



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 24-07-2019

Αριθμός απόφασης: 2374

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β' /27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/28-03-2019 ενδικοφανή προσφυγή της ελεγκτικής εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στο ΠΑΛΑΙΟ ΦΑΛΗΡΟ επί της οδού , κατά α) της υπ' αρ./27-02-2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, φορολογικής περιόδου από 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-03-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ελεγκτικής εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27-02-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2015-31/12/2015 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 10.000,00 €, επειδή δεν εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ 1124/2015 (Φορολογικό Πιστοποιητικό) και τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης της επιχείρησηςμε Α.Φ.Μ.για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 -31/12/2014 του Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή χωρίς επιφύλαξη.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, κατόπιν του πορίσματος της από 27/02/2019 Έκθεσης Ελέγχου άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 (έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων), σύμφωνα με το οποίο από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1124/2015, διαπιστώθηκε τα κάτωθι. Προέκυψαν διαφορές, οι οποίες περιλαμβάνονται στο πρόγραμμα ελέγχου του αντικειμένου «Παρακρατούμενοι φόροι» σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή, ο οποίος δεν αναφέρει σε αυτό κάποια παρατήρηση σχετικά με τους παρακρατούμενους φόρους, αφού εξέδωσε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή «χωρίς επιφύλαξη». Πιο συγκεκριμένα, οι διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο είναι οι εξής:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014 - 31/12/2014

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	27,41
----------------------------	-------

Φόρος επί αμοιβών εργοληπτών	418,90
Φόρος επί των αμοιβών μελών Δ.Σ.	5.534,65
ΣΥΝΟΛΟ	5.980,96

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τη νομιμότοκη επιστροφή του συνόλου του προστίμου, ισχυριζόμενη τα παρακάτω:

- Έλλειψη παράβασης ελεγχόμενης για μη απόδοση έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης
- Έλλειψη παράβασης της ελεγχόμενης για διαφορές στην απόδοση φόρου επί αμοιβών εργοληπτών
- Έλλειψη παράβασης λόγω μη απόδοσης φόρου επί αμοιβών μελών Δ.Σ.
- Αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας
- Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.
 - ο Η Ελεγκτική Αρχή δεν απαντά επί της ουσίας στις ενστάσεις της προσφεύγουσας, όπως αναφέρονται και έχουν κατατεθεί στη με αρ. πρωτ./27-11-18 απάντησή της επί του με αρ./13-11-2018 σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου.
 - ο Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τη με αρ./ 12-12-2018 απάντηση της ΕΛΤΕ με την οποία γνωστοποιήθηκε η γνώμη της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου της Φορολογική Αρχής. Η γνώμη της ΕΛΤΕ αναφορικά με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου, ήταν ότι η ορκωτός ελεγκτής έχει διενεργήσει την εργασία της με βάσει τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1124/2015 και το διεθνές πρότυπο διασφάλισης 3000 καθώς και ότι τηρήθηκαν οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙΙ του σχετικού προγράμματος της ΠΟΛ. 1124/2015...
 - ο Ο Φορολογικός Έλεγχος προέβη σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος της προσφεύγουσας χωρίς να αιτηθεί το φάκελο του φορολογικού πιστοποιητικού και συνεπώς να προβεί σε διαπιστώσεις χωρίς την εξέτασή του.
 - ο Η ελεγκτική αρχή προέβη στην επιβολή προστίμου στην πραγματικότητα χωρίς

να αποδώσει παράβαση, άλλως χωρίς να έχει παραχωρήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.

- ο Ο έλεγχος κρίνει αβάσιμους τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επί των ευρημάτων, με το σκεπτικό ότι η επιχείρηση προσκόμισε μόνο τα μηνιαία ισοζύγια και όχι τα αναλυτικά καθολικά και λοιπά βιβλία που της ζητήθηκαν, καθώς και ότι δεν προσέφυγε κατά του προστίμου Κ.Φ.Δ. που της επιβλήθηκε για τη μη επίδειξη όλων των βιβλίων.
- ο Η θέση του ελέγχου ότι η επιχείρηση δεν προσέφυγε κατά των οριστικών διορθωτικών πράξεων προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων και της οριστικής έκθεσης ελέγχου, σε καμία περίπτωση δεν σημαίνει ότι τα πορίσματα της Φορολογικής Αρχής ήταν βάσιμα και τεκμηριωμένα ή και κατ' επέκταση ότι η ελεγκτική εταιρεία ή η ορκωτός ελεγκτής δεν έκαναν ορθά τον έλεγχό τους και θα πρέπει να αντιμετωπίζονται εκ προοιμίου ως παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας και της ελεγκτικής μεθοδολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 Α §§1,2 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Νόμιμοι ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, που είναι εγγεγραμμένοι στο δημόσιο μητρώο του ν. 3693/2008 (Α` 174) και διενεργούν υποχρεωτικούς ελέγχους σε ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, καθώς και σε υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, εκδίδουν ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό. Το πιστοποιητικό αυτό είναι προαιρετικό για τις ανωτέρω εταιρείες και επιχειρήσεις και εκδίδεται μετά από έλεγχο που διενεργείται, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, ως προς την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα. Φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο πιστοποιητικό αυτό. Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Τα πιο πάνω πρόσωπα διώκονται και τιμωρούνται για κάθε παράλειψη των υποχρεώσεων τους σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3693/2008 και έχουν ειδικότερα την υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια υποχρεωτικού ελέγχου εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη οντότητα συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του

άρθρου 20 του ν. 3693/2008. Οι εταιρείες και επιχειρήσεις του πρώτου εδαφίου για τις οποίες εκδίδεται το ετήσιο πιστοποιητικό υποχρεούνται να αναθέτουν, ανά πέντε (5) έτη, την έκδοση του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού σε διαφορετικό νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο. Η διαπίστωση στο φορολογικό πιστοποιητικό παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί να λαμβάνεται υπόψη κατά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο κατά τις διατάξεις του άρθρου 26 του Κώδικα.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδίδεται ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ, καθορίζονται τα συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, ενδεχόμενες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται, εξαιρέσεις από την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού μέχρι ποσό ακαθαρίστων εσόδων 150.000,00 ευρώ ετησίως, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται και οι επιφυλάξεις που τυχόν διατυπώνονται σε αυτό, ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία υποβολής του, ζητήματα εφαρμογής της υποχρέωσης του τελευταίου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Πέραν της εφαρμογής του πέμπτου εδαφίου της παραγράφου 1, στους νόμιμους ελεγκτές και στα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις του παρόντος άρθρου και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παρούσα παράγραφο επιβάλλονται οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **4§4 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«4. Στους νόμιμους ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία που παραβαίνουν τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. και της κανονιστικής απόφασης που προβλέπεται στην παράγραφο 8 του ίδιου άρθρου και Κώδικα, επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υλοτροπή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **1§§1,3 της ΠΟΛ. 1124/2015** με θέμα «**Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου**» ορίζεται ότι:

«1. Το Ετήσιο Πιστοποιητικό που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α') και

εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, “ Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης”».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3§§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1124/2015 με θέμα «Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού» ορίζεται ότι:

«2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4§§2,3, 4 της ΠΟΛ. 1124/2015 με θέμα «Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία» ορίζεται ότι:

«2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη

συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

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

α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)

β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας

γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω, σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την παρούσα, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8§6 της ΠΟΛ. 1124/2015** με θέμα **«Λοιπά θέματα»** διευκρινίζεται ότι:

«6. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται

μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1148/2018 με θέμα «Τροποποίηση των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011 (Φ.Ε.Κ. 1657/Β'), περί του καθορισμού της διαδικασίας εφαρμογής της παρ.5 του άρθρου 82 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174/Α')» διευκρινίζεται ότι:

«Η παράγραφος 8 του άρθρου 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1159/2011, αντικαθίσταται ως εξής: «Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§2 του Ν.4174/2013 με θέμα «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται ότι:

«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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** με θέμα **«Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου»** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 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 τις διατάξεις του **άρθρου 64 του 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου

φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη με αριθ./07-11-2018 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτει ότι διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και Λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23-25 και 66 του ν.4172/2013 και της εγκυκλίου ΠΟΛ.1159/2011 (ΦΕΚ 1657/Β') για την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία, ΑΦΜ:, με έδρα στο ΝΕΟ ΨΥΧΙΚΟ, επί της οδού, για το φορολογικό έτος 2014. Για το έτος αυτό, η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε και έλαβε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82§5 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) από την ελεγκτική εταιρεία, ΑΦΜ:και από την, ΑΦΜ:ως νόμιμο ελεγκτή.

Επειδή, από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση προκύπτει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 διαπιστώθηκε ότι προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές σε σχέση με τα συμπεράσματα του νόμιμου ελεγκτή:

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	27,41
Φόρος επί αμοιβών εργοληπτών	418,90
Φόρος επί των αμοιβών μελών Δ.Σ.	5.534,65
ΣΥΝΟΛΟ	5.980,96

Επειδή, από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση προκύπτει ότι σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν εκδοθεί α) η με αριθ./20-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων επί Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης (άρθρο 29 Ν. 3986/11), β) η με αριθ./20-12-2017 Οριστική Πράξη

Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων επί Αμοιβών Εργοληπτών (άρθρα 15§1β & 60§3 του Ν. 2238/94) και γ) η με αριθ./20-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων και Τελών επί Αμοιβών Μελών Δ.Σ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π., βάσει του πορίσματος της από 19-12-2017 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Παρακρατούμενων φόρων Ν. 2238/94. Η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει αποδεχτεί τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, στη σελ. 11 της με αριθ. πρωτ./12-12-2018 απάντησης της ΕΛΤΕ αναφέρονται τα κάτωθι:

«Στα πλαίσια της διαδικασίας του ποιοτικού ελέγχου της ΕΛΤΕ αναφορικά με το φορολογικό πιστοποιητικό και των απόψεων που παρέθεσε η ελεγκτική εταιρεία, ο εντεταλμένος ελεγκτής με βάση το άρθρο 6 της ΠΟΛ. 1124/2015, διαπίστωσε τα εξής:

Από τον φορολογικό έλεγχο προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

Α) Ανακριβή δήλωση απόδοσης εισφοράς αλληλεγγύης, η οποία οφείλεται σε διαφορά μεταξύ του ποσού που εμφανίζει το ισοζύγιο γενικής λογιστικής για την υπό κρίση περίοδο και του ποσού που αποδόθηκε. Η διαφορά προσδιορίστηκε σε 27,71 ευρώ.

Β) Ανακριβή δήλωση φόρου επί των αμοιβών εργοληπτών, η οποία οφείλεται σε διαφορά μεταξύ του ποσού που εμφανίζει το ισοζύγιο γενικής λογιστικής για την υπό κρίση περίοδο και του ποσού που αποδόθηκε. Η διαφορά προσδιορίστηκε σε 418,90 ευρώ.

Γ) Ανακριβή δήλωση φόρων και τελών επί των αμοιβών μελών Δ.Σ., η οποία οφείλεται σε διαφορά μεταξύ του ποσού που εμφανίζει το ισοζύγιο γενικής λογιστικής για την υπό κρίση περίοδο και του ποσού που αποδόθηκε. Η διαφορά προσδιορίστηκε σε 5.534,65 ευρώ.

Ο ποιοτικός έλεγχος ζήτησε και έλαβε τα ελεγκτικά τεκμήρια που η Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής επικαλείται στις απόψεις της. Από την επισκόπηση αυτών προέκυψε πως ο προσδιορισμός των ανωτέρω διαφορών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι ορθός.»

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1124/2015, αναφορικά με τα ευρήματα της Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της Φορολογικής Αρχής για την εταιρεία «.....» για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, το **Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ** στην υπ' αριθ./23-11-2018 θέμα συνεδρίασή του αποφάσισε ομόφωνα να διατυπώσει γνώμη σύμφωνα με την εισήγηση του Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου όπως αναλυτικά περιγράφεται στην παράγραφο 6, η οποία έχει ως εξής:

«Εισήγηση Συμβουλίου Ποιοτικού Ελέγχου της ΕΛΤΕ

.....

Τεκμηριώνεται ότι ο ορκωτός ελεγκτής έχει διενεργήσει την εργασία του με βάση τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1124/2015 και το Διεθνές πρότυπο εργασιών διασφάλισης 3000 καθώς και ότι τηρήθηκαν οι ελεγκτικές διαδικασίες που περιγράφονται στο παράρτημα ΙΙΙ του σχετικού προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ 1124/2015 αναφορικά με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, το περιεχόμενο της ως άνω διατύπωσης γνώμης της ΕΛΤΕ, η προσφεύγουσα το επικαλείται στην προσφυγή της.

Επειδή, στην από 27-02-2019 έκθεση μερικού ελέγχου (γραφείου) φορολογικού πιστοποιητικού άρθρου 65Α του Ν.4174/2013 του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, γίνεται αναφορά στην από/07-11-2018 πληροφοριακή έκθεση του Κ.Ε.ΜΕ.Ε.Π.. Στην εν λόγω έκθεση γίνεται απαρίθμηση των εφαρμοστέων διατάξεων χωρίς ο έλεγχος να αντικρούει τους ισχυρισμούς της και ειδικότερα ως προς τη διατυπωμένη γνώμη της ΕΛΤΕ, καταλήγοντας στο πόρισμα της επιβολής προστίμου ύψους 10.000€ για έκδοση ανακριβούς φορολογικού πιστοποιητικού προς την εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2014, κατά παράβαση του άρθρου 65 Α §1 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις (ΠΟΛ. 1124/2015, ΠΟΛ 1148/2018, άρθρο 4§4 του ν.2523/1997) πρόστιμο σε νόμιμο ελεγκτή επιβάλλεται εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε..

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν παρέχει καμία αιτιολογία σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται αόριστη, καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίστηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, παρά μόνο αναφέρει ότι κατέληξε στο ως άνω συμπέρασμα διότι δεν προσκομίστηκαν τα αποδεικτικά στοιχεία από την προσφεύγουσα.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα

και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν ποιες ήταν οι ελεγκτικές αρμοδιότητες και υποχρεώσεις κατά την έκδοση του υπό κρίση φορολογικού πιστοποιητικού, τις οποίες παραβίασε η προσφεύγουσα και των οποίων η παράβαση δικαιολογεί την επιβολή προστίμου ύψους 10.000,00€ κατ' άρθρο 4 παρ. 4 του ν. 2523/1997.

Επιπροσθέτως, στην ως άνω έκθεση δεν εκφέρεται η άποψη του ελέγχου επί της απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ, ούτε αιτιολογείται το αντίθετο πόρισμα του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..Περαιτέρω, παρά το γεγονός ότι ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του, την γνώμη της ΕΛΤΕ επί του επίμαχου ελέγχου, η οποία, κατέληγε σε πόρισμα ότι μη ορθώς καταλογίστηκαν οι κρινόμενες διαφορές από τη φορολογική αρχή, δεν έλαβε αυτό υπ' όψιν, ούτε παρείχε επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τους λόγους για τους οποίους προχώρησε εν τέλει στον καταλογισμό των κρινόμενων διαφορών.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά στην Υπηρεσία μας και από την αξιολόγησή τους προκύπτει ότι πράγματι δεν υφίστανται οι διαφορές που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα, όπως ορθώς αναγράφεται άλλωστε και στη με αριθ. πρωτ./12-12-2018 απάντηση της ΕΛΤΕ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της από 27-02-2019 Έκθεσης Ελέγχου άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 (έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της εκδόσεως τους (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28-03-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ.και την ακύρωση της υπ' αριθμ./27-02-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4§4 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2015 - 31/12/2015

Πρόστιμο άρθρου 4 του ν. 2523/1997: 0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.