



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 21-12-2023

Αριθμός Απόφασης: 1285



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

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 Κ.Φ.Δ.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

δ. Τη 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 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: με **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στο, επί της οδού, **Τ.Κ.** κατά:
α) της υπ' αριθ./**19-05-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2018 και β) της υπ' αριθ./**19-05-2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ, Φορολογικού Έτους 2023, του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

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

6. Το υπ' αριθμ. πρωτ./30-10-2023 έγγραφο με το σύνολο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας τα οποία δεν είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος.

7. Την υπ' αριθμ./30-10-2023 πράξη αναπομπής της υπηρεσίας μας προς το για αξιοποίηση των ανωτέρω αρχείων.

8. Η υπ' αριθμ./30-10-2023 απόφαση παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της από και με αρ. πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής

9. Το υπ' αριθμ. πρωτ./12-12-2023 διαβιβαστικό έγγραφο του με τη συνημμένη έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών διαπιστώσεων εισοδήματος.

10. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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 αριθμ./**2023** και με ημερομηνία έκδοσης **19-05-2023** πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2023 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό 250,00€,

διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο αίτημα του Προϊσταμένου του για παροχή αντιγράφων μέρους των λογιστικών αρχείων της, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του αρ. 54§1, περ. δ' , §2 περ. γ' του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ./19-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 154.325,63€, πλέον πρόστιμου του αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 77.162,82€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 231.488,45€.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό/...../2022 εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, του Προϊσταμένου του στο είδος φορολογίας εισόδημα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018.

Η προσφεύγουσα είναι ομόρρυθμη εταιρία με έναρξη στις 30/04/2001 και η εμπορική της επωνυμία είναι «.....». Η έδρα της επιχείρησης βρίσκεται επί της οδούστα και κύρια δραστηριότητά της είναι το λιανικό εμπόριο ψωμιού και αρτοσκευασμάτων.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ./31-01-2022 έγγραφο, την εντολή ελέγχου και την με αρ. πρωτ./31-01-2022 γνωστοποίηση, της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων. Επιπλέον, ο έλεγχος επέδωσε τη με αρ. πρωτ./15-11-2021 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, αναρτήθηκε στην εφαρμογή e-κοινοποίηση δεύτερο αίτημα της φορολογικής αρχής με αρ. πρωτ./16-05-2022. Τέλος κοινοποιήθηκε στην επιχείρηση το υπ' αρ. πρωτ. ΕΞ 2023 αίτημα αρ. 14 παρ. 2 ν. 4987/2022, το οποίο αναρτήθηκε στην ηλεκτρονική πλατφόρμα e-κοινοποίηση στις 23/02/2023. Η προσφεύγουσα παρά το γεγονός ότι της δόθηκε επιπλέον χρόνος για να αναζητήσει τα λογιστικά της αρχεία, δεν ανταποκρίθηκε παρά τις επανειλημμένες οχλήσεις του ελέγχου.

Μέχρι τη σύνταξη της από 19-05-2023 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, η προσφεύγουσα δεν είχε προσκομίσει τα φορολογικά της στοιχεία, καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 10 και 11 της

υπ' αριθμ. Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Αυτό είχε ως συνέπεια την αδυναμία του ελέγχου να διενεργήσει οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση και ως εκ τούτου απέρριψε τις αγορές και τις δαπάνες της προσφεύγουσας, αφού σύμφωνα με το αρ. 22 παρ. γ', επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του αρ. 23 του ΚΦΕ, οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και πλάνης περί τα πράγματα. Εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος ότι το σύνολο των πωλήσεων της εταιρίας αποτέλεσε και καθαρό κέρδος, χωρίς να υπολογίσει καθόλου τα έξοδα της εταιρίας.
2. Ανεπαρκής αιτιολογία, καθώς δεν προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η συλλογιστική πορεία που οδήγησε τη φορολογική αρχή στο πόρισμα ότι ο έλεγχος λόγω της μη προσκόμισης λογιστικών αρχείων δεν ήταν σε θέση να προβεί σε οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».-

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα

πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 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. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) **Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.** ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ν. 4987/2022: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και

κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 21§1 του ν. 4172/2013: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [...], ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#),

εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. [...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72](#) του ν. [4172/2013](#), όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ΚΦΔ: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς

προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα στα πλαίσια άσκησης της με αρ. πρωτ./29-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε συνημμένως με το υπ' αριθμ. πρωτ./30-10-2023 έγγραφο λογιστικά αρχεία για το φορ. έτος 2018 και ειδικότερα:

1. Τιμολόγια αγοράς εμπορευμάτων συνολικού ποσού 265.882,25€ (σχ. 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4)
2. Παροχές (αμοιβές) στους εργαζόμενους της επιχείρησης συνολικού ποσού 150.615,29€ (Σχ.3)
3. Διάφορα λειτουργικά έξοδα συνολικού ποσού 138.381,03€ (Σχ. 4)
4. Αποσβέσεις συνολικού ποσού 11.832,33€ (Σχ. 5 ηλεκτρονικό αρχείο elenxis)
5. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα ποσού 6.025,42€ (Σχ. 6 ηλεκτρονικό αρχείο elenxis)
6. Λογιστικά αρχεία εξόδων – αντίγραφα μηνιαίων καταστάσεων εξόδων για το φορ. έτος 2018 (Σχ. 7)

τα οποία αποτελούν στοιχεία που δεν είχε στην διάθεσή του το κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επειδή τα στοιχεία αυτά διαβιβάστηκαν στο από την υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ./30-10-2023 πράξη αναπομπής. Τα στοιχεία αυτά εξετάστηκαν για πρώτη φορά από τον έλεγχο και σύμφωνα με την από 07-12-2023 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών διαπιστώσεων εισοδήματος προέκυψαν τα κάτωθι συμπεράσματα:

- Σχετικά με τη δαπάνη για τις αμοιβές προσωπικού αξίας 150.615,29€ που καταχώρησε η επιχείρηση στις μηνιαίες καταστάσεις του Κεντρικού: Η επιχείρηση καταχώρησε μαζικά την εγγραφή που αφορά τις αμοιβές των εργαζομένων και τις οφειλόμενες εισφορές με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση ο έλεγχος να προσδιορίσει την αξία της κάθε δαπάνης ξεχωριστά. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν προκύπτει η εξόφληση των αμοιβών προσωπικού μέσω τραπεζικού συστήματος. Στα προσκομισθέντα στοιχεία υπάρχουν τμηματικές καταβολές ποσών σε ΑΤΜ και χειρόγραφες αποδείξεις για τους 17 υπαλλήλους που απασχόλησε. Να σημειωθεί ότι ανευρέθηκαν μεταξύ των πληρωμών και διπλά

φωτοαντίγραφα αποδείξεων ATM με σβησμένα στοιχεία (ημερομηνία και αρ. συναλλαγής), όπως επίσης και χειρόγραφες αποδείξεις, οι οποίες στην πλειοψηφία τους είχαν διορθωμένα ποσά. Επιπλέον δεν προσκόμισε πληρωμές των ασφαλιστικών εισφορών για το ελεγχόμενο διάστημα με αποτέλεσμα την απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης της εν λόγω δαπάνης, όπως προβλέπεται και από την περίπτωση γ' του αρ. 23 ν. 4172/2013.

- Σχετικά με τους χρεωστικούς τόκους που εξέπεσε η προσφεύγουσα στο ελεγχόμενο έτος, δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό που να αιτιολογεί την ενέργεια αυτή, καθώς σύμφωνα με το αρ. 22 περ. γ' ν. 4172/2013 επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.
- Σχετικά με τις αποσβέσεις που καταχωρήθηκαν στις μηνιαίες καταστάσεις αξίας, 11.823,33€, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο Μητρώο Παγίων με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση ο έλεγχος να επιβεβαιώσει την ορθότητα της δαπάνης.
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τις απογραφές έναρξης και λήξης με συνέπεια ο έλεγχος να μην είναι σε θέση να επιβεβαιώσει την ορθότητα της εγγραφής στην Κατάσταση Οικ. Στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Η προσφεύγουσα στα βιβλία της καταχωρεί δαπάνες ενοικίων ύψους 39.730,50€, προσκομίζει όμως αποδείξεις πληρωμής (χειρόγραφες και τραπεζικές) συνολικής αξίας 27.068,00€.
- Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων διαπιστώθηκαν διαφορές σε σχέση με την υποβληθείσα δήλωση τόσο στο σκέλος των εσόδων, όσο και των εξόδων. Τα έσοδα στα βιβλία είναι 529.273,50€, ενώ στη δήλωση 532.157,33€. Σημαντικές διαφορές εντοπίζονται κυρίως στις αγορές όπου στα προσκομισθέντα βιβλία εμφανίζεται ποσό 65.207,11€, ενώ στη δήλωση 250.692,65€.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε σχετικά με τη σύννομη εξόφληση των αγορών και δαπανών της επιχείρησης προέκυψε ότι δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος οι κατωτέρω δαπάνες:

Ημερομηνία	Φορ. στοιχείο	Επιχείρηση	Καθαρή αξία
05/01/2018	ΤΔΑ	...	878,86
29/01/2018	ΤΔΑ .....	.....	511,88

16/02/2018	ΤΔΑ ...	.....	552,00
04/04/2018	ΤΔΑ .....	.....	594,21
06/04/2018	ΤΔΑ ....	.....	1.496,53
20/07/2018	ΤΔΑ ....	.....	800,00
31/08/2018	ΤΔΑ .....	.....	590,00
20/02/2018	ΤΠΥ	...	1.000,00
09/11/2018	ΤΔΑ .....	.....	527,25
14/11/2018	ΤΔΑ ..	.....	982,59
17/11/2018	ΤΔΑ .....	....	533,52
23/11/2018	ΤΔΑ ...	.....	522,55
15/12/2018	ΤΠΥ ...	.....	800,00
15/12/2018	ΤΔΑ ....	.....	1.051,80
ΣΥΝΟΛΟ			10.841,19

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος διαφοροποίησε τα αρχικώς προσδιορισθέντα αποτελέσματα ως εξής:

α) Απέρριψε συνολικά τη δαπάνη της μισθοδοσίας και των ασφαλιστικών εισφορών εξαιτίας, αφ' ενός λόγω της μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος και αφετέρου λόγω της μη συμμόρφωσης με όσα ορίζει το άρθρο 23 παρ. γ' του ν. 4172/2013,

β) Απέρριψε τη δαπάνη για τους χρεωστικούς τόκους που καταχώρησε στα βιβλία της λόγω μη συμμόρφωσης με όσα ορίζει το άρθρο 22 παρ. γ' ν. 4172/2013,

γ) Απέρριψε τη δαπάνη των αποσβέσεων που καταχώρησε η προσφεύγουσα στα βιβλία της, αλλά δεν προσκόμισε δικαιολογητικά εγγραφών κατά παράβαση του αρ. 22 περ. γ' ν. 4172/2013,

δ) Απέρριψε τα ποσά των απογραφών έναρξης-λήξης καθώς δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο αναλυτική απογραφή,

ε) Απέρριψε ποσό ενοικίου αξίας 12.622,50€, λόγω μη προσκόμισης παραστατικών κατά παράβλεψη των διατάξεων του αρ. 22 ν. 4172/2013,

στ) Απέρριψε τιμολόγια αξίας 10.841,19€ εξαιτίας μη σύννομης εξόφλησης.

ζ) Αναγνώρισε προς έκπτωση τα έξοδα που έχουν καταχωρηθεί στα προσκομισθέντα βιβλία ύψους 65.207,11€, σύμφωνα με τα όσα προβλέπει η περ. γ' του αρ. 22 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως εξής:

	Ποσά δήλωσης	Ποσά αρχικού ελέγχου	Ποσά Ελέγχου κατόπιν αναπομπής
	Εμπορική δραστηριότητα	Εμπορική δραστηριότητα	Εμπορική δραστηριότητα
Πωλήσεις αγαθών και παροχής υπηρεσιών	532.157,33	532.157,33	529.273,50
Εμπορεύματα έναρξης	4.266,73	0,00	0,00
Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθ. ποσό)	250.692,65	0,00	65.207,11
Εμπορεύματα λήξης	4.958,57	0,00	0,00
Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας	15.881,14	0,00	0,00
Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	265.882,25	0,00	65.207,11
Σύνολο	265.882,25	0,00	65.207,11
Μικτό Κέρδος	266.275,08	532.157,33	464.066,39
Λοιπά έσοδα εξαιρούμενων των πιστωτικών τόκων	0,00	0,00	0,00
Λοιπά έξοδα	273.115,18	0,00	98.852,27

εξαιρούμενων των τόκων και αποσβέσεων			
Αποτελέσματα προ φόρων και αποσβέσεων	-6.840,10	532.157,33	365.214,12
Αποσβέσεις	11.8672,43	0,00	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων και αποσβέσεων	-18.672,43	532.157,33	365.214,12
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	6.025,42	0,00	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων	-24.697,85	532.157,33	365.214,12
Ποσοστό μικτού κέρδους	50,04	100	87,38

Κατά συνέπεια η εκκαθάριση του φόρου για τη χρήση 2018 έχει ως εξής:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	
Καθαρά κέρδη/ζημίες	-24.697,8	365.214,12	
Πλέον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ-ΦΒ	7.119,6		
Φορολογικά κέρδη/ζημίες	-17.578,2	365.214,12	
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	2.300,00		
Υπόλοιπο ζημιών/ σύνολο κερδών	-15.278,25	365.214,12	
Φόρος που αναλογεί	0,00	105.912,09	

Μείον: φόρος που προκαταβλήθηκε	42.601,77	42.601,77	
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	42.601,77		42.601,77
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		63.310,32	63.310,32
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορ. έτους	0,00	0,00	
Τέλος επιτηδεύματος	2.600,00	2.600,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	40.001,77	65.910,32	105.912,09
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	40.001,77	40.001,77	
Πρόστιμο αρ 58 ΚΦΔ	0,00	52.956,05	52.956,05
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		158.682,14	158.682,14

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς αποδεκτή.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /29-06-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: με **Α.Φ.Μ.**, με α) την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2023 και με ημερομηνία έκδοσης **19-05-2023** πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2023, και β) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /19-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018 ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Πράξη επιβολής προστίμου : Με την υπ' αριθμ. /19-05-2023 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
250,00€	250,00€

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ: Με την /19-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018:

Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	154.325,63€	105.912,09€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	77.162,82€	52.956,05
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	231.488,45€	158.682,145

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.