



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09-05-2023

Αριθμός απόφασης: 145ε

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

**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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Την από ..... και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή του** ..... με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., ΤΚ ....., κατά :

α) της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ..ΕΛ.ΚΕ. .... και

β)της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ..... ΕΛ.ΚΕ. ....

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ..... ΕΛ.ΚΕ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ:....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 13.353,60€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 6.676,80€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.650,33€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 22.680,73€.

Με την υπ' αριθμ. ....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 15.944,63€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 7.972,32€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 3.150,17€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.067,11€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από ../...../2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 και Ν.4987/2022 του ..... ΕΛ.ΚΕ. ...., κατόπιν της υπ' αριθμ. ....-2022 εντολής του προϊσταμένου του που εκδόθηκε δυνάμει της από .....-2021 πληροφοριακής έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....

Ειδικότερα, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων : α) κατά το φορολογικό έτος 2016 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ουρολόγου σε σαράντα επτά (47) περιπτώσεις συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 29.634,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5παρ.5, 8,11,12 και 13 β' του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), β) κατά το φορολογικό έτος 2017 εξέδωσε ανακριβώς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ουρολόγου σε εξήντα έξι (66) περιπτώσεις συνολικής αποκρυσταλλώσεως αξίας 35.557,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.2, 5παρ.5, 8,11,12 και 13 β' του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και γ) κατά τα έτη 2016 και 2017 καταχώρησε ανακριβώς στα τηρούμενα βιβλία εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών και συγκεκριμένα καταχώρησε την υπ' αριθμ ...../28-03-2016 ΑΠΥ με αξία 10,00€ αντί της ορθής 50,00€, τις υπ' αριθμ. .... έως ...../26-05-2016 ΑΠΥ με συνολική αξία 10,00€ αντί της ορθής συνολικής αξίας 50,00€ και την υπ' αριθμ. ..../02-05-2017 ΑΠΥ με αξία 400,00€ αντί της ορθής 500,00€. Για τη διαπίστωση των παραβάσεων της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης .....-2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....και για τις διαφορές που προκύπτουν από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... από τις διαπιστώσεις τόσο της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, όσο και της ανακριβούς καταχώρησης ΑΠΥ στα τηρούμενα βιβλία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης .....-2021 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....

Ο έλεγχος του ..... ΕΛ.ΚΕ..... με βάση τις εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ...., προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, με την προσθήκη στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, της συνολικής αποκρυσβείσας αξίας, λόγω της έκδοσης ανακριβώς φορολογικών στοιχείων και της ανακριβούς καταχώρησης, όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε....., και συγκεκριμένα συνολική αποκρυσβείσα αξία (29.634,00€+80,00€) 29.714,00€ το φορολογικό έτος 2016 και (35.557,00€+100,00€) 35.657,00€ το φορολογικό έτος 2017. Κατόπιν, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με α/α .../01-11-2022 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων άρθρου 28 Κ.Φ.Δ. με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του ως προς τις διαπιστωθείσες διαφορές στη φορολογία εισοδήματος εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν απέδειξε νόμιμα καμία παράβαση αλλά προσδιόρισε τη συνολική αξία ανακρίβειας, αντλώντας όλως επιλεκτικά στοιχεία από δραστηριοποιούμενες στο χώρο ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρίες και επεξεργαζόμενη την κατά την αντίληψη του ελέγχου φερόμενη ως «απόκλιση» στις οριζόμενες αμοιβές. Οι πίνακες αμοιβών των ιδιωτικών ασφαλιστικών εταιριών δεν μπορούν να αξιολογηθούν από τον έλεγχο ως απόδειξη, καθότι η επίκληση αυτών δεν συνιστά ούτε τεχνική ελέγχου ούτε συγκριτικό στοιχείο ούτε μπορεί να αναχθεί σε τεκμήριο έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Οι αμοιβές των ιατρών αποτελούν προϊόν συμφωνίας με τους ασθενείς τους, για το περιεχόμενο της οποίας συνεκτιμώνται πλείονες ιατρικοί, κοινωνικοί και οικονομικοί παράγοντες. Ακόμη και η ίδια ιατρική πράξη διαφέρει σημαντικά, ως προς τη δυσκολία της, ανάλογα με τον ασθενή, στον οποίο απευθύνεται και ανάλογα με τις ενδεχόμενες πιθανές επιπλοκές που θα προκύψουν κατά την εξέλιξη του χειρουργείου. Στον υπολογισμό της αμοιβής λαμβάνονται κριτήρια κοινωνικά, όπως αλληλεγγύη έναντι οικείων και συναδέλφων ή ανέργων. Αντίθετα, οι αμοιβές που προσδιορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρίες ανταποκρίνονται μεταξύ άλλων και σε δεδομένα που αναφέρονται στη δική τους δράση και συμφέροντα. Όπως προκύπτει από τα κρατούμενα στον κλάδο δεδομένα, δεν μπορεί να προσδιοριστεί μόνο μία «εύλογη και δίκαιη» τιμή που δύναται να ανταποκριθεί στις μεταβλητές κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης, τόσο οικονομικές όσο και επιστημονικές. Από την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. .... προκύπτει ότι ούτε από τις ίδιες τις δραστηριοποιούμενες ασφαλιστικές εταιρίες δεν μπορούν να προσδιοριστούν πλήρως και αποκλειστικά καταστάσεις «δίκαιων» αμοιβών κατ' απόλυτες τιμές, καθώς κάθε ασφαλιστική εταιρία οργανώνει τους τιμολογιακούς της καταλόγους με διαφορετικό τρόπο, βάσει της κλίμακας και βαρύτητας της επέμβασης ή ανά συγκεκριμένη ιατρική πράξη και παρουσιάζονται σημαντικές αποκλίσεις ανά κλινική στους πίνακες των ασφαλιστικών εταιριών για την τιμολόγηση των ίδιων ιατρικών πράξεων, όπως για παράδειγμα σύμφωνα με

τον πίνακα της ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΑΕ μία βареία επέμβαση τιμολογείται με 2.098 ευρώ στο Διαβαλκανικό Κέντρο, ενώ με 1.721 ευρώ στη Βιοκλινική. Επιπλέον, εσφαλμένα ο έλεγχος αντιστοιχίζει μαζικά κάθε είδους ουρολογική πράξη με συγκεκριμένη κλίμακα βαρύτητας, ώστε να αντλήσει τα αντίστοιχα δεδομένα από τους πίνακες των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς κάθε ιατρική πράξη παρουσιάζει ανά περίπτωση ασθενούς σημαντικές ιδιαιτερότητες, ώστε να υπάρχει εύλογη κλιμάκωση και εντός της ίδιας κατηγορίας ιατρικής πράξης που δικαιολογεί την απόκλιση των αμοιβών. Επιπλέον, ο έλεγχος δεν έχει προβεί σε κανενός είδους διασταυρωτικές επαληθεύσεις με αποστολή ερωτημάτων σε ασθενείς.

2) Δεν έλαβε γνώση του πίνακα της ασφαλιστικής εταιρίας INTERAMERICAN ΑΕ που επικαλείται ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας, συνεπώς παραβιάστηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του.

**Επειδή**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής**

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α' .

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

.....

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

.....

**Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

**Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος...».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του

άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) : «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

.....β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. ....δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από 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**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. : «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος

νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**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 εκδόσεως του (ΣΤΕ 1542/2016).

**Επειδή**, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ....προκύπτουν οι κάτωθι ενέργειες - διαπιστώσεις του ελέγχου :

Ο έλεγχος ζήτησε από την εταιρεία .....ΚΛΙΝΙΚΗ ..... ΑΕ στοιχεία από το μεριδολόγιο που τηρεί για τον προσφεύγοντα, όσον αφορά το είδος της κάθε υπηρεσίας/ιατρικής πράξης που παρασχέθηκε από τον προσφεύγοντα στους ασθενείς που υπεβλήθησαν σε χειρουργικές επεμβάσεις στην .....ΚΛΙΝΙΚΗ. Με βάση τα παρεχόμενα στοιχεία και κατόπιν διασταύρωσης με τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο προσφεύγων για τις αντίστοιχες περιπτώσεις ασθενών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην συντριπτική πλειονότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ο προσφεύγων τιμολογεί τις υπηρεσίες που παρείχε με αμοιβή που δεν διαφοροποιείται ανάλογα με το βαθμό δυσκολίας, τη σημαντικότητα, την περιπλοκότητα και τις απαιτήσεις της κάθε ιατρικής υπηρεσίας κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, καθώς διαμορφώνεται σε ύψος κάτω των 500,00€, ακόμα και στις επεμβάσεις, οι οποίες, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, είναι γνωστές στο ευρύ κοινό ως υψηλής δυσκολίας, απαιτήσεων και επικινδυνότητας, και η έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων γίνεται χωρίς κανένα κριτήριο που να συνάδει με την κοινή λογική, να είναι κοινωνικά παραδεκτό, όπως ενδεικτικά η διακύμανση στην αξία της αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας με γνώμονα τον βαθμό δυσκολίας ή τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ασθενών και ανάλογο με τις ιατρικές γνώσεις του προσφεύγοντος, τη μακρόχρονη επαγγελματική εμπειρία και την επιστημονική του κατάρτιση. Συγκεκριμένα εντοπίστηκαν : α)περιπτώσεις αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που αφορούν τιμολόγηση ίδιας παρεχόμενης υπηρεσίας (χειρουργικής επέμβασης) με αμοιβές που αποκλίνουν σε ποσοστό άνω του 50 % και σε ορισμένες περιπτώσεις υπερβαίνουν το 200%, β)περιπτώσεις επεμβάσεων/ιατρικών πράξεων για τις οποίες όταν ο προσφεύγων εισπράττει την αμοιβή του απευθείας από τους ασθενείς του μεριδολογίου του αυτή είναι μικρότερη από την αμοιβή που εισπράττει μέσω της .....ΚΛΙΝΙΚΗ ..... ΑΕ από ασθενείς που υποβάλλονται στην ίδια επέμβαση, γ)

περιπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν περισσότερες από μία επεμβάσεις στο ίδιο χειρουργείο αλλά η αξία των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο προσφεύγων ήταν ίδια ή μικρότερη από αυτή των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε και στις περιπτώσεις που πραγματοποιούσε μία από αυτές τις επεμβάσεις και δ) περιπτώσεις αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που αφορούν τιμολόγηση ιατρικών πράξεων/επεμβάσεων διαφορετικής βαρύτητας με ίδια αμοιβή. Εν συνεχεία, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις αμοιβές που ορίζουν τρεις από τις πλέον γνωστές ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες ως αντικειμενικά κριτήρια, καθώς για τον προσδιορισμό των αμοιβών που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά του χώρου της υγείας και ως εκ τούτου αντιπροσωπεύουν μια εύλογη και δίκαιη τιμή της αμοιβής. Επιπλέον, οι αμοιβές αυτές θεωρήθηκαν εύλογες και δίκαιες λόγω της χρόνιας ενασχόλησης των ασφαλιστικών εταιριών με τον κλάδο της υγείας και κατά συνέπεια της άριστης γνώσης του επιπέδου των αμοιβών των ιατρών. Από τη σύγκριση των στοιχείων για την αμοιβή ουρολόγου, που απέστειλαν οι ασφαλιστικές εταιρείες βάσει της κατηγοριοποίησης της βαρύτητας για ουρολογικές ιατρικές πράξεις/επεμβάσεις ή για ιατρικές πράξεις/επεμβάσεις που αναγράφονται στους τιμοκαταλόγους χωρίς κατηγοριοποίηση, όπως οι αμοιβές αυτές έχουν συμφωνηθεί με τις ιδιωτικές κλινικές του Ν. Θεσσαλονίκης κατά τα ελεγχόμενα έτη, με τις αμοιβές, που αναγράφονται στις εκδοθείσες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι: α) στις περισσότερες περιπτώσεις υπάρχει μεταξύ τους μεγάλη απόκλιση και β) σε ορισμένες περιπτώσεις ασθενών ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικά στοιχεία με αξία που συμπίπτει ή είναι μεγαλύτερη από την αμοιβή ουρολόγου που προβλέπεται από τις ιδιωτικές ασφαλιστικές εταιρείες. Συνεκτιμώντας τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε την πραγματική αμοιβή του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις αμοιβές που ορίζονται από τους πίνακες των ασφαλιστικών εταιριών ανά είδος και κατηγορία βαρύτητας της επέμβασης ή είτε ανά συγκεκριμένη ιατρική πράξη/επέμβαση που αναγράφεται στους τιμοκαταλόγους χωρίς κατηγοριοποίηση και λαμβάνοντας υπόψη για λόγους χρηστής διοίκησης την κατώτερη αμοιβή για κάθε είδος χειρουργικής επέμβασης από όλες τις ασφαλιστικές εταιρείες και συγκεκριμένα αυτήν που αναγράφεται ανά συγκεκριμένη ουρολογική ιατρική πράξη/επέμβαση χωρίς κατηγοριοποίηση στον τιμοκατάλογο της ασφαλιστικής εταιρείας INTERAMERICAN ΑΕ που έχει συμφωνηθεί με την ΒΙΟΚΛΙΝΙΚΗ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ΑΕ και αυτήν που έχει συμφωνηθεί με βάση την κατηγοριοποίηση από την ασφαλιστική εταιρία ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΑΕ με την ίδια κλινική για τις περιπτώσεις ιατρικών πράξεων/επεμβάσεων που δεν αναγράφονται στον πίνακα της ασφαλιστικής εταιρείας INTERAMERICAN ΑΕ . Οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν με χαμηλότερη από την προσδιορισθείσα με τον ανωτέρω τρόπο από τον έλεγχο αξία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εκδοθείσες με ανακριβή αξία, το δε ύψος της ανακρίβειας ισούται με τη διαφορά της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο αξίας με την αξία της εκδοθείσας ΑΠΥ. Επιπλέον, ο έλεγχος άντλησε στοιχεία από το σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών για τις κινήσεις του επαγγελματικού λογαριασμού που δηλώνει ο προσφεύγων στο έντυπο Ε3 φορολογικού έτους 2017, από τις οποίες δεν προέκυψαν αξιοποιήσιμα στοιχεία.

**Επειδή** η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης των περιστατικών που στοιχειοθετούν την τέλεση της παράβασης της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα ότι ο εκδότης εισέπραξε διαφορετική από την αναγραφείσα στο φορολογικό στοιχείο αμοιβή και το ύψος αυτής σε κάθε περίπτωση.

**Επειδή** η κρίση του ελέγχου και η απόδειξη ότι το κάθε φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί με ανακριβή αξία πρέπει να βασίζονται σε συγκεκριμένα πραγματικά στοιχεία ανά περίπτωση και όχι σε κατά προσέγγιση ή συμπερασματικές σκέψεις. Ειδικότερα, ο έλεγχος οφείλει, με πραγματικά και όχι συγκριτικά στοιχεία, να αποδείξει και όχι απλώς να προσδιορίσει αυθαίρετα το ύψος της ανακρίβειας σε κάθε περίπτωση, άλλως οδηγείται σε αβάσιμα συμπεράσματα για την τέλεση της παράβασης, σε διαφοροποίηση με την τυχόν περίπτωση της διαπίστωσης παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι γνωστή η αξία της μη έκδοσης, όπου ο έλεγχος, αφού αποδείξει την τέλεση της παράβασης της μη έκδοσης, έχει τη δυνατότητα να προσδιορίσει την αξία μη έκδοσης με βάση δόκιμα συγκριτικά στοιχεία, που προκύπτουν, όμως, από τα διαθέσιμα δεδομένα της κάθε υπό έλεγχο υπόθεσης, όπως ενδεικτικώς με τη χρήση του σταθμικού μέσου όρου των ήδη εκδοθέντων στοιχείων της οντότητας, τη χαμηλότερη αξία από τα λοιπά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, το μέσο όρο της πλειοψηφίας των εκδοθέντων στοιχείων αφού εξαιρεθούν ανώτατες και κατώτατες ακραίες τιμές, κ.ά.

**Επειδή**, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την πραγματική βάση τέλεσης της παράβασης της ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών και το ύψος της ανακρίβειας ανά περίπτωση ασθενή, αλλά κατέληξε συμπερασματικά και συνολικά για όλες τις περιπτώσεις ότι οι υπό κρίση ΑΠΥ έχουν εκδοθεί με ανακριβή αξία, χρησιμοποιώντας ως μοναδικό στοιχείο τη σύγκριση της αξίας της κάθε εκδοθείσας ΑΠΥ με την αξία που προσδιόρισε η ίδια η φορολογική αρχή ως αντικειμενικά αποδεκτή με βάση τους πίνακες αμοιβών που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρίες, χωρίς περαιτέρω διασταυρώσεις και επαληθεύσεις, όπως ενδεικτικά κλήση ασθενών, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών (πέραν του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού) ή ανεπίσημα αποδεικτικά για την είσπραξη διαφορετικής αμοιβής στοιχεία. Περαιτέρω, από τον έλεγχο του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος δεν προέκυψε κάποια αναντιστοιχία μεταξύ συγκεκριμένων πιστώσεων και σχετικών ΑΠΥ που εκδόθηκαν, ούτε ποσά που αφορούν προσαύξησης περιουσίας, ώστε να συναχθεί τεκμήριο ότι τέτοια προέρχονται από ανακριβείς εκδόσεις ΑΠΥ στους πελάτες του. Ωστόσο, από την αντιπαράβολή και μόνο των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων με τις αμοιβές που ορίζουν οι ασφαλιστικές εταιρίες προκύπτουν σημαντικές μεν ενδείξεις που οδηγούν σε εικασίες για την ενδεχόμενη ανειλικρίνεια των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, αλλά δεν στοιχειοθετούν την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων ανά περίπτωση ασθενή, καθόσον από την σύγκριση και μόνο ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι ανά περίπτωση ασθενή ο προσφεύγων εισέπραξε διαφορετική από την αναγραφόμενη στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο αμοιβή και το ύψος αυτής, στοιχεία απαραίτητα για την τέλεση της παράβασης.

**Επειδή**, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ότι ο ιατρός έχει τη δυνατότητα να καθορίζει ελεύθερα την αμοιβή του βάσει των ειδικών συνθηκών σε κάθε περίπτωση ή να παρέχει υπηρεσίες σε φιλικά και συγγενικά πρόσωπα σε χαμηλή τιμή σε ορισμένες περιπτώσεις, αλλά αντίθετα αποδέχθηκε ως μόνη νόμιμη αμοιβή την ορισθείσα από τις ασφαλιστικές εταιρίες, αντιστρέφοντας το βάρος απόδειξης στον προσφεύγοντα, στον οποίο δημιουργεί ανεπίτρεπτα την υποχρέωση να αποδείξει ότι η αξία που αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματική ανά περίπτωση ασθενή.

**Επειδή**, εξάλλου, ο προσδιορισμός από τον έλεγχο της πραγματικής αμοιβής του προσφεύγοντος έλαβε χώρα με παραδοχές, καθώς, για τις περιπτώσεις που η ανακρίβεια



προσδιορίστηκε με βάση την κατηγοριοποίηση από την ασφαλιστική εταιρία ΑΧΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ ΑΕ, αρχικά κατηγοριοποίησε τις επεμβάσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων σε μεσαίες, μεγάλες, βαρειές, εξαιρετικά βαρειές και, εν συνεχεία, με βάση την υποθετική κατηγοριοποίηση της κάθε επέμβασης προσδιόρισε την πραγματική αμοιβή του προσφεύγοντος κατά προσέγγιση μόνο και υποθετικά.

**Επειδή**, επιπλέον, ο προσδιορισμός ιατρικών αμοιβών από τις ασφαλιστικές εταιρίες στο πλαίσιο της ασφαλιστικής κάλυψης εξαρτάται από παραμέτρους σχετικές με τη λειτουργία μίας ασφαλιστικής εταιρίας, όπως ενδεικτικά, το πλήθος των ασφαλισμένων, το ύψος των ασφαλίσεων, τον ανταγωνισμό και άλλα ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, και κατά συνέπεια δεν δύναται να αποτελέσει τεκμήριο νόμιμης αμοιβής για κάθε παρασχεθείσα ιατρική υπηρεσία και ειδικότερα σε περιπτώσεις ασθενών, για τους οποίους δεν συντρέχει ως κατάσταση αυτή του καλυπτόμενου από ασφαλιστικό συμβόλαιο (και) υγείας - περίθαλψης. Εξάλλου, είναι δυνατόν, με βάση τα ως άνω κριτήρια, οι ασφαλιστικές εταιρίες να ορίζουν τις ιατρικές αμοιβές σε μεγαλύτερο ύψος από αυτό που προσδιορίζει ο παρέχων ιατρικές υπηρεσίες σε περιπτώσεις ασθενών που δεν καλύπτονται από ιδιωτική ασφάλιση.

**Επειδή**, όπως ρητά αναγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δεν εφαρμόστηκαν έμμεσες τεχνικές ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος, ούτε προκύπτει ότι υφίστανται οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την εφαρμογή τέτοιων, βάσει του άρθρου 28 ΚΦΔ. Εξάλλου, οι επικαλούμενοι πίνακες αμοιβών που καλύπτουν οι ασφαλιστικές εταιρίες αποτελούν μεν ενδείξεις αλλά όχι έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), με αποτέλεσμα το πόρισμα του ελέγχου να καθίσταται μη αιτιολογημένο.

**Επειδή** η φορολογική διοίκηση, σύμφωνα με τα παραπάνω, δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. για τα γεγονότα, τα στοιχεία και τη νομική βάση, τα οποία οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης από την φορολογική αρχή της τέλεσης των παραβάσεων της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε σαράντα επτά (47) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείσας αξίας 29.634,00€ το φορολογικό έτος 2016 και σε εξήντα έξι (66) περιπτώσεις συνολικής αποκρυβείσας αξίας 35.557,00€ το φορολογικό έτος 2017 προβάλλονται βάσιμα και γίνονται αποδεκτοί.

Γενομένου δεκτού του ανωτέρω ισχυρισμού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών.

**Επειδή**, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός για την διαπίστωση του ελέγχου σχετικά με την ανακριβή καταχώρηση ΑΠΥ στα τηρούμενα βιβλία με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης συνολικής αξίας 80,00€ το φορολογικό έτος 2016 και 100,00€ το φορολογικό έτος 2017.

#### **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της από ..... και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση : α)της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ... ΕΛ.ΚΕ. .... και β)της

υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ..ΕΛ. ΚΕ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης :**

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016</b>				
<u>Η υπ' αριθμ. ..../.....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016</u>	<b>ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>
Φορολογητέα κέρδη υποχρεου	57.095,15	86.809,15	57.175,15	80,00
Φορολογητέα κέρδη συζύγου	17.009,50	17.009,50	17.009,50	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	590,69	13.944,29	626,69
Προκαταβολή φόρου	6.223,71	6.223,71	6.223,71	0,00
Τέλη χαρτοσήμου	201,54	201,54	201,54	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	40,31	40,31	40,31	0,00
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ		6.676,80	3,60	3,60
Ειδ. Εισφ. Αλληλεγγύης	3.211,33	5.861,66	3.217,33	6,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	3.585,40	3.585,40	3.585,40	0,00
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>13.852,98</b>	<b>36.533,71</b>	<b>13.898,58</b>	<b>45,60</b>

<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017</b>				
<u>Η αριθμ. ..../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος</u>	<b>ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>

<b>φορολογικού έτους 2017</b>					
Φορολογητέα κέρδη υποχρεου		60.209,61	95.866,61	60.309,61	100,00
Φορολογητέα κέρδη συζύγου		30.044,49	30.044,49	30.044,49	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	289,14	16.233,77	326,14	37,00
Προκαταβολή φόρου		4.895,38	4.895,38	4.895,38	0,00
Τέλη Χαρτοσήμου		201,54	201,54	201,54	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		40,31	40,31	40,31	0,00
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ			7.972,32	18,50	18,50
Ειδ. Εισφ. Αλληλεγγύης		3.623,23	6.773,40	3.630,73	7,50
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Διαφορά συμψηφισμού		1,97	1,97	1,97	
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>9.697,63</b>	<b>36.764,74</b>	<b>9.760,63</b>	<b>63,00</b>

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.