3986/2011, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στο “ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, [...] φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο [...]”. Συνεπώς, επιβάλλεται, κατ’ αρχήν, και στο εισόδημα του άρθρου 42 (παρ. 1 και 3) του ΚΦΕ, έστω κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, δυνάμει διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας (όπως η παράγραφος 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ). Ωστόσο, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν μπορεί να επιβληθεί νομίμως στο παραπάνω εισόδημα, εάν τούτο θα ήταν αντίθετο σε κανόνα υπερνομοθετικής ισχύος, όπως σε διάταξη διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, που έχει κυρωθεί με νόμο. ...».

Επειδή, με την υπ’ αριθ. Ε. 2009/11.01.2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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», διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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 Ι 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 οιασδήποτε 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 Ι 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 οποιουσδήποτε

ταυτόσημους ή ουσιαστικά παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής τους, επιπροσθέτως ή σε αντικατάσταση των υφισταμένων φόρων (βλ. σχετικά άρθρο Ι των ΣΑΔΦ με το Ην. Βασίλειο, τις ΗΠΑ, τη Γερμανία και την Ινδία, άρθρο ΙΙ 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.1099/2018 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 ουσιαστικά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 «Δήλωση με επιφύλαξη» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό «της φορολογητέας ύλης για την οποία» διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές..».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα στις υπέβαλε με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης κοινή με το σύζυγό της Αρχική Ηλεκτρονική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, όπου κλήθηκε υποχρεωτικώς να συμπληρώσει στον κωδικό 620 (πίνακας 6) «Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φοροολογούνται με ειδ. τρόπο, με ηλεκτρονική πληροφόρηση», ποσό 227.978,78 € του εντύπου Ε1, που έλαβε στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου της εταιρείας στο οποίο συμμετείχε λόγω της παρελθούσης εργασιακής σχέσεως που είχε με την εταιρεία Επιπλέον στον κωδικό 614 «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 4» του εντύπου Ε1 δηλώθηκε το ποσό φόρου ύψους 89.133,77 ευρώ που παρακρατήθηκε κατά την καταβολή του ποσού του εν λόγω ασφαρίσματος. Η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε με επιφύλαξη από την προσφεύγουσα στο πλαίσιο της μη αποδοχής τόσο της ως άνω φορολόγησης στην πηγή όσο και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με το άρθρο 43Α του ΚΦΕ, λόγω απαλλαγής της φορολογήσεως του εν λόγω εισοδήματος βάσει της Συμβάσεως Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Γαλλίας.

Επειδή, στη συνέχεια και κατόπιν πρόσκλησης της Φορολογικής Αρχής, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού το με κωδ. αίτημά της με

συνημμένη την «Δήλωση Επιφυλάξεως επί ασφαρίσματος» με την οποία ζητούσε να μην φορολογηθεί στην πηγή όσο και ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης λόγω απαλλαγής της φορολόγησης του εν λόγω εισοδήματος βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. Με την ως άνω αίτηση προσκομίζει στην φορολογική αρχή τα σχετικά δικαιολογητικά, προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία εκκαθάρισεως του φόρου.

Επειδή, ακολούθησε η έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης προσβαλλόμενης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. για το φορολογικό έτος 2020, με την οποία η Φορολογική Αρχή δεν έκανε δεκτή την ως άνω επιφύλαξη.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς όπως ισχυρίζεται εσφαλμένα φορολογήθηκε το ποσό του ασφαρίσματος στην πηγή και κατά την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, διότι βάσει Σ.Α.Δ.Φ. αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα και προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού της προσκομίζει τα κάτωθι:

- Ακριβές φωτοαντίγραφο της από απόδειξης είσπραξης της εταιρείας σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε κατόπιν αιτήσεως της εφάπαξ ποσό από το Ομαδικό Ασφαλιστήριο Νοτης, ως εξής: μικτό ποσό 317.112,55€, παρακρατηθείς φόρος 89.133,77 €, ήτοι καθαρό πληρωτέο ποσό 227.978,78 €.
- Μεταφρασμένο στην ελληνική γλώσσα φωτοαντίγραφο της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος 2020 στη Γαλλική Δημοκρατία, σύμφωνα με το οποίο δηλώνει συντάξεις φορολογητέες με 7,5% ύψους 317.112,00 €.
- Ακριβές φωτοαντίγραφο της από αίτησης για την εφαρμογή της σύμβασης αποφυγής της διπλής φορολογίας .

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το επίμαχο εισόδημα αφορά εφάπαξ ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα το έτος 2020 στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου (No της) από την εταιρείακαι αποτελεί εισόδημα από σύνταξη.

Επειδή, η προσφεύγουσα από το φορολογικό έτος 2015 μέχρι σήμερα υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω συντάξεις ή άλλες παρόμοιες αμοιβές που καταβάλλονται, έναντι προηγούμενης απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα, σε κάτοικο ενός συμβαλλόμενου κράτους, που εδράζεται σε προηγούμενη απασχόληση, εξαρτημένη ή μη, στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, φορολογούνται μόνο στο πρώτο κράτος, αυτό της κατοικίας.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω στην περίπτωση της προσφεύγουσας, η οποία τυγχάνει φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, η Ελλάδα δεν έχει δικαίωμα φορολόγησης του εισοδήματος που έλαβε στο πλαίσιο ομαδικού ασφαλιστηρίου συνταξιοδοτικού συμβολαίου και συνεπώς

δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στο εν λόγω εισόδημα, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός από την Υπηρεσία μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της κατοίκου Γαλλίας, και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, προβεί σε νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 βάσει του ανωτέρω σκεπτικού και σε επιστροφή τυχόν ποσών που έχουν αχρεωστήτως καταβληθεί δυνάμει της με αριθ. ειδοποίησης προσβαλλόμενης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. φορ. έτους 2020, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

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.