



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **474**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και με διακριτικό τίτλο που ως καθολική διαδόχου της συγχωνευθείσας με απορρόφηση και ήδη λυθείσας μονοπρόσωπης εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία που είχε έδρα κατά:

α) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/10/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 05/08/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

γ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

δ) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία ως καθολική διαδόχου της συγχωνευθείσας με απορρόφηση και ήδη λυθείσας μονοπρόσωπης εταιρείας **περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία**, 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:

A. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/10/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε σε βάρος της απορροφούμενης εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 20.626,91€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 10.313,46€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **30.940,37€.**

B. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 05/08/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, δεν προέκυψε ουδεμία φορολογική διαφορά στην απορροφούμενη εταιρεία, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 0,00€.

Γ. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε σε βάρος της απορροφούμενης εταιρείας Φ.Π.Α. 19.944,00€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 9.972,00€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **29.916,00€.**

Δ. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, καταλογίστηκε σε βάρος της απορροφούμενης εταιρείας Φ.Π.Α. 50.796,19€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 25.359,54€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **76.155,73€.**

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής με ελεγχόμενη την απορροφούμενη εταιρεία Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε βάσει της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στις καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.Μ.Η.), δια της Υπηρεσίας ΓΕΜΗ του Επιμελητηρίου Κορίνθιας με αριθμό ΚΑΚ το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία , με απορρόφηση της δεύτερης από την πρώτη.

Η συστάθηκε το 2011, με έδρα επί τηςαρμοδιότητας ΔΟΥ Κορίνθου

Στις, οπότε και ολοκληρώθηκε η ανωτέρω συγχώνευση, καταχωρήθηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ) (αρ. πρωτ.....) με Κωδικό Αριθμό Καταχώρησης, η με αρ. πρωτ. απόφαση της Περιφέρειας ΠΕ Κορινθίας, με την οποία εγκρίθηκε η σύμβαση συγχωνεύσεως της Ανωνύμου Εταιρείας με την επωνυμία σύμφωνα με την αριθμό συμβολαιογραφική πράξη του Συμβολαιογράφου

Στην ανωτέρω συμβολαιογραφική πράξη αναφέρεται ότι: «Μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών, την συγκλήθηκαν η έκτακτη γενική συνέλευση της ως άνω εταιρείας και η συνέλευση του μοναδικού εταίρου της ως άνω εταιρείας και με τα από πρακτικά τους ενέκριναν τη συγχώνευση δι' απορροφήσεως της δεύτερης από την πρώτη ανώνυμη εταιρεία, σύμφωνα με τα άρ. 68 παρ. 2 και 69-77 του Κ.Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης του σχεδίου συγχώνευσης σύμφωνα με το άρ. 141 παρ. 1 περ. α του Ν. 4601/2019, το αρ. 54 Ν. 4172/2013 και τα ευεργετήματα και απαλλαγές του Ν. 2166/1993. ...»

Στους όρους της ανωτέρω σύμβασης αναφέρεται:«2. Η απορρόφηση θα πραγματοποιηθεί με εισφορά της καθαρής θέσης της απορροφούμενης στο μετοχικό κεφάλαιο της απορροφούσας.

Δυνάμει της από Έκθεσης Ελέγχου για την διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της βάσει του ισολογισμού μετασχηματισμού αυτής, της σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του Ν 2190/1920 όπως συντάχθηκε από τους Ορκωτούς Ελεγκτές- Λογιστές το Εταιρικό Κεφάλαιο της απορροφούμενης ανέρχεται σε Ευρώ τρεις χιλιάδες ευρώ (3.000,00), διαιρούμενο σε εκατό (100) εταιρικά μερίδια ονομαστικής αξίας ευρώ τριάκοντα (30,00) το καθένα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Οι προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν απαραδέκτως, καθ' υπέρβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων εντός της προθεσμίας του ενός (1) μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

2) Ο έλεγχος κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των νόμων 2190/1920, 4172/2013, 4601/2019, και της σχετικής ΠΟΛ. 1057/2017, και εκκινώντας από την εσφαλμένη υπόθεση ότι η προκείμενη συγχώνευση (μετασχηματισμός) των δύο εταιρειών ενεργήθηκε κατά τις διατάξεις του ν.2166/1993, μη νόμιμα εξέλαβε ότι η προσφεύγουσα - απορροφηθείσα εταιρείαλύθηκε και απέβαλε τη νομική προσωπικότητά της κατά το χρόνο σύνταξης του Ισολογισμού μετασχηματισμού (.....), αβάσιμα δε στη συνέχεια αναμόρφωσε τα

οικονομικά αποτελέσματά της, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ως προς τις λογιστικές διαφορές και ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Προφανώς εκ παραδρομής στην με υπ' αριθμ Πράξη του Συμβολαιογράφου αναφέρεται ότι η προκειμένη συγχώνευση έγινε «σύμφωνα με τα άρ. 68 παρ. 2 και 69-77 του Κ.Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης του σχεδίου συγχώνευσης και εφαρμόζονται στην παρούσα περίπτωση σύμφωνα με το άρ. 141 παρ. 1 περ. α του Ν. 4601/2019, το άρθρο 54 Ν. 4172/2013 και τα ευεργετήματα και απαλλαγές του Ν.2166/1993.» καθώς σε ουδέν εταιρικό έγγραφο αναφέρεται κάτι τέτοιο.

Κατά συνέπεια η πρώτη προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως υπέβαλε τις υπ' αριθμ. αιτήσεις της στη φορολογική αρχή με τις οποίες ζήτησε την επιστροφή των πιστωτικών υπολοίπων Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 01/01 – 31/12/2018 και 01/01 – 30/04/2019, ποσών 30.000,00€ και 54.000,00€ αντιστοίχως.

Προς επίρρωση των ως άνω ισχυρισμών τους οι προσφεύγουσες εταιρείες προσάγει και επικαλείται :

α) Την με αριθμ. Πρωτ. ανακοίνωση της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ του Επιμελητηρίου Κορινθίας,

β) Την με αριθμ. Πρωτ. ανακοίνωση της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ του ίδιου Επιμελητηρίου.

Σε αμφότερες τις ως άνω ανακοινώσεις μνημονεύεται ότι ο μετασχηματισμός των δύο εταιρειών (συγχώνευση με απορρόφηση της μιας από την άλλη) βασίστηκε στη διαπίστωση της λογιστικής αξίας της απορροφούμενης εταιρείας, που έγινε από τους ορκωτούς λογιστές οι οποίοι για το σκοπό αυτό συνέταξαν την από έκθεση αποτίμησης που επιγράφεται ως « Έκθεση αποτίμησης της εταιρείας για τη συγχώνευση της δί απορροφήσεως από την σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 – 77 α του κ.ν. 2190/1920 και τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4172/2013.

Ως προς το 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγρ. 2 του άρθρου 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου - του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιορισθεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη

βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣΤΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣΤΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ως προς την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4987/2022 προθεσμίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις» του ν. 4172/2013 ορίζεται:
« 1. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, εφόσον «επιλεγεί» από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες, [ή εφόσον επιλεγεί η υπαγωγή σε αυτό από μέτοχο ή εταίρο της εισφέρουσας εταιρείας, και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ακόλουθες παραγράφους].
Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.
2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «συγχώνευση» θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:
α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εφεξής: οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυση τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (εφεξής: η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του «κεφαλαίου» της λήπτριας εταιρείας.[...]»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγρ. 9 του άρθρου 72 « Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ίδιου νόμου ορίζεται:
«9. Οι διατάξεις των άρθρων 52 έως και 56 ισχύουν για μετασχηματισμούς από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1057/2017 ορίζεται:
«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους
Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 55 του ν. 4172/2013 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

A. ΓΕΝΙΚΑ

1. Με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53 και 54 του ν. 4172/2013 παρέχονται φορολογικά ευεργετήματα τα οποία ισχύουν επί εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52), επί ανταλλαγής τίτλων (άρθρο 53), καθώς και επί απορρόφησης μίας ή περισσότερων εταιρειών από άλλη υφιστάμενη εταιρεία, συγχώνευσης δύο ή περισσότερων εταιρειών με τη σύσταση νέας εταιρείας και διάσπασης μίας εταιρείας σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες, συμπεριλαμβανομένης και της μερικής διάσπασης αυτής (άρθρο 54).[...]
2. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Κατά συνέπεια, για την υπαγωγή μίας ή περισσότερων εταιρειών στις υπόψη διατάξεις του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει οι σχετικές αποφάσεις από τα αρμόδια εταιρικά όργανα (ενδεικτικά, απόφαση Δ.Σ. για

έναρξη διαδικασίας συγχώνευσης) να έχουν ληφθεί ή να λαμβάνονται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.[...]

4. Στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων εμπίπτουν μορφές μετασχηματισμών που είτε προβλέπονται και από τις διατάξεις της σχετικής εταιρικής νομοθεσίας (π.χ. συγχώνευση με απορρόφηση ή σύσταση νέας εταιρείας, διάσπαση), είτε από τις ειδικότερες διατάξεις του κοινοποιούμενου αυτού νόμου (π.χ. μερική διάσπαση) και όχι λοιπές περιπτώσεις μετασχηματισμών, [...]

5. Επισημαίνεται ότι η διαδικασία έγκρισης και ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, αποτίμησης των εισφερομένων στοιχείων, διαπίστωσης της σχέσης ανταλλαγής, κ.λπ. καθορίζεται βάσει των διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας (κ.ν.2190/1920, ν.3190/1955, κ.λπ.) και τελεί υπό την έγκριση των αρμόδιων εποπτικών αρχών, κατά περίπτωση. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές διατάξεις που εξετάζονται με την παρούσα δεν επηρεάζουν σε καμία περίπτωση την εφαρμογή του εταιρικού πλαισίου, όπως αυτό υπαγορεύεται από την σχετική εταιρική νομοθεσία.

6. Τονίζεται ότι η υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική, καθόσον μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας, είτε των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993. Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την υπαγωγή της στις διατάξεις των άρθρων 52 έως και 54 του ν. 4172/2013, θα τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων των διατάξεων αυτών, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α`220), που ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία έχει αρχίσει μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (28.11.2016), για τις λοιπές φορολογίες.

Επίσης, εξακολουθούν να παραμένουν σε ισχύ οι διατάξεις του ν.2578/1998 σχετικά με τους διασυννοριακούς μετασχηματισμούς, οι οποίες εφαρμόζονται εκ παραλλήλου με τον παρόντα νόμο σε όποιες περιπτώσεις δεν ρυθμίζονται με τις διατάξεις αυτού.

Επισημαίνεται ότι η επιλογή της επιχείρησης για υπαγωγή στις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου πρέπει να προκύπτει με κάθε πρόσφορο μέσο, π.χ. από τα οικεία εταιρικά έγγραφα.[...]

Δ. ΑΡΘΡΟ 54 - ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΣΠΑΣΕΙΣ

α) Προϋποθέσεις υπαγωγής

1. Το υπόψη άρθρο εφαρμόζεται, σύμφωνα με την παράγραφο 1, σε συγχωνεύσεις και διασπάσεις, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4 του ίδιου άρθρου και εφόσον επιλεγεί από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες και πληρούνται οι οριζόμενες στις επόμενες παραγράφους προϋποθέσεις. Επισημαίνεται ότι όπου στην παρούσα γίνεται αναφορά σε εισφέρουσα ή σε λήπτρια εταιρεία, νοούνται δύο ή περισσότερες εισφέρουσες ή λήπτριες εταιρείες (παρ. 7). Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται ότι για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως «τίτλοι» νοούνται οι μετοχές ή τα εταιρικά μερίδια.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι ως συγχώνευση θεωρείται κάθε πράξη με την οποία: α) μία ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας,[...]

β) Φορολογικά ευεργετήματα[...]

4. Όπως και στην περίπτωση του άρθρου 52 περί εισφοράς κλάδου, όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία (περιπτώσεις συγχώνευσης/διάσπασης όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία), το πρώτο φορολογικό έτος της έχει έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης του

μετασχηματισμού (ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ). Ομοίως, σε περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση, κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της δήλωσης της εισφέρουσας εταιρείας (απορροφώμενης) είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (καταχώρηση στο ΓΕΜΗ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Αποτελέσματα της συγχώνευσης» του ν. 4601/2019 ορίζεται:

«1. Η συγχώνευση συντελείται με μόνη την καταχώριση, σύμφωνα με την υποπερίπτωση α` της περίπτωσης α` της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 3419/2005, της σύμβασης συγχώνευσης ως προς την απορροφώσα εταιρεία, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της απορροφώμενης εταιρείας.

2. Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. σύμφωνα με την παράγραφο 1, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφώμενης εταιρείας όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα:

α) η απορροφώσα εταιρεία υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών,

β) οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι ή εταίροι της απορροφώσας εταιρείας,

γ) η απορροφώμενη ή οι απορροφώμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν.

3. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από την απορροφώσα εταιρεία.[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 75 «Αποτελέσματα της συγχώνευσης» του ν.2190/1920 - όπως ίσχυε πριν την κατάργησή του (15.4.2019) με το άρθρο 147 και με την επιφύλαξη του άρθρου 141 Ν.4601/2019, ΦΕΚ Α 44/9.03.2019 - του κ.ν. 2190/1920, ορίζεται:

«1. Από την καταχώριση, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, της εγκριτικής απόφασης της συγχώνευσης, που προβλέπεται από το άρθρο 74, επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα χωρίς καμιά άλλη διατύπωση, τόσο για τις συγχωνευόμενες εταιρείες όσο και έναντι των τρίτων, τα ακόλουθα αποτελέσματα:

α) Η απορροφούσα εταιρεία υποκαθίσταται στο σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων της ή των απορροφούμενων εταιρειών, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της ή των απορροφούμενων εταιρειών και η μεταβίβαση αυτή εξομοιώνεται με καθολική διαδοχή."β) Οι μέτοχοι της ή των απορροφούμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι

της απορροφούσας εταιρείας.

γ) Η απορροφούμενη ή οι απορροφούμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν.[...]

Επειδή, τα άρθρα 66 έως 89 του νόμου 2190/1920 καταργήθηκαν από 15.04.2019 με το άρθρο 147 και με την επιφύλαξη του άρθρου 141 παρ.1 περ.1 του Ν.4601/2019 : «1. Ο παρών νόμος εφαρμόζεται σε: συγχωνεύσεις στις οποίες η ημερομηνία του σχεδίου του άρθρου 7 είναι μεταγενέστερη της ενάρξεως ισχύος του(15.04.2019)» .

Επειδή, εν προκειμένω, στη με αρ. «ΣΥΜΒΑΣΗ ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΗΣ ΔΙΑ ΑΠΟΡΡΟΦΗΣΗΣ» αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...]*Μετά την ολοκλήρωση των ανωτέρω διαδικασιών, την συγκλείσθηκαν η έκτακτη γενική συνέλευση της άνω εταιρείας και η συνέλευση του μοναδικού εταίρου της άνω εταιρείας*» και με τα από πρακτικά τους ενέκριναν τη συγχώνευση δι'

απορροφήσεως της δεύτερης από την πρώτη ανώνυμη εταιρεία, σύμφωνα με τα άρ. 68 παρ. 2 και 69-77 του Κ.Ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν κατά το χρόνο σύνταξης του σχεδίου συγχώνευσης και εφαρμόζονται στην παρούσα περίπτωση σύμφωνα με το άρ. 141 παρ. 1 περ. α του Ν. 4601/2019, το αρ. 54 Ν. 4172/2013 και τα ευεργετήματα και απαλλαγές του Ν. 2166/1993. [...]

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι από την προαναφερόμενη Σύμβαση Συγχώνευσης προκύπτει ότι, η κρινόμενη συγχώνευση με απορόφηση των ως άνω δύο εταιρειών έγινε κατά τις ισχύουσες διατάξεις της εταιρικής νομοθεσίας των άρθρων 68 παρ. 2 και 69-77 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως αυτός ίσχυε κατά την ημερομηνία σύνταξης του σχεδίου του άρθρου 7 της κρινόμενης συγχώνευσης (ημερομηνία καταχώρησης στο Γ.Ε.ΜΗ είναι η), και τις φορολογικές διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4172/2013, η δε αναφορά στη πράξη συγχώνευσης του ν. 2166/1993 δεν δύναται να αναιρέσει την εφαρμογή του ως άνω φορολογικού άρθρου 54 του ν.4172/2013 και έγινε εκ παραδρομής.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι βάσει των προϋποθέσεων υπαγωγής του άρθρου 2 του ν.2166/1993, η κρινόμενη συγχώνευση δεν θα μπορούσε να τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων του ν.2166/1993, κάνει δεκτό ότι επέλεξε τα ευεργετήματα του άρθρου 54 του ΚΦΕ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας έχει γίνει ήδη δεκτός από τον έλεγχο.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η απορροφόμενη εταιρεία έχει υποβάλει την με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 καθώς και την με αρ..... Δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01-05/08/2019, για τις οποίες η φορολογική αρχή αναφέρει ότι η ελεγχόμενη οντότητα φορολογήθηκε μη ορθώς για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2018 και διενήργησε έλεγχο για την περίοδο από 01/01-31/10/2018 από την οποία περίοδο προέκυψαν διαφορετικά καθαρά αποτελέσματα και προέκυψε η προσβαλλόμενη πράξη εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έπραξε ως άνω και επικαλείται την ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ της υπ' αριθ. απόφασης της περιφέρειας Π.Ε.ΚΟΡΙΝΘΙΑΣ, με την οποία εγκρίθηκε η από σύμβαση συγχώνευσης και της συνεπακόλουθης διαγραφής της απορροφηθείσας εταιρείας από το Γενικό Εμπορικό Μητρώο, ήτοι την

Επειδή, σχετικά με την ορθή και ομοίμορφη εφαρμογή του άρθρου 54 του ΚΦΕ έχει εκδοθεί η προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1057/2017 όπου στο μέρος β) φορολογικά ευεργετήματα στην παρ. 4 αναφέρεται ότι «4. Όπως και στην περίπτωση του άρθρου 52 περί εισφοράς κλάδου, όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία (περιπτώσεις συγχώνευσης/διάσπασης όταν η λήπτρια είναι νεοσυσταθείσα εταιρεία), το πρώτο φορολογικό έτος της έχει έναρξη την ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (ημερομηνία καταχώρησης στο ΓΕΜΗ). Ομοίως, σε περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση, κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της δήλωσης της εισφέρουσας εταιρείας (απορροφώμενης) είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (καταχώρηση στο ΓΕΜΗ).»

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι στην κρινόμενη υπόθεση συγχώνευσης με απορρόφηση, έχει εφαρμογή η προαναφερόμενη διάταξη και ως εκ τούτου κρίσιμος χρόνος για την υποβολή της δήλωσης της εισφέρουσας – απορροφώμενης εταιρείας είναι ο χρόνος ολοκλήρωσης της εν λόγω συγχώνευσης, ήτοι η ημερομηνία κατά την οποία καταχωρήθηκε στο Τμήμα Μητρώου/ Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ του Επιμελητηρίου Κορινθίας, η με αριθμ. Σύμβασης Συγχώνευσης (αριθμ. πρωτ.).

Επομένως, μη ορθά ο έλεγχος, εξέλαβε την (ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού μετασχηματισμού), ως ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου φορολογικού έτους 2018 της απορροφώμενης εταιρείας, καθώς στην κρινόμενη περίπτωση εφαρμογή έχουν οι

προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΕ και η Πολ 1057/2017 και όχι οι διατάξεις του ν.2166/1993, όπου κρίσιμος χρόνος ορίζεται ο χρόνος σύνταξης του ισολογισμού.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και οι φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε είναι ορθές ως προς την φορολογική περίοδο που αφορούν.

Επειδή, επιπροσθέτως ως προς το ΦΠΑ, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά την υποβολή των με αριθ. πρωτ. αιτημάτων επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν είχε ολοκληρωθεί η διαδικασία συγχώνευσης και δεν είχε απωλέσει ακόμη την αυτοτέλεια της.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου κώδικα 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 με τις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2690/1999 (Α' 45) 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, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι, η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων όπως αυτή αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επί των οποίων οι εν λόγω πράξεις εδράζονται, 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).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με το προαναφερόμενο πλαίσιο, ο φορολογικός έλεγχος ως προς το εισόδημα μη ορθά εξέλαβε την (ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού μετασχηματισμού), ως ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου φορολογικού έτους 2018 της απορροφούμενης εταιρείας, η οποία σύμφωνα με τα ανωτέρω έληξε την Συνεπώς, για τον προσδιορισμό των φορολογικών της αποτελεσμάτων δεν έχει ληφθεί υπόψη το σύνολο των συναλλαγών της που έχουν πραγματοποιηθεί ως **Ως προς το ΦΠΑ**, μόνος ο λόγος της ελεγκτικής αρχής ότι η απορροφούμενη δεν δικαιούτο τις επίμαχες επιστροφές πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ, λόγω του ότι οι απαιτήσεις μεταβιβάστηκαν στην απορροφώσα επιχείρηση είναι αναιτιολόγητος, δεδομένου ότι η απορροφούμενη κατά το χρόνο αίτησης ήταν ενεργή επιχείρηση και από την πλευρά του ελέγχου δεν έγινε καμιά ελεγκτική επαλήθευση προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ορθώς επιστράφηκε το πιστωτικό υπόλοιπο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ΚΦΔ:

«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».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό:

α) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/10/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

β) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 05/08/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

γ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

δ) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.