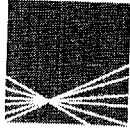


ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα :

Αριθμός απόφασης: **2481**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α. 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017 με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από 19/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ελεγκτικής εταιρείας " " και με δ.τ. "

έδρα, με έδρα επί της οδού ΑΦΜ: με
στο , κατά της
υπ' αριθμ. /22-12-2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών Οικονομικού Έτους 2012 (Διαχειριστικής Περιόδου 01/07/2010-30/06/2011), κοινοποιηθείσα στην εταιρεία στις 22-12-2017 , μαζί με την Έκθεση Ελέγχου Προστίμου του άρθρου 82 παρ. 5 & 8 του Ν. 2238/94 την ΠΟΛ 1059/2011 και το άρθρο 4 παρ. 4 του Ν.2523/97 , με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας , πρόστιμο ύψους 10.000,00 ευρώ.

5. Την υπ' αριθμ. /22-12-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών Οικονομικού Έτους 2012 (Διαχειριστικής Περιόδου 01/07/2010-30/06/2011), κοινοποιηθείσα στην εταιρεία

στις 22-12-2017, και την από 21-12-2017 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας " " και με δ.τ. " " - ΑΦΜ: " " , η

οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 22-12-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την ως άνω Πράξη, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών επέβαλε στην προσφευγουσα διοικητικό πρόστιμο, κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997, δέκα χιλιάδων (10.000,00) ευρώ για τη χρήση 2011, με την αιτιολογία ότι: «κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2011 δεν αναφέρθηκε στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορηγήθηκε στην εταιρεία «

με Α.Φ.Μ. " " από τον ορκωτό ελεγκτή κατά τη χρήση αυτή:

α) Ως προς το φορολογικό αντικείμενο του ΚΒΣ- Ότι σε κάθε μερίδα παραγγελίας ανά ειδικευμένο έργο δεν καταχωρήθηκε η ημερομηνία έναρξης της παραγγελίας, αναλυτικά τα είδη, τις ποσότητες και το κόστος των ειδών που συμμετέχουν στην εκτέλεση της παραγγελίας.

β) Ως προς την φορολογία Κ.Ν.Τ.Χ - Η Μη καταβολή τελών χαρτοσήμου ποσού 7.302,19 € πλέον εισφοράς ΟΓΑ, ποσού 1.460,44 € για τις χρηματικές διευκολύνσεις που παρείχε στον κ. " " , της κοινοπραξία " " , και την εταιρεία " " , και

γ) Ως προς τους παρακρατούμενους Φόρους - ι. Για Φόρο τόκων Ομολογιακών δανείων η μη καταβολή ποσού φόρου από τόκους 4.436,12€, 2. Για αμοιβές σε αλλοδαπές επιχ/σεις για αποζημιώσεις και δικαιώματα λοιπών περιπτώσεων - μη καταβολή παρακρατούμενου, με συντελεστή 25%, φόρου ύψους 10.306,17 €.»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της ανωτέρω Πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε την πράξη

2. Έλλειψη αιτιολογίας

Σύμφωνα με την παρ. 4 του Ν.2523/1997 όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 και ισχύει από 31/3/2011, «στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με

απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή».

Ως προς τη διαδικασία επιβολής του ανωτέρω διοικητικού προστίμου, που προβλέπεται στην παράγραφο 6 της Απόφασης Υπ. Οικον. ΠΟΛ.1159/22.7.2011(ΦΕΚ Β' 1657/26-7-2011 περί Καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (ΦΕΚ Α' 174) όπως η εν λόγω υπουργική απόφαση τροποποιημένη ίσχυε κατά την κρίσιμη περίοδο, αναφέρεται ρητά ότι «εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζόμενων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ 3 του ν. 3943/2011, Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή».

Η ανωτέρω διάταξη αποτελεί επί της ουσίας εξειδίκευση των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου αλλά και της ρητής διάταξης του άρθρου 1γ του ΚΔΔ/σίας (Ν.2690/1999) σύμφωνα με τις οποίες κάθε Διοικητική Πράξη- και δη ατομική- πρέπει να έχει αιτιολογία που πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

Η αιτιολογία των πράξεων με τρόπο και κατ' επιταγή των ανωτέρω ρητρών συνιστά εκ μέρους της διοίκησης συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας. Ειδικότερα, η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρως πειστική, τόσο ποιοτικά ως προς την πληρότητα των στοιχείων που δικαιολογούν το περιεχόμενο της, όσο και ποιοτικά, ως προς την αποδεικτική αξία των στοιχείων.

Ως εκ τούτου, τυχόν ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη αιτιολογία είναι ελλαττωματική και καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη.

Εν προκειμένω σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Εισοδήματος που μας συγκοινοποιήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε στην εταιρεία την οποία νόμιμα εκπροσωπώ πρόστιμο ύψους 10.000,00 Ευρώ κατ' εφαρμογή του άρθρου 4 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, λόγω της αποδιδόμενης παράβασης των διατάξεων της παραγράφου 5 και 8 του άρθρου 82 του Ν.2238/1994 όπως τροποποιημένη ισχύει και την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011 με την αιτιολογία ότι κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011 δεν αναφέρθηκε στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορηγήθηκε στην εταιρεία «

με Α.Φ.Μ.

από τον ορκωτό ελεγκτή

κατα τη χρήση αυτή:

α) Ως προς το φορολογικό αντικείμενο του Κ.Β.Σ - Ότι σε κάθε μερίδα παραγγελίας ανά ειδικευμένο έργο δεν καταχωρήθηκε η ημερομηνία έναρξης της παραγγελίας,

β) Ως προς την φορολογία Κ.Ν.Τ.Χ - Η Μη καταβολή τελών χαρτοσήμου ποσού **7.302,19 €** πλέον εισφοράς ΟΓΑ, ποσού **1.460,44 €**, και

γ) Ως προς τους παρακρατούμενους Φόρους - ι. Για Φόρο τόκων Ομολογιακών δανείων η μη καταβολή ποσού φόρου από τόκους **4.436,12€, 2.** Για αμοιβές σε αλλοδαπές επιχ/σεις για αποζημιώσεις και δικαιώματα λοιπών περιπτώσεων - μη καταβολή παρακρατούμενου, με συντελεστή **25%**, φόρου ύψους **10.306,17€**.

Ωστόσο η ανωτέρω αιτιολογία είναι εσφαλμένη, ανεπαρκής και πλημμελής, διότι περιγράφει μεν την φερόμενη ως φορολογική παράβαση της εταιρείας, ωστόσο δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο στην ευθύνη, το σφάλμα ή την αμέλεια της ελεγκτικής εταιρείας που προκάλεσε τις εν λόγω διαφορές μεταξύ φορολογικού ελέγχου και πιστοποιητικού.

Περαιτέρω, η ευθύνη της ελεγκτικής εταιρείας για φορολογικές παραβάσεις της ελεγχόμενης από αυτόν εταιρεία δεν είναι αντικειμενική για να εγείρεται σε κάθε περίπτωση διάπραξης φορολογικής παράβασης. Αντίθετα είναι ειδική και προσδιορίζεται σαφώς στα όρια των εργασιών και ελεγκτικών επαληθεύσεων που οφείλει να κάνει σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου για το εκάστοτε φορολογικό αντικείμενο όπως η φορολογία εισοδήματος στην παρούσα περίπτωση.

Αρα εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ουδέποτε προσδιόρισε την ευθύνη της ελεγκτικής εταιρείας για τις καταλογισθείσες στην ελεγχόμενη εταιρεία φορολογικές παραβάσεις για τυχόν ενέργειες ή παραλείψεις της κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο από **01/01/2010-31/12/2011** και συνεπώς η προβαλλόμενη ως βάση επιβολής του εις βάρος της ελεγκτικής εταιρείας προστίμου είναι εσφαλμένη, ανεπαρκής και πλημμελής και άρα η σχετική Πράξη Επιβολής Προστίμου είναι ακυρωτέα.

Πολύ δε περισσότερο που πέραν της ως άνω πλημμέλειας της αιτιολογίας είναι αντίθετη και στις ίδιες τις διατάξεις του άρθρου **4** του Ν. **2523/1997** που επικαλείται ως βάση της.

Ειδικότερα, η παράγραφος **4** του Ν. **2523/1997**» Η οποία προστέθηκε με την παράγραφο **3** του άρθρου **26** του Ν. **3943/2010** ορίζει «Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου **5** του άρθρου **82** του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο **8** του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (**10.000**) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (**100.000**) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή.».

Κατά την ως άνω σαφή διάταξη προκειμένου να επιβληθεί πρόστιμο πρέπει να διαπιστώνεται παράβαση της παραγράφου **5** του άρθρου **82** του Ν. **2238/1994** ή της κατά εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας κανονιστικής πράξης, εν προκειμένω της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. **1159/2011**. Όμως η φορολογική αρχή δεν παραθέτει κάποια παράβαση μιας ή ενδεχομένως και των δύο αυτών διατάξεων. Αντιθέτως θα πρέπει η φορολογική αρχή που επιβάλει το πρόστιμο σε βάρος της εταιρείας να αιτιολογεί σε τι συνίσταται η παράβαση που αποδίδεται στην εταιρεία. Δεδομένου μάλιστα ότι οι ως άνω διατάξεις και ιδίως η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. **1159/2011** δεν επιβάλουν πλήρη

έλεγχο όλων των συναλλαγών και πράξεων της ελεγχόμενης εταιρείας, όπως αναλυτικά προβάλλεται πιο κάτω, θα πρέπει να παρατίθενται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η συγκεκριμένη πράξη ή παράλειψη της ελεγκτικής εταιρείας. Όμως εν προκειμένω η φορολογική αρχή ουδέν στοιχείο παραθέτει σχετικά.

Περαιτέρω, κατά την ίδια ως άνω διάταξη, το πρόστιμο επιβάλλεται και το πρόστιμο προσδιορίζεται ανάλογα με την βαρύτητα της παράβασης. Όμως εν προκειμένω στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ουδέν αναφέρεται σχετικά με την βαρύτητα των παραβάσεων που αποδίδονται στην ελεγκτική εταιρεία και για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο. Ενδεικτικά στοιχεία της βαρύτητας θα μπορούσαν να είναι η ενδεχόμενη ζημία του Δημοσίου κλπ.

Κατά συνέπεια εφόσον ουδέν αναφέρεται σχετικά με συγκεκριμένη παράβαση της ελεγκτικής εταιρείας και την βαρύτητα της παράβασης που της αποδίδεται είναι αδύνατος οποιοσδήποτε έλεγχος της νομιμότητας και της βασιμότητας της επιβολής του προστίμου και η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί.

2. ΕΠΙ ΤΗΣ ΦΕΡΟΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ περ. ΕΙ:

Καταλογίστηκε πρόστιμο ίσο με 1800 ευρώ καθώς στις μερίδες παραγγελίας ανά εξειδικευμένο έργο δεν καταχωρούνται πληροφορίες όπως ημερομηνία έναρξης, είδη, ποσότητες, κόστος κλπ. Το συγκεκριμένο βήμα του ελέγχου δεν συμπεριλαμβάνεται στο πρόγραμμα ελέγχου της ΠΟΛ **1159/2011**.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος του βιβλίου αποθήκης περιορίζεται στα παρακάτω:

Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις - Έλεγχος Βιβλίου Αποθήκης Να πραγματοποιηθεί ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και να ελεγχθεί η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο βιβλίο αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση, έτοιμων προϊόντων, Πρώτων και Βοηθητικών Υλών. Για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού θα λαμβάνονται υπόψη και οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου.

Να ελεγχθεί η ύπαρξη τυχόν πιστωτικών υπολοίπων στις μερίδες αποθήκης. Ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στον μήνα Δεκέμβριο και σε έναν οποιοδήποτε άλλο μήνα της ελεγχόμενης χρήσης.

Να ελεγχθεί αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση έτοιμων προϊόντων, Πρώτων και Βοηθητικών Υλών συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και καταχωρήθηκαν στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού και στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής.

3. ΕΠΙ ΤΗΣ ΦΕΡΟΜΕΝΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ ΤΟΥ ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ περ. Ζ5:

Ο έλεγχος καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου ύψους **8.762,63** ευρώ σε χρηματικές διευκολύνσεις από και προς συνδεδεμένα μέρη, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό επί του οποίου καταβλήθηκε χαρτόσημο	Οφειλόμενο χαρτόσημο	Παρατηρήσεις
		27.100,00	325,20	
		82.500,00	990,00	
		247.874,00	2.974,49	
		193900,00	2.326,80	Συμπεριλαμβάνονται 218 χιλ ευρώ ενοίκια
		178.845,00	2.146,14	Συμπεριλαμβάνονται 55 χιλ ευρώ ενοίκια
	Σύνολο		8.762,63	

Στον έλεγχο που διενεργήσαμε, οι λογαριασμοί και δεν εξετάστηκαν για ενδεχόμενες υποχρεώσεις τέλους χαρτοσήμου, καθώς από τα σχετικά αναλυτικά καθολικά προκύπτει ότι συμπεριλαμβάνουν και κινήσεις που αφορούν εμπορικές συναλλαγές (ενοίκια).

4- ΕΠΙ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ α. Φόρος τόκων Ομολογιακών δανείων περ. Η32:

Η εταιρεία δεν απέδωσε παρακρατούμενο φόρο 10% ύψους **4.436,12** ευρώ στους τόκους που κατέβαλε στην για το διάστημα **1/7/2010-31/1/2017**. Κατά τον έλεγχο μας, επιβεβαιώσαμε ότι η εταιρεία αποπλήρωσε το σύνολο των τόκων για το εν λόγω διάστημα στην τράπεζα και ενημερωθήκαμε από τον Οικονομικό Διευθυντή της εταιρείας ότι ο παρακρατούμενος φόρος θα καταβληθεί από την ίδια την τράπεζα. Επιπλέον, 5 από τους 6 μήνες αφορούν το έτος **2010** και μόνο ένας μήνας αφορά την υπό έλεγχο χρήση.

β. Αμοιβές σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για αποζημιώσεις και δικαιώματα λοιπών περιπτώσεων (πλην Φ/Ε 2515-1019) περ. Η21:

Η εταιρεία είχε λάβει τιμολόγια από οίκους του εξωτερικού από τους οποίους δεν έλαβε Πιστοποιητικά φορολογικής κατοικίας και δεν υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις. Ο έλεγχος καταλόγησε φόρο 25% επί των αμοιβών (10.306,17 ευρώ). Το εύρημα είχε συμπεριληφθεί στα μη σημαντικά θέματα του φορολογικού πιστοποιητικού.

Τέλος, επισημαίνουμε ότι το σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου καθώς και η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού είχαν κοινοποιηθεί στην ελεγχόμενη εταιρεία μέχρι τις 19/3/2015.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. ι του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα τον φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Η ανωτέρω διάταξη αποτελεί επί της ουσίας εξειδίκευση των γενικών αρχών του διοικητικού δικαίου αλλά και της ρητής διάταξης του άρθρου 17 του ΚΔΔ/σίας (Ν.2690/1999) σύμφωνα με τις οποίες κάθε Διοικητική Πράξη- και δη ατομική- πρέπει να έχει αιτιολογία που πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Η δε αιτιολογία των πράξεων με τρόπο και κατ' επιταγή των ανωτέρω ρητρών συνιστά εκ μέρους της διοίκησης συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις αρχές της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας. Ειδικότερα, η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρως πειστική, τόσο ποιοτικά ως προς την πληρότητα των στοιχείων που δικαιολογούν το περιεχόμενο της, όσο και ποιοτικά, ως προς την αποδεικτική αξία των στοιχείων. Ως εκ τούτου, τυχόν ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη αιτιολογία είναι ελλαττωματική και καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη.

Επειδή, με το άρθρο 1 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζονται τα ακόλουθα: «2. Ο φορολογικός έλεγχος πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε ειδικό πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία με την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), αναβαθμίζεται σε ετήσια βάση και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, με το άρθρο 4 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 ορίζονται τα ακόλουθα: « 1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του ειδικού φορολογικού ελέγχου. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το Προσάρτημα των αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων, στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, καθώς επίσης και η εκτελεσθείσα εργασία.

.....
3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα),
- β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας,
- γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία,

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Πρότυπου Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Εργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει την δυνατότητα σε έναν τρίτο έμπειρο ελεγκτή να μπορεί να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

Περαιτέρω δε, και σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011:

«...Εφόσον οι παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εντοπιστούν για πρώτη φορά από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, στην έκθεση ελέγχου της περιλαμβάνονται και οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου, οι οποίοι πρέπει να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν την παράβαση, εφαρμοζομένων αναλόγως στη συνέχεια, των διατάξεων του Ν. 3693/2008 και των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό συμπληρώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011. Στην ίδια έκθεση περιλαμβάνονται και οι απόψεις του φοροτέχνη - λογιστή ».

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με την από 22-12-2017 έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών , ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι «Δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που έχει ως νόμιμος ελεγκτής ή ελεγκτικό γραφείο, ως προς την έκδοση ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού και προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.5 και παρ.8 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994 και την Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1159/2011.», διότι στο φορολογικό πιστοποιητικό που χορηγήθηκε από την ορκωτό ελεγκτή κ. στην επιχείρηση «

με ΑΦΜ δεν γινόταν αναφορά των φορολογικών διαφορών που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία από το ΚΕΜΕΕΠ βάσει της με αρ. πρωτ. Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες διαφορές στη χρήση 2011: 1. α) Ως προς το φορολογικό αντικείμενο του ΚΒΣ- Ότι σε κάθε μερίδα παραγγελίας ανά ειδικευμένο έργο δεν καταχωρήθηκε η ημερομηνία έναρξης της παραγγελίας, αναλυτικά τα είδη, τις ποσότητες και το κόστος των ειδών που συμμετέχουν στην εκτέλεση της παραγγελίας.

β) Ως προς την φορολογία Κ.Ν.Τ.Χ - Η Μη καταβολή τελών χαρτοσήμου ποσού **7.302,19 €** πλέον εισφοράς ΟΓΑ, ποσού **1.460,44 €** για τις χρηματικές διευκολύνσεις που παρείχε στον κ. , της κοινοπραξία , και και την εταιρεία , και

γ) Ως προς τους παρακρατούμενους Φόρους - ι. Για Φόρο τόκων Ομολογιακών δανείων η μη καταβολή ποσού φόρου από τόκους **4-436,12 €**, 2. Για αμοιβές σε αλλοδαπές επιχ/σεις για αποζημιώσεις και δικαιώματα λοιπών περιπτώσεων - μη καταβολή παρακρατούμενου, με συντελεστή **25%**, φόρου ύψους **10.306,17 €**.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

[...] 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής.»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όπως προκύπτει από την με αρ. πρωτ. /6-5-2015 Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ για την επιχείρηση «

με ΑΦΜ , δεν ανέγραψε σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 τις **απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία και εν συνεχεία** δεν κάλεσε την προσφεύγοντα να εκφράσει τις απόψεις της και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις σχετικές παραβάσεις, όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, καθώς, ήταν αρχικά η αρμόδια φορολογική αρχή που ήταν σε θέση να αξιολογήσει τους λόγους που δεν αναφερόταν στο φορολογικό πιστοποιητικό οι καταλογισθέντες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές, στερώντας στον ορκωτό ελεγκτή που υπέγραψε το πιστοποιητικό κατ' αυτόν τον τρόπο το δικαίωμα ακρόασης.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως,

πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του(ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή εν προκειμένω, η Υπηρεσία μας με το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΞ 2018/ 08-05-2018 έγγραφό της προς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ζήτησε να διευκρινιστεί «εάν έλεγχος τους έλαβε και ανέγραψε σύμφωνα με το άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 τις απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και εν προκειμένω της ελεγκτικής εταιρείας

“ και με δ.τ. ”

ελεγκτού

ΑΦΜ

- ΑΦΜ:

και της

που έλεγχαν την εταιρεία

με Α.Φ.Μ.

και εξέδωσαν φορολογικό πιστοποιητικό στην χρήση 2011 προκειμένου να αιτιολογήσουν γιατί δεν εντόπισαν τις σχετικές παραβάσεις, όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011»

Επειδή το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με το με Α.Π. /14-5-2018 (ΔΕΔ : /17-5-2018) έγγραφό του, μας διευκρίνισε τα εξής «Στα πλαίσια της διαδικασίας εφαρμογής της ΠΟΛ 1159/2011 η Υπηρεσία μας διαβίβασε με την αρ. πρωτ. /6-5-2015 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, που αφορά την ελεγκτική εταιρεία « > και την νόμιμη ελέγκτρια

, στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου αντίστοιχα, με τα σχετικά αποτελέσματα του ελέγχου μας, για τις δικές τους ενέργειες προκειμένου να εφαρμόσουν τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/2011. Επιπροσθέτως εστάλησαν μαζί με την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου και αντίγραφα των Εκθέσεων Παρακρατούμενων φόρων, Χαρτοσήμου και ΚΒΣ ΠΔ 186/92 προκειμένου να ενσωματωθούν ως συνημμένες και οι απόψεις του Ορκωτού Ελεγκτή κατόπιν της διαδικασίας Κλήσεως προς Ακρόαση που θα διενεργείτο από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

Όπως προκύπτει από το αρχείο της Φ.Α.Ε. Αθηνών κοινοποιήθηκε στις 8/12/2017 το με αρ. πρωτ. /8-12-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4174/2013 προς την ελεγκτική εταιρεία «

» με το οποίο γνωστοποιήθηκαν τα ευρήματα ελέγχου μας και κλήθηκαν εντός είκοσι (20) ημερών να υποβάλλουν τις απόψεις - αντιρρήσεις τους.

Η ανωτέρω ελεγκτική εταιρεία με το αρ. πρωτ. /01-12-2017 έγγραφο της προς τη Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατέθεσε εγγράφως τις απόψεις της επί των ανωτέρω διαφορών ελέγχου, εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας και οι οποίες,

ενσωματώθηκαν στο φάκελο της υποθέσεως και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής. Κατόπιν των ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας (δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης προ της εκδόσεως δυσμενούς ατομικής διοικητικής πράξεως) και ως εκ τούτου δόθηκε η δυνατότητα στην ελεγκτική εταιρεία να εκφράσει τις απόψεις της.

Επικουρικώς αναφέρουμε ότι η ελεγχόμενη εταιρεία «

» έχει αποδεχθεί στο σύνολο της τα αποτελέσματα του ελέγχου μας, τα οποία κατέστησαν οριστικά.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πρόβαλε κατά του με αρ. /2017 σημειώματος διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με το με αρ. /22-12-2017 Έγγραφο Απόψεων - Υπόμνημα - Αντιρρήσεων της, αναφορικά με τα πορίσματα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ μεταξύ άλλων ισχυρισμούς για τους λόγους που δεν συμπεριέλαβε στο φορολογικό πιστοποιητικό τις καταλογισθέντες από τον έλεγχο λογιστικές παραβάσεις και διαφορές σε φόρους.

Επειδή, με την από 22-12-2017 έκθεση ελέγχου Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ο έλεγχος δεν αντέκρουσε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς δεν αναφέρεται η κρίση του για κανέναν από τους ουσιαστικούς, ισχυρισμούς που έθεσε υπόψη του η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημά της, με το οποίο προέβαλλε ότι δεν υπέπεσε σε σφάλμα κατά την διενέργεια του ελέγχου και την έκδοση του πιστοποιητικού.

Επειδή οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα αφενός να μην προκύπτει από την έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σε βάρος της εταιρείας «

» ποιες ήταν οι αρμοδιότητες και υποχρεώσεις του ορκωτού ελεγκτή κατά την έκδοση του πιστοποιητικού τις οποίες παρέβη, με αποτέλεσμα εν συνεχεία η από 22-12-2017 έκθεση ελέγχου Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας ως προς την αποδιδόμενη παράβαση σε βάρος της προσφεύγουσας, ενώ δεν συντρέχει περίπτωση συμπλήρωσης της αιτιολογίας αυτής από τα στοιχεία του φακέλου όπως αλυσιτελώς προβάλλεται από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με το με Α.Π. /14-5-2018 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς η αιτιολογία εν προκειμένω απουσιάζει εντελώς (η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000), όχι όμως να αναπληρώνεται εξ ολοκλήρου από αυτά (ΣτΕ 1776/1956, 107/1945)).

Σημειώνεται δε, ότι οι κρίσεις της Δ.Ο.Υ. μετά από επανέλεγχο για δαπάνες που δεν εκπίπτουν κλπ διαφορές, δεν σημαίνουν α ριστοί ευθύνη των ελεγκτών που διενήργησαν τον αρχικό έλεγχο, παρά μόνον εάν προκύψει ότι είχαν υποχρέωση να ελέγξουν τις δαπάνες αυτές. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 6 § 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, πρέπει υποχρεωτικά να λαμβάνονται υπόψη «**οι απόψεις των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων που έλεγξαν την εταιρεία και εν συνεχεία να καλείται ο** προσφεύγων να εκφράσει τις απόψεις του και να αιτιολογήσει γιατί δεν εντόπισε τις σχετικές παραβάσεις. Με τον τρόπο αυτόν αφενός πραγματώνεται η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης (η οποία διενεργείται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013) και αφετέρου, ο

τρίτος αναγνώστης (και μεταγενέστερα πιθανώς ο φορολογικός δικαστής) να έχει τη δυνατότητα να κρίνει τη βασιμότητα της αποδιδόμενης από τη φορολογική αρχή παράβασης (της επιχείρησης αλλά και του ελεγκτή).

Από τα ως άνω προκύπτει ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 αφενός λόγω ότι δεν τηρήθηκε η διαδικασία από το ΚΕΜΕΕΠ όπως προβλέπει το άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 και αφετέρου διότι η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών δεν εξέτασε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας με το σημείωμα διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 19/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας " " και με δ.τ. " ΑΦΜ: , λόγω τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.