



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6-9-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2497

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
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. 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 12-4-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ, κατοίκων, κατά της με αριθ. /6-3-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθ. /6-3-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 6-3-2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-4-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με 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 την με αριθ./ 6-3-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.097,92€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας, ποσού 29.838,58€.

Ιστορικό

Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν οι με αριθ./ 11-9-2017 και/ 25-9-2017 εντολές ελέγχου, αντίστοιχα, βάσει των οποίων διενεργήθηκε έλεγχος στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα.

Οι προσφεύγοντες για το φορολογικό έτος 2015 υπέβαλαν ηλεκτρονικά την με αριθ. δήλωσης/ 28-6-2016 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος προς καταβολή ποσού 118,34€. Η εν λόγω δήλωση κρίθηκε από τον έλεγχο ειλικρινής.

Οι προσφεύγοντες για το φορολογικό έτος 2016 υπέβαλαν ηλεκτρονικά:

- Την με αριθ. δήλωσης/ 24-7-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» του εντύπου Ε1 ποσό 61.000,00€, στον κωδικό 605 «Φόροι 1%, 3%, 4%, 8% 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ. 1δ, 2 άρθ.64 και 5γ άρθ.69 Κ.Φ.Ε.)» ποσό 30.000,00€ και στους κωδικούς 051 και 052 «Έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (άρθρο 18 Κ.Φ.Ε.)» δηλώθηκε ποσό 2.000,00€ από τον προσφεύγοντα και ποσό 2.000,00€ από την προσφεύγουσα.

- Την με αριθ. δήλωσης/ 14-8-2017 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία προστέθηκε ο κωδικός 425 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσού 20.000,00€ και ο κωδικός 413 «Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσού 120.000,00€. Επιπλέον αυξήθηκε το ποσό του κωδικού 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες», από 61.000,00€ σε 122.000,00€ και του κωδικού 605 «Φόροι 1%, 3%, 4%, 8% 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ. 1δ, 2 άρθ.64 και 5γ άρθ.69 Κ.Φ.Ε.)», από 30.000,00€ σε 60.000,00€. Από την εκκαθάριση της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς επιστροφή 58.161,36€.

- Την με αριθ. δήλωσης/3-4-2018 2^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία μηδενίζονται οι κωδικοί 403, 413, 425 και 605. Από την εκκαθάριση της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς πληρωμή 569,04€.

• Την με αριθ. δήλωσης/8-5-2018 3^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία επαναλαμβάνονται οι κωδικοί και τα ποσά της δεύτερης τροποποιητικής. Από την εκκαθάριση της τρίτης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς πληρωμή 569,04€.

Επιπλέον, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στον έλεγχο στοιχεία για να αιτιολογήσουν τα ποσά των κωδικών 051 και 052 και ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τα εν λόγω ποσά. Επίσης, από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, προέκυψε ότι στην δήλωση, δεν έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό 432 «Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία», καθαρά κέρδη ποσού 12.112,90€ από συμμετοχή της προσφεύγουσας στο Νομικό Πρόσωπο με την επωνυμία, το οποίο τηρεί απλογραφικά βιβλία, καθώς και στον κωδικό 728 «δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων» ύψους 6.870,94€.

Εν συνεχεία ο έλεγχος κοινοποίησε στους προσφεύγοντες το με αριθ./8-2-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου ο έλεγχος συνέταξε τις από 6-3-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου καθώς και την προσβαλλόμενη πράξη, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτούνται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

1. α) Νομική πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής του τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου. β) Η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε εκτός του εύλογου χρόνου.
2. Παράβαση του νόμου – Ουσιώδης πλάνη περί των πραγμάτων.
3. Ανεπαρκής – πλημμελής αιτιολογία, αοριστία της έκθεσης ελέγχου.
4. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Μη εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων της παρ. 1 εδ. β' σε συνδυασμό με την παρ. 2 περ. γ' του άρθρου 54 του ν.4174/2013. Εσφαλμένη επιμέτρηση των πρόσθετων φόρων/προστίμων και εσφαλμένος προσδιορισμός του προς βεβαίωση φόρου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΜΗ ΟΡΘΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Ν.4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. *Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) ...,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1119/22.06.2018 «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» αναφέρεται ότι: «Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού

του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες για το φορολογικό έτος 2016 υπέβαλαν ηλεκτρονικά:

- Την με αριθ. δήλωσης/ 24-7-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» του εντύπου Ε1 ποσό 61.000,00€, στον κωδικό 605 «Φόροι 1%, 3%, 4%, 8% 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ. 1δ, 2 άρθ.64 και 5γ άρθ.69 Κ.Φ.Ε.)» ποσό 30.000,00€ και στους κωδικούς 051 και 052 «Έξοδα ιατρικής, νοσοκομειακής και φαρμακευτικής περίθαλψης (άρθρο 18 Κ.Φ.Ε.)» δηλώθηκε ποσό 2.000,00€ από τον προσφεύγοντα και ποσό 2.000,00€ από την προσφεύγουσα.

- Την με αριθ. δήλωσης/ 14-8-2017 1^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία προστέθηκε ο κωδικός 425 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσού 20.000,00€ και ο κωδικός 413 «Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα» ποσού 120.000,00€. Επιπλέον αυξήθηκε το ποσό του κωδικού 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες», από 61.000,00€ σε 122.000,00€ και του κωδικού 605 «Φόροι 1%, 3%, 4%, 8% 15% και 20% που παρακρατήθηκαν (παρ. 1δ, 2 άρθ.64 και 5γ άρθ.69 Κ.Φ.Ε.)», από 30.000,00€ σε 60.000,00€. Από την εκκαθάριση της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς επιστροφή 58.161,36€.

- Την με αριθ. δήλωσης/ 3-4-2018 2^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία μηδενίζονται οι κωδικοί 403, 413, 425 και 605. Από την εκκαθάριση της δεύτερης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς πληρωμή 569,04€.

- Την με αριθ. δήλωσης/ 8-5-2018 3^η τροποποιητική δήλωση, στην οποία επαναλαμβάνονται οι κωδικοί και τα ποσά της δεύτερης τροποποιητικής. Από την εκκαθάριση της τρίτης τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε ποσό προς πληρωμή 569,04€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την με αριθ. πρωτ. / 6-2-2019 υπεύθυνη δήλωση αναφέρει ότι: «Για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία υποβολής 08-05-2018 δεν έχω να υποβάλλω κανένα δικαιολογητικό έγγραφο για τα ποσά που απεικονίζονται σε αυτή στους κωδικούς 051 και 052 ομοίως συμβαίνει για τους κωδικούς που εμφανίζονται για το Ε3 καθώς δεν ήμουν υπόχρεος ούτε και ενήμερος».

Επειδή, ο προσφεύγων κατόπιν πρόσκλησης του ελέγχου υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ την με αριθ. πρωτ. / 6-2-2019 υπεύθυνη δήλωση, στην οποία αναφέρει ότι: «Οι Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος (φορολ. Έτους 2016) με αριθ. /17, /17, /18 και /18 καθώς και τα αντίστοιχα Ε3 που έχουν υποβληθεί,

έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά από τον λογιστή Δεν είναι σε γνώση μου η αναγραφή στις ανωτέρω δηλώσεις του αριθμού τραπεζικού λογαριασμού IBAN τον δικαιούχο του οποίου δεν γνωρίζω.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο λογιστής των προσφευγόντων, κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ./26-9-2017 υπόμνημα, το οποίο κοινοποίησε στον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης και τη Διεύθυνση Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, καθώς και τις με αριθ. πρωτ./31-8-2019 και/5-9-2017 υπεύθυνες δηλώσεις, με τις οποίες αναλαμβάνει την ευθύνη της υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων των πελατών του.

Επειδή, από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, προέκυψε ότι στην δήλωση, δεν έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό 432 «Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. ή νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία», καθαρά κέρδη ποσού 12.112,90€ από συμμετοχή της προσφεύγουσας στο Νομικό Πρόσωπο με την επωνυμία, το οποίο τηρεί απλογραφικά βιβλία, καθώς και στον κωδικό 728 «δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων» ύψους 6.870,94€. Εν συνεχεία ο έλεγχος σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς επέβαλε στους προσφεύγοντες το πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013, το οποίο υπολογίστηκε επί της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προέκυψε με βάση την με αριθ. δήλωσης/ 8-5-2018 3^η τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προέκυψε με βάση την με αριθ. δήλωσης/ 14-8-2017 1^η τροποποιητική δήλωση, η οποία υποβλήθηκε πριν την κοινοποίηση στους προσφεύγοντες των με αριθ./ 11-9-2017 και/ 25-9-2017 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ήτοι πριν την 11-10-2017. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΕΠΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 «Είσοδος σε εγκαταστάσεις» του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό "πλήρης" ή "μερικός" έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287) και του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του 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».

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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013 και της υποπαραγράφου Δ.2 της περίπτωσης 21 του άρθρου 1 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης [και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:*

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) («ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»*
- ι) (κ') «λοιπές πληροφορίες».*

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το

φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., αναφέρονται τα εξής: «

Άρθρο 23

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου. (Επισυνάπτεται στη παρούσα σχέδιο ειδοποίησης).

Σημειώνεται ότι είναι δυνατόν ύστερα από πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Άρθρο 25

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.

Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο έλεγχος κατόπιν έκδοσης των με αριθ. / 11-9-2017 και / 25-9-2017 εντολών ελέγχου, διενήργησε έλεγχο, από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, των κάτωθι δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα:

A/A	Φορολογικό έτος	Ημ/νία Παραλαβής	Είδος Δήλωσης
.....	2015	28-6-2016	Αρχική
.....	2016	24-7-2017	Αρχική
.....	2016	14-8-2017	1 ^η Τροποποιητική

.....	2016	3-4-2018	2 ^η Τροποποιητική
.....	2016	8-8-2018	3 ^η Τροποποιητική

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ευρημάτων και των στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ο έλεγχος κοινοποίησε στους προσφεύγοντες το με αριθ. / 8-2-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) καθώς και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος. Οι προσφεύγοντες δεν ανταποκρίθηκαν στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου ο έλεγχος συνέταξε τις από 6-3-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου καθώς και την προσβαλλόμενη πράξη, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι οι 6-3-2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στερούνται αιτιολογίας και επάρκειας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160), ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.*

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1172/ 14-11-2017 «Διευκρινίσεις σχετικά με την προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων του άρθρου 19 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και την έναρξη της προθεσμίας για την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής φόρου σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης.» αναφέρεται ότι: *«... 2. Οι προθεσμίες παραγραφής της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με τις οποίες η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».*

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υπό κρίση προσφυγής, η με αριθ. /6-3-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου εκδόθηκε την 6-3-2019, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής και κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες την 14-3-2019.

Στην υπό εξέταση υπόθεση, η οποία αφορά τον καταλογισμό πράξης φόρου εισοδήματος, η πενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 36 του ν.4174/2013, συμπληρώνεται ως προς το φορολογικό έτος 2016 την 31-12-2021 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε εκτός του εύλογου χρόνου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣΤΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 6-3-2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ επί των οποίων εδράζεται η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 12-4-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. / 6-3-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 6-3-2018) Φορ. έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρεωστικό ποσό φόρου	946,76€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	29.838,58€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	151,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.936,50€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.

