



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/01/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 185

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

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

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31.08.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά: **α)** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, της με αρ.πρωτ. /28-05-2020 αίτησης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, **β)** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, της με αρ.πρωτ. /28-05-2020 αίτησης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και **γ)** της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης, της με αρ.πρωτ. /28-

05-2020 αίτησης μερικής ανάκλησης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, δ) της με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 19-11-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2016 της ΑΑΔΕ, ε) της με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 25-05-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ και στ) της με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01-11-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2018 της ΑΑΔΕ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **31/08/2020** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

I. Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αρ. πρωτ./**28-05-2020** αίτησή του προσφεύγοντος για τροποποίηση-μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός, φορολογικού έτους 2016.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αρ. πρωτ./**28-05-2020** αίτησή του προσφεύγοντος για τροποποίηση-μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός, φορολογικού έτους 2017.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον Προϊστάμενό της η με αρ. πρωτ./**28-05-2020** αίτησή του προσφεύγοντος για τροποποίηση-μερική ανάκληση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός, φορολογικού έτους 2018.

II. Με την με αρ.ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 19/11/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος νέο χρεωστικό ποσό 7.577,82€ (έναντι προηγούμενου χρεωστικού ποσού 6.070,48€).

Με την με αρ.ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 25/05/2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 5.783,78€.

Με την με αρ.ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01/11/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό πληρωμής 3.726,11€.

Ο προσφεύγων είναι καθηγητής Πανεπιστημίου και κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 εισέπραξε από το Υπουργείο Παιδείας ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση και διάθεση των βιβλίων του ως πανεπιστημιακών συγγραμμάτων τα ποσά των 8.556,61€, 9.625,87€ και 7.776,27€ αντίστοιχα, τα οποία φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν.4172/2013, ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με την υπ'αρ./27-05-2020 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη ο προσφεύγων μεταξύ άλλων δήλωσε στον κωδικό 403 (Ακαθ.έσοδα από επιχ/κή δραστηριότητα για επιτηδευματίες-χωρίς έναρξη δραστηριότητας) ποσό 8.556,61€ και στον κωδικό 605 (φόροι 1%, 3%, 4%, 8%,15% και 20% που παρακρατήθηκαν) ποσό φόρου 1.631,62€. Η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης δεν προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης.

Ακολούθως, στις 28-05-2020 με την υπ'αρ.πρωτ. αίτηση ο προσφεύγων υπέβαλε τους λόγους της επιφύλαξης και ζήτησε να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22%, στα ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση των βιβλίων του, δηλώνοντας στον κωδικό 403 το ποσό των 1.882,45€ αντί του ποσού των 8.556,61€ και να επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης.

Με την υπ'αρ./27-05-2020 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη ο προσφεύγων μεταξύ άλλων δήλωσε στον κωδικό 403 (Ακαθ.έσοδα από επιχ/κή δραστηριότητα για επιτηδευματίες-χωρίς έναρξη δραστηριότητας) ποσό 9.625,87€ και στον κωδικό 605 (φόροι 1%, 3%, 4%, 8%,15% και 20% που παρακρατήθηκαν) ποσό φόρου 385,03€. Η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης δεν προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης.

Ακολούθως, στις 28-05-2020 με την υπ'αρ.πρωτ. αίτηση ο προσφεύγων υπέβαλε τους λόγους της επιφύλαξης και ζήτησε να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22% στα ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση των βιβλίων του, δηλώνοντας στον κωδικό 403 το ποσό των 2.117,69€ αντί του ποσού των 9.625,87€ και να επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης.

Με την υπ'αρ./08-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά με επιφύλαξη ο προσφεύγων μεταξύ άλλων δήλωσε στον κωδικό 403 (Ακαθ.έσοδα από επιχ/κή δραστηριότητα για επιτηδευματίες-χωρίς έναρξη δραστηριότητας) ποσό 7.776,27€ και στον κωδικό 605 (φόροι 1%, 3%, 4%, 8%,15% και 20% που παρακρατήθηκαν) ποσό φόρου 311,05€.

Περαιτέρω, στις 09-07-2019 ο προσφεύγων κατέθεσε στη φορολογική αρχή τα δικαιολογητικά προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσης, διατυπώνοντας και τους λόγους της επιφύλαξης του. Με την με αριθμό ειδοποίησης/01-11-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης απέρριψε τους λόγους της επιφύλαξης. Ο προσφεύγων κατά της ως άνω πράξης άσκησε την με αρ.πρωτ./27-11-2019 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από την ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με την υπ'αρ...../18-03-2020 απόφαση του προϊσταμένου της.

Ακολούθως, στις 28-05-2020 με την υπ'αρ.πρωτ. αίτηση ο προσφεύγων αιτήθηκε την τροποποίηση/ανάκληση της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ως εξής: δήλωσε στον κωδικό 403 το ποσό των 1.710,78€ αντί του ποσού των 7.776,27€ ζητώντας να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του ως άνω φορολογικού έτους, βάσει της παρούσης δήλωσης με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22% στα ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση των βιβλίων του και να επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και να γίνουν δεκτές οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Η φορολόγηση του εισοδήματος από την αυτοέκδοση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 αντίκειται στ άρθρο 78 του Συντάγματος επειδή φορολογείται το ακαθάριστο κι όχι το καθαρό εισόδημα, καθώς δεν προβλέπεται η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών από τα πρόσωπα που δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Επειδή ο Ν.4172/2013 αφήνει παντελώς αρρύθμιστο το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων των αυτοεκδοτών-δημοσίων υπαλλήλων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία, θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ1004/2006 και να φορολογηθούν τα ποσά αυτά όχι στο σύνολο τους αλλά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22% επ'αυτών και

β) Άλλως δε και επικουρικώς, τα υπό κρίση ποσά θα πρέπει να θεωρηθούν ότι αποτελούν εισόδημα από δικαιώματα (άρθρο 38 παρ.1 του ν.4172/2013), τα οποία φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 20%.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :« 1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 της ΠΟΛ1064/2017 ορίζεται ότι: «Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας): «Η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών, η οποία αρχίζει: Α. Σε περίπτωση ρητής πράξης: α) Για εκείνους τους οποίους αφορά: i. από την κατά νόμο επίδοσή της σε αυτούς, ή ii. σε κάθε άλλη περίπτωση, από τότε που αυτοί έλαβαν αποδεδειγμένως πλήρη γνώση του περιεχομένου της...».

Επειδή, ακολούθως, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, πλήρης γνώση συνάγεται από την πάροδο μακρού χρόνου (εξάμηνο) από την έκδοση της πράξης και από το εύλογο και δικαιολογημένο ενδιαφέρον για την υπόθεση, όταν μάλιστα ο ίδιος ο ενδιαφερόμενος είχε προκαλέσει με σχετική αίτησή του την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (ΔΕφΘεσ. 1040/97 ΔΔικ 1998/355).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ.1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999,ΦΕΚ 97 Α') ορίζεται ότι: «1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60)

ημερών από την κοινοποίηση της τελεσίδικης απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησης της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης».

Επειδή, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή προσβάλλονται: **α)** η με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 19-11-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2016 της ΑΑΔΕ, **β)** η με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 25-05-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ και **γ)** η με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01-11-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2018 της ΑΑΔΕ.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου το χρονικό σημείο της λήψης γνώσης, εκ μέρους του προσφεύγοντος, του περιεχομένου των: **α)** της με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 19-11-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2016 της ΑΑΔΕ, **β)** της με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 25-05-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2017 της ΑΑΔΕ και **γ)** της με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01-11-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2018 της ΑΑΔΕ. Όμως, όπως συνάγεται από τα ανωτέρω, η πάροδος μακρού χρόνου από την έκδοση των με αριθμ. δήλωσης, και, Πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα (που έλαβαν χώρα την 19/11/2019, 25/05/2018 και 01/11/2019, αντίστοιχα), οι οποίες μάλιστα εκδόθηκαν βάσει των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων για τα οικεία φορολογικά έτη, σε συνδυασμό, με το εύλογο ενδιαφέρον για το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης αυτών, αποτελεί τεκμήριο γνώσης.

Αναφορικά δε με την με αρ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 01-11-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ.δήλωσης) φορολογικού έτους 2018 της ΑΑΔΕ, ο προσφεύγων έχει ήδη καταθέσει κατά της ίδιας πράξεως την υπ' αριθ. πρωτ. /27-11-2019 ενδικοφανή προσφυγή επί της οποίας εκδόθηκε η με αρ...../18-03-2020 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Κατά συνέπεια η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που στρέφεται κατά των ανωτέρω πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου **ασκείται απαραδέκτως**.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013):

«2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 21 του Ν. 4172/2013** : «**1.** Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....**3.** Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Ν. 4172/2013** : «**1.** Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομίων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΠΟΛ 1042/2015** με θέμα τη “Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε.” της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που επικαλείται ο προσφεύγων:

«....**13.** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει: Ι. Το εισόδημα που αποκτάται: α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,

ι) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για

ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,

ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, iii) εμπορικών σημάτων, iv) προνομίων, v) σχεδίων ή υποδειγμάτων, vi) σχεδιαγραμμάτων, vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή...».

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο **1030679/26-2-2016** «Φορολογική μεταχείριση συγγραφέα δημοσίου ή ιδιωτικού υπαλλήλου μη υπόχρεου σε τήρηση βιβλίων που εκδίδει ο ίδιος με δικά του έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτει έναντι αμοιβής.» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α προς το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων: «Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής: **1.** Με τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. **2.** Με το ανωτέρω σχετικό, ερωτάται η φορολογική μεταχείριση εσόδων από την πώληση βιβλίων συγγραφέα δημοσίου ή ιδιωτικού υπαλλήλου, μη υπόχρεου σε τήρηση βιβλίων, ο οποίος εκδίδει με δικά του έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτει έναντι αμοιβής. **3.** Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι τα έσοδα από την ως άνω δραστηριότητα των παραπάνω προσώπων αποτελούν εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής η υπηρεσία σας υποχρεούται να παρακρατήσει φόρο με συντελεστή 4% σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περ.ββ' της παρ.2 του άρθρου 64 του ν.4172/2013. Τέλος, κατά την υποβολή του αρχείου βεβαιώσεων για το φορολογικό έτος 2015 (ΠΟΛ.1274/30.12.2015), η υπηρεσία σας αποστέλλει τις αμοιβές αυτές ως αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα με τον κωδικό 6 (ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων).»

Επειδή με την **υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της **ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ 2015/ 18-6-2015** «1. Εφαρμογή του αφορολόγητου στο επίδομα βιβλιοθήκης. 2. Συγγραφικά δικαιώματα συγγραφέων που είναι δημόσιοι υπάλληλοι και εισοδήματα από συμμετοχή σε σεμινάρια» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α: «4. Τα εισοδήματα από τα πνευματικά δικαιώματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται από την 01/01/2014 και εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΕ και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), με την οποία εξαντλείται η

φορολογική τους υποχρέωση. Για την φορολογική μεταχείριση των δικαιωμάτων έχει εκδοθεί η ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιος. Οι φορείς που καταβάλλουν τα δικαιώματα εκδίδουν χειρόγραφη βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστέλλουν ηλεκτρονικά αρχεία. Τα συγγραφικά δικαιώματα αναγράφονται στους κωδικούς 671-672 και φόρος που παρακρατήθηκε στους κωδικούς 679-680.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της **ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016/ 25-7-2016** «Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων συγγραφέων που είναι δημόσιοι υπάλληλοι - καθηγητές Πανεπιστημίων και ΤΕΙ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α: «Σε απάντηση του αιτήματός σας, σας γνωρίζουμε ότι τον τρόπο φορολόγησης των συγγραφικών δικαιωμάτων, σας τον έχουμε ήδη γνωρίσει με προηγούμενο έγγραφό μας (ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ 2015/18.6.2015) Περαιτέρω, σας υπενθυμίζουμε τα κατωτέρω:

1. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος με βάση τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα, δεν ισχύει πλέον μετά την κατάργηση του ν 2238/1994.

2. Σε όσες περιπτώσεις η εκμετάλλευση των βιβλίων έχει ανατεθεί σε εκδοτικούς οίκους και οι συγγραφείς - καθηγητές, που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, εισπράττουν πνευματικά δικαιώματα, το εισόδημα αυτό από την 01/01/2014 και εξής θεωρείται εισόδημα του άρθρου 38 του ΚΦΕ, φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 40 και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), με την οποία εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση.

3. Στις περιπτώσεις που ο συγγραφέας, ακόμη κι αν είναι δημόσιος υπάλληλος που έχει απαλλαχτεί από την τήρηση βιβλίων, συγγράφει, τυπώνει, εκδίδει και πουλάει μόνος του τα βιβλία του, δηλαδή τα εκμεταλλεύεται ο ίδιος (αυτοεκδότης), τότε αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (από μη επιτηδευματία), που από την 01/01/2014 θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) και φορολογείται στο σύνολό του με την κλίμακα του άρθρου 29. Οι υπόχρεοι αυτοί δεν είναι επιτηδευματίες, δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και ως εκ τούτου δεν συμπληρώνουν έντυπο Ε3 και δεν δύνανται να εκπέσουν δαπάνες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της **ΠΟΛ1034/2017** (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή) ορίζεται ότι: «.....Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. Εάν δηλώνεται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθωτή εργασία/συντάξεις, η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται στο φόρο κλίμακας που προκύπτει μόνο από το εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας..... γ. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη επιτηδευματίες και μη υποβάλλοντες Ε3.

(κωδ.: 403-404)..... ε. Το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσων έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό (έντυπο Ε3), ενώ για τους μη επιτηδευματίες φορολογείται εξ' ολοκλήρου, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες».

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της **ΠΟΛ1068/2018** (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή) ορίζεται ότι: «.....Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16..... δ. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο (κωδ. 403-404), οι οποίοι είναι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., φορολογούνται εξ' ολοκλήρου επί των ακαθαρίστων εσόδων, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγονται και οι αυτοεκδότες, δηλαδή οι συγγραφείς που έχουν απαλλαγεί από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων και συγγράφουν, τυπώνουν, εκδίδουν και προωθούν τα βιβλία τους, χωρίς να έχουν παραχωρήσει την εκμετάλλευση σε κάποιο εκδοτικό οίκο (ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ2016/25.7.2016 έγγραφό μας).

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της **Α1041/2019** (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή) ορίζεται ότι: «.....Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 του ΚΦΕ.....α. Στον υποπίνακα 4Γ2 δηλώνονται τα ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη/ ζημίες και οι παρακρατηθέντες - προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φυσικά πρόσωπα με έναρξη δραστηριότητας είτε τηρούν βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π., είτε είναι απαλλασσόμενα από την ενημέρωση βιβλίων με βάση τα Ε.Λ.Π. (κωδ. 401-402,413-414,415-416,601-602,605-606).... Περιλαμβάνονται και οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες (πρώην Ζ' πηγή άρθρου 48 του ν. 2238/1994), οι οποίοι πλέον θεωρούνται ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά μη έχοντες την εμπορική ιδιότητα....

ε. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο (κωδ. 403-404), οι οποίοι είναι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., φορολογούνται εξ' ολοκλήρου επί των ακαθαρίστων εσόδων, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγονται και οι αυτοεκδότες, δηλαδή οι συγγραφείς που έχουν απαλλαγεί από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων

και συγγράφουν, τυπώνουν, εκδίδουν και προωθούν τα βιβλία τους, χωρίς να έχουν παραχωρήσει την εκμετάλλευση σε κάποιο εκδοτικό οίκο (ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016 έγγραφο).

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων εκτός της πανεπιστημιακής του δραστηριότητας, είναι και **αυτοεκδότης - συγγραφέας**, ήτοι με δικά του έξοδα συγγραφής, εκτύπωσης και διακίνησης των βιβλίων διαθέτει τα συγγράμματα του εισπράττοντας το αντίτιμο της πώλησης από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας. Για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών των εν λόγω ετών, ο προσφεύγων έλαβε από το Υπουργείο παιδείας τα ποσά των 8.556,61€, 9.625,87€ και 7.776,27€ αντίστοιχα, για την δραστηριότητα συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών διδακτικών συγγραμμάτων για φοιτητές, ως εν ενεργεία καθηγητής.

Επειδή, ο προσφεύγων όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, δεν έχει κάνει έναρξη εργασιών δραστηριότητας στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. (δεν είναι επιτηδευματίας) και δεν είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση τα Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να αφαιρεθούν από τα υπό κρίση ακαθάριστα έσοδα όλες οι δαπάνες που αφορούν την παραγωγή και την έκδοση των βιβλίων, ωστόσο ως καθηγητής Πανεπιστημίου, δεν είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων με βάση τα Ε.Λ.Π. και συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες (ΠΟΛ1034/2017, ΠΟΛ1068/2018 & Α1041/2019) για τους μη επιτηδευματίες δεν αναγνωρίζονται δαπάνες.

Επειδή, τα ποσά των 8.556,61€, 9.625,87€ και 7.776,27€ για τα οποία ο προσφεύγων δήλωσε επιφύλαξη κατά τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, θεωρεί ότι έπρεπε να συμπεριληφθούν στον κωδικό 671 της δήλωσης (Δικαιώματα προ φόρου ημεδαπής προέλευσης που εισπράττονται και δεν αφορούν την επιχειρηματική σας δραστηριότητα) ως συγγραφικά δικαιώματα, καθώς αποτελούν εισόδημα **από προμήθεια βιβλίων** και όχι εισόδημα από συγγραφικά δικαιώματα. Ως εκ τούτου δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις του άρθρου 38 του ν.4172/2013 (αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας). Τουναντίον, ο προσφεύγων ως αυτοεκδότης συγγραφέας εξέδιδε και διέθετε μόνος του τα βιβλία του στο Υπουργείο Παιδείας και όχι μέσω εκδοτικού οίκου και ως εκ τούτου δεν λάμβανε συγγραφικά δικαιώματα από εκδότη για τη διάθεση των βιβλίων του. Συνεπώς ορθώς το εν λόγω εισόδημα από τη διανομή πανεπιστημιακών του συγγραμμάτων, συμπληρώθηκε αυτόματα στον κωδικό 403 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και επ' αυτού διενεργήθηκε παρακράτηση από το Υπουργείο Παιδείας με συντελεστή 4%, ο οποίος αντιστοιχεί στην προμήθεια αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ.2ββ του ν.4172/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ορθώς ο προσφεύγων έχει δηλώσει για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018 στον κωδικό 403 «Ακαθάριστα έσοδα από την απόκτηση εισοδήματος επιχ/κής δραστηριότητας (χωρίς έναρξη δραστηριότητας)» ποσά 8.556,61€, 9.625,87 και 7.776,27€ και 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.)» ποσά 1.631,62€, 385,03€ και 311,05€. Η διατυπωθείσα επιφύλαξη του ορθώς δεν έγινε αποδεκτή από τη φορολογική αρχή και ορθώς απορρίφθηκαν οι υπ'αρ.πρωτ. 23360,23361&23362/28-05-2020 αιτήσεις του για τροποποίηση-μερικής ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./**31-08-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του**, ΑΦΜ**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.