



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/01/2019

Αριθμός απόφασης: 474

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά του με αριθμ. ειδοποίησης/2018 εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά, οικονομικού έτους 2009, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθμ. ειδοποίησης/2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά, οικονομικού έτους 2009, του οποίου ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με το με αριθμ. ειδοποίησης/2018 εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά, που εκδόθηκε στις 08/08/2018, δυνάμει της με αριθμ. /2017 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2009, προσδιορίστηκε τελικό χρεωστικό ποσό φόρου **6.242,35 ευρώ** έναντι αρχικού πιστωτικού υπολοίπου ύψους 639,52 ευρώ που είχε προκύψει με τη με αριθμ. /2009 αρχική δήλωση οικονομικού έτους 2009.

Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε στην αρμοδία Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά την από 17/10/2017 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ. αλλοδαπής προέλευσης» το ποσό των 19.648,19 ευρώ, το οποίο αφορούσε καθαρές αποδοχές του από μισθωτή εργασία στο Βέλγιο, και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό» το ποσό των 2.685,69 ευρώ. Η παραπάνω δήλωση υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στα πλαίσια των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016.

Στη συνέχεια, με βάση την τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος και το Εκκαθαριστικό Σημείωμα φορολογίας εισοδήματος έτους φορολογήσεως 2009 και έτους εισοδημάτων 2008, το οποίο εκδόθηκε από τη Βελγική Φορολογική Αρχή που συνυποβλήθηκε, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά εξέδωσε το με αριθμ. ειδοποίησης/2018 προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα, μη λαμβάνοντας υπόψη του το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στο εξωτερικό και διορθώνοντας το ποσό στον κωδικό 389 σε 25.986,98 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση ως προς τη νομιμότητα και την ορθότητα του προσβαλλόμενου εκκαθαριστικού σημειώματος και κάθε άλλης συναφούς πράξης, την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλομένης πράξεως και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικής, δυνάμει της προσβαλλομένης καταλογιστικής πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως της Φορολογικής Αρχής κατ' απόκλιση από τα δεδομένα της οικείας υποβληθείσης δηλώσεως φόρου εισοδήματος, καθώς η Φορολογική Αρχή απέκλινε ουσιωδώς από τα δεδομένα της υποβληθείσης Τροποποιητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και προέβη στην εκκαθάριση αυτής, ήτοι στον προσδιορισμό του αναλογούντος φόρου, αφενός μεταβάλλοντας οίκοθεν το ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθούς αλλοδαπής και αφετέρου αγνοώντας το δηλωθέν ποσό καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, χωρίς να έχει τη σχετική εξουσία να το πράξει και χωρίς, σε κάθε περίπτωση, να διαλάβει την απαιτούμενη εκ του νόμου ειδική αιτιολογία.
- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα επί μισθού καταβληθέντος στο Βέλγιο σε φορολογικό κάτοικο Ελλάδος, χωρίς να αναγνωρίζεται προς έκπτωση το ποσό φόρου, που καταβλήθηκε για την ίδια αιτία στο Βέλγιο. Από τις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Βελγίου ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι το εισόδημα, το οποίο αποκτά φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την παροχή μισθωτής εργασίας στο Βέλγιο, φορολογείται μεν στην Ελλάδα, πλην όμως, προς τον σκοπό αποφυγής της διπλής φορολογήσεώς του, εκπίπτει από τον αναλογούντα στην Ελλάδα φόρο επί του εισοδήματος αυτού ποσό φόρου ίσο προς τον φόρο εισοδήματος, που έχει καταβληθεί για το εισόδημα αυτό στο Βέλγιο. Η δε ως άνω υποχρέωση αναγνωρίσεως προς έκπτωση του ποσού φόρου, που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το ίδιο αυτό εισόδημα, που τυγχάνει φορολογητέο στην Ελλάδα, αφ' ης στιγμής απορρέει από την εν λόγω Σ.Α.Δ.Φ., ήτοι από διεθνή σύμβαση της Χώρας μας, προσλαμβάνει υπερνομοθετικό χαρακτήρα και υπερισχύει, σύμφωνα και με τη διάταξη του άρθρου 28§1 του Συντάγματος, κάθε διατάξεως της εσωτερικής νομοθεσίας, η οποία είτε αντιτίθεται σε αυτή είτε περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της.
- Η παραγραφή του δικαιώματος του φορολογουμένου προς επιστροφή φόρου συνδέεται άρρηκτα με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου. Επομένως, εφ' όσον για οποιονδήποτε λόγο αναβιώνει το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, επανέρχεται και η αντίστοιχη αξίωση του φορολογουμένου προς επιστροφή τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου. Στη δε περίπτωση της επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εντάσσεται εννοιολογικά και η αναγνώριση καταβληθέντος με οποιονδήποτε τρόπο φόρου προς μείωση του καταλογιζομένου από τη Φορολογική Αρχή φόρου.

Επειδή στο άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016 περί «Οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών» ορίζεται:

«1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 31.10.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς

και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.».

Επειδή στις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016** ορίζεται:

«1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1009/2017** παρασχέθηκαν οδηγίες, από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240), και συγκεκριμένα όσον αφορά στο άρθρο 61 ότι: «1. Οι καταβολές (πιστώσεις στις οφειλές αυτές) που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται (είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, περιλαμβανομένης της παραγραφής).».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1115/2017** παρασχέθησαν οδηγίες, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 (Α' 240), σύμφωνα με τις οποίες :

«Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη υποβάλει δήλωση κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4446/2016 δύναται να υποβάλει νέα τροποποιητική (συμπληρωματική) δήλωση, χρεωστική ή μηδενική, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, επικαλούμενος τις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού. Δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ως άνω νόμου, όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιο, οι καταβολές που διενεργούνται δυνάμει της υπαγωγής στη ρύθμιση δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται είτε λόγω πραγματικής είτε λόγω νομικής πλάνης, δεν δύναται να υποβληθεί εκ των υστέρων τροποποιητική (ανακλητική) δήλωση φορολογίας με σκοπό την επιστροφή καταβληθέντος φόρου. Αντίθετα, μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση με σκοπό να διορθωθούν λάθη που έχουν προκύψει κατά την υποβολή προγενέστερης δήλωσης με βάση τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα προκύπτει επιστροφή καταβληθέντος φόρου.

2. Επιπλέον, κατά ρητή διατύπωση των ως άνω διατάξεων, στη ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών υπάγονται οι αρχικές ή τροποποιητικές χρεωστικές ή μηδενικές δηλώσεις. Επομένως, δεν δύνανται να υπαχθούν στη ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις, έστω και αν με την τροποποιητική δήλωση πρόκειται να μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προκύψει με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και ανεξάρτητα αν είχε πραγματοποιηθεί η επιστροφή του φόρου ή όχι. Εντούτοις, εμπίπτουν στις διατάξεις αυτές δηλώσεις με τις οποίες το πιστωτικό υπόλοιπο μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό.

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι η ρύθμιση για την οικειοθελή αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από

φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν.4174/2013, καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. Επομένως, δύνανται να υπαχθούν στην ως άνω ρύθμιση, μεταξύ άλλων, και οι εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.2238/1994 αναφορικά με τη μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο (σχετ. το αριθ. πρωτ. 1124250/11731π.ε./Β0012/13.4.2009 έγγραφο). Αντίθετα, δηλώσεις οι οποίες υποβάλλονται κατ' εφαρμογή άλλων διατάξεων από αυτές που περιλαμβάνονται στο ως άνω Παράρτημα, δεν δύνανται να υπαχθούν στην παρούσα ρύθμιση.

2. Διευκρινίζεται, ακόμη, ότι δεν υπάγονται στην παρούσα ρύθμιση αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τις οποίες δηλώνεται ζημία της χρήσης στην οποία αφορά η δήλωση, ανεξάρτητα αν από τη δήλωση προκύπτει παράλληλα και υποχρέωση καταβολής τέλους ή εισφοράς (π.χ. τέλος επιτηδεύματος, τέλος χαρτοσήμου), εκτός αν με αυτές μειώνεται η ζημία που είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση. (σχετ. περ. γ' παρ. 1 του άρθρου 60 ν.4446/2016 και ΠΟΛ.1009/19.1.2017 εγκύκλιος).....».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 43 του άρθρου 72** (το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) **του ν. 4174/2013**, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι: «Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 7 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«1. Η δήλωση υποβάλλεται, είτε σε 2 (δύο) αντίτυπα, αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, είτε υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους.

Κατ' εξαίρεση η δήλωση υποβάλλεται:».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 9 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«9. Από το συνολικό ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τις κλίμακες της παραγράφου 1 εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52 και 54 έως 58 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Εάν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος και του Κεφαλαίου (Σ.Α.Δ.Φ.) για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ..

Επίσης, ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα δεν έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εξαιρουμένων των κρατών που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών της παραγράφου 5 και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά την έννοια της παραγράφου 7 του άρθρου 51Α του παρόντος Κώδικα.»

Επειδή, στις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995** ορίζεται:

«Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτά χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 251 Α.Κ.** «Η παραγραφή αρχίζει από τότε που γεννήθηκε η αξίωση και είναι δυνατή η δικαστική επιδίωξη της» και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 91 του ν. 2362/1995 ορίζεται ότι: «Επιφυλασσομένη κάθε άλλης ειδικής διατάξεως του παρόντος η παραγραφή οποιασδήποτε απαιτήσεως κατά του Δημοσίου αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε και ήταν δυνατή η δικαστική επιδίωξη της.[...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 94 του ν. 2362/1995** ορίζεται ότι: «Η παραγραφείσα απαίτηση κατά του Δημοσίου, δεν αντιτάσσεται για συμψηφισμό. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την με **αριθμ. 408/2011 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** (που αφορούσε ερώτημα παραγραφής συμψηφισμού παρακρατηθέντος φόρου με φόρο εισοδήματος μίας κοινοπραξίας), η οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ 1068/14.03.2012, διευκρινίζεται ότι:

«Κατά την έννοια των παραπάνω διατάξεων του Ν. 2362/1995, ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης για απόδοση των αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι τριετής, αφετηρία δε έναρξης του, είναι η καταβολή αυτών, ως συνιστώσα, κατά το συνήθως συμβαίνον, το γεγονός από το οποίο γεννάται η σχετική αξίωση. Όταν όμως η καταβολή παρίσταται «νόμιμη» κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα, η δε υποχρέωση για απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από «επιγενόμενο λόγο», τότε η παραγραφή αρχίζει, κατά τη γενική αρχή του άρθρου 251 ΑΚ, από το χρονικό σημείο επέλευσης του επιγενόμενου, αυτού, λόγου, αφότου και γεννάται η αξίωση για αναζήτηση των αχρεωστήτως

καταβληθέντων και όχι από την καταβολή τους (AD HOC ΣτΕ 1218/1994, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/89, 3091/1984).

Κατ' ανάλογη εφαρμογή της γενικής αρχής του άρθρου 251 ΑΚ, στην περίπτωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου η τριετής παραγραφή απαίτησης κατά του Δημοσίου, γεννάται από την καταβολή του, (Γνωμ.Ν.Σ.Κ. 407/2003), αν κατά το χρονικό αυτό σημείο δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής, για πραγματικό ή νομικό λόγο, όταν όμως η καταβολή του φόρου, κατά το χρονικό σημείο που ενεργείται είναι νόμιμη, αλλά ο φόρος δεν οφείλεται από επιγενόμενο λόγο, (όπως είναι η υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης) η αξίωση προς επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου γεννάται από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο ανέκυψε ο επιγενόμενος λόγος και κατέστη η σχετική αξίωση δικαστικά επιδιώξιμη (Γνωμ ΝΣΚ 62/2007, 156/2002, 837/1991, ΣτΕ 3850/2000, 4290/1995, 2056/1989, 3091/1984, Γνωμ. ΝΣΚ 429/2008, 656/2002), οπότε και αρχίζει ο χρόνος της τριετούς παραγραφής της αξίωσης για απόδοση του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση εμπίπτει και η περίπτωση κατά την οποία διενεργείται η, κατ' άρθρο 55 παρ. 1 περ. β', παρακράτηση φόρου, όπου η καταβολή του σχετικού φόρου παρίσταται νόμιμη, αλλά, η αξίωση του φορολογουμένου για έκπτωση και επιστροφή του ποσού της επιπλέον διαφοράς, καθώς και η αντίστοιχη υποχρέωση του Δημοσίου προς απόδοση του, -κατ' εφαρμογή του καθεστώτος της έκπτωσης και του συμψηφισμού, κατ' άρθρο 10 § 3 § 4 του Ν. 2238/1994-, γεννώνται κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου θα φορολογηθούν τα εισοδήματα, από τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος αυτός, και θα λάβει χώρα η εκκαθάριση του φόρου, (AD HOC ΣτΕ 1218/1994, 1363/1982, 3664/1981, Γνωμ, ΝΣΚ 263/2009, 491/1995, 837/1991).

Όπως, δε, έχει ειδικότερα κριθεί η τριετής παραγραφή προς απόδοση, από το Δημόσιο, των αχρεωστήτως προκαταβληθέντων ή παρακρατηθέντων φόρων, αρχίζει, όχι από το χρόνο της καταβολής τους στη Φορολογική Αρχή, αλλά, από την υποβολή της σχετικής φορολογικής δήλωσης, στην περίπτωση που αυτή υποβληθεί εμπρόθεσμα, ενώ, αν αυτή δεν υποβληθεί εμπρόθεσμα, από τη λήξη της, κατά νόμο, προθεσμίας για την υποβολή της (ΣτΕ 1643/1983). Η νομολογιακή αυτή λύση υιοθετήθηκε και ρητά με την, μη εφαρμοζόμενη στην προκείμενη περίπτωση, ως εκ του χρόνου έναρξης ισχύος της διάταξη της παραγράφου 15 του άρθρου 8 του Ν.3842/2010 με την οποία αντικαταστάθηκε η διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία «7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί (....)»

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1165279 ΕΞ 2014/12.12.2014 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. «Συμψηφισμός παρακράτησης φόρου εισοδήματος σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» επαναλαμβάνεται το ως άνω σκεπτικό του Ν.Σ.Κ. και σημειώνονται τα εξής:

«[...] 6. Επισημαίνεται ότι, η υπηρεσία μας αναγνωρίζοντας τη σοβαρότητα των περιπτώσεων όπου φυσικά ή νομικά πρόσωπα ζητούσαν κατά την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος την έκπτωση παρακρατηθέντων ή προκαταβληθέντων φόρων και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση αυτών των θεμάτων σε όλες τις Δ.Ο.Υ. για λόγους ίσης φορολογικής μεταχείρισης, έκρινε σκόπιμο (με αφορμή ερώτημα της Δ.Ο.Υ Α' Θεσσαλονίκης), να ζητήσει τη συνδρομή του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το οποίο μετά την παρέλευση ικανού χρονικού διαστήματος και αφού μελέτησε τα πραγματικά περιστατικά έλαβε μια συγκεκριμένη νομική θέση, η οποία αποτυπώθηκε στην 408/2011 γνωμοδότησή του. Κατά συνέπεια, με την ΠΟΛ.1068/14.3.2012, δεν εκδόθηκε μια απλή διοικητική θέση, αλλά κοινοποιήθηκε γνωμοδότηση της αρμόδιας αρχής για την νομική υποστήριξη της υπηρεσίας μας και κατ' επέκταση για την επίλυση θεμάτων ιδιαίτερης νομικής φύσης, γνωμοδότηση που έγινε αποδεκτή από την πολιτική ηγεσία.

7. Εξάλλου, σας γνωρίζουμε ότι, από 01.01.2014, με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), μεταβλήθηκε το νομοθετικό πλαίσιο περί παραγραφής της αξίωσης για επιστροφή φόρου (άρθρα 36 και 42), και περαιτέρω, προβλέφθηκε, ρητά, ότι για φορολογικές υποθέσεις έως την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ήτοι έως 31.12.2013) εφαρμόζονται τα σχετικά με την παραγραφή αξίωσης κατά απαίτησης του Δημοσίου βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 του ν.2238/1994, οι οποίες καταργήθηκαν από 01.01.2014 και εφεξής.»

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 272 του Α.Κ.:** «Ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται. Έγγραφο συμβατική αναγνώριση αξίωσης που έχει παραγραφεί, καθώς και η παροχή ασφάλειας, είναι έγκυρες αν έγιναν χωρίς γνώση της παραγραφής.».

Επειδή σύμφωνα με τα **άρθρα 23, 28, 30 και 32 του ν. 4174/2013:**

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον

προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 εμπειριστατωμένα 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.

Άρθρο 30 Προσδιορισμός φόρου

1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

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.

Άρθρο 32 Διοικητικός προσδιορισμός φόρου

1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Άρθρο 34 Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

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 παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.....».

Επειδή με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζεται ότι:

«...2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του....».

Επειδή από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος συνάγεται ότι προκειμένου να διατηρηθεί αλώβητος ο πυρήνας του συνταγματικά προστατευόμενου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογούμενου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δε δικαιούται να τροποποιήσει οιοδήποτε δεδομένο της φορολογικής δήλωσης του υπόχρεου, η οποία ούτως ή άλλως αποτελεί δεσμευτικό για τον φορολογούμενο τίτλο. Η εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περιορίζεται σε διόρθωση τυπικών σφαλμάτων (λόγου χάρι: διόρθωση αθροίσεων, αποκατάσταση αναριθμητισμών κ.ο.κ.) ή σε μη λήψη υπόψη μειωτικού του φορολογητέου εισοδήματος ποσού, εάν αυτό δεν συνοδεύεται από τα νόμιμα δικαιολογητικά. Τυχόν ευρύτερη εξουσία του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του σώματος της δήλωσης φορολογίας θα παραβίαζε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, αφού αυτή η παρέμβαση θα λάμβανε χώρα χωρίς τη συνδρομή του φορολογούμενου. Απεναντίας και δεδομένου του γεγονότος ότι, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης και τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα, για τον λόγο αυτό ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. διατηρεί ευρύτατες εξουσίες ελέγχου για τον ακριβή προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται είτε να βεβαιώσει το φόρο (αρχικό ή πρόσθετο), που προκύπτει με βάση την δήλωση του υπόχρεου, εάν αυτός πεισθεί για την ακρίβεια και την αλήθεια των δηλούμενων από τον υπόχρεο στοιχείων, είτε να βεβαιώσει το φόρο, με βάση τον έλεγχο που αυτός πραγματοποίησε, αφού πρώτα συντάξει σχετική έκθεση και εκδώσει και κοινοποιήσει στο φορολογούμενο πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, επί του οποίου ο φορολογούμενος έχει πάντοτε δικαίωμα να αιτηθεί την διοικητική ή δικαστική του προστασία. Αντίθετα η ενέργεια της φορολογικής αρχής να τροποποιήσει τα δεδομένα της δήλωσης του υπόχρεου δεν προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και παραβιάζει τελικώς το συνταγματικό δικαίωμα του υπόχρεου για προηγούμενη ακρόαση (Αριθμ. Απόφ. 989/2002 Διοικ. Πρωτ. Αθηνών).

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης την από 17/10/2017 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, στην οποία δήλωσε στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ. αλλοδαπής προέλευσης»

το ποσό των 19.648,19 ευρώ, το οποίο αφορούσε καθαρές αποδοχές του από μισθωτή εργασία στο Βέλγιο, και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στο εξωτερικό» το ποσό των 2.685,69 ευρώ. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γ' Πειραιά εκκαθάρισε την παραπάνω τροποποιητική δήλωση τροποποιώντας το ποσό που ο προσφεύγων είχε δηλώσει οικειοθελώς στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς κτλ. αλλοδαπής προέλευσης» από 19.648,19 ευρώ σε 25.986,98 ευρώ, χωρίς μάλιστα να αιτιολογήσει σαφώς το λόγο για τον οποίο εκκαθάρισε την εν λόγω τροποποιητική δήλωση αποκλίνοντας από τα δεδομένα που περιείχε αυτή.

Επειδή, ενόψει όλων των ανωτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή κατά την εκκαθάριση της υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντος μετέβαλε οίκοθεν το ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων από μισθούς αλλοδαπής, μην έχοντας την ανάλογη εξουσία κατά το στάδιο έκδοσης εκκαθαριστικού σημειώματος. Αντιθέτως, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το ποσό επιπλέον εισοδήματος, όπως αυτό δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στα πλαίσια οικειοθελούς αποκάλυψης στη με αριθμ./2017 τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2009. Το θέμα της ύπαρξης επιπλέον φορολογητέου εισοδήματος πέραν του δηλωθέντος με το ν. 4446/2016, είναι θέμα ελέγχου που διενεργείται από τη φορολογική αρχή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 4174/2013, και σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής. Όσον αφορά το θέμα της μη αναγνώρισης προς έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου επί του εισοδήματος που απέκτησε ο προσφεύγων στην αλλοδαπή, η τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2009 υποβλήθηκε στις 17/10/2017, ήτοι πέραν της τριετίας από την λήξη της προθεσμίας υποβολής των φορολογικών δηλώσεων για το εν λόγω έτος, συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά την εκκαθάριση δεν τον έλαβε υπόψη της, καθώς η αξίωση του προσφεύγοντος για έκπτωση (συμψηφισμό) του παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος αλλοδαπής του οικονομικού έτους 2009 είχε ήδη παραγραφεί. Εξάλλου ο προσφεύγων οικειοθελώς υπέβαλε την παραπάνω τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2009, ενώ τελούσε εις γνώση του ότι ως προς τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου η φορολογική διοίκηση δεσμεύεται ρητώς από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 43 του ν. 4174/2013, οι οποίες παραπέμπουν στον τριετή χρόνο παραγραφής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προβεί σε νέα εκκαθάριση της υπ' αριθμ./2017 τροποποιητικής δήλωσης οικονομικού έτους 2009 που υποβλήθηκε με τις διατάξεις ν. 4446/2016 σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.