



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.11.2024

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

Αριθμός απόφασης: 2407

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332249
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 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 Α.Α.Δ.Ε.» (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 από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (εστιατόριο), φόρος ύψους 2.561,71€ και δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 361,16€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 12.178,64€, η οποία θεωρήθηκε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσαυξάνοντας τις φορολογητέες εκροές της περιόδου.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 17.05.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ. 27/12.02.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Η έκθεση ελέγχου της ανωτέρω φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης τέλεσης των καταλογιζόμενων σε βάρος του παραβάσεων, είναι ελλιπής, αόριστη και ανατιολόγητη. Η ψαροταβέρνα του βρίσκεται στο μικρό χωριό(των 400-500 κατοίκων), γεγονός που δεν συνάδει με τα συμπεράσματα του ελέγχου αναφορικά με την προσδιορισθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία προέκυψε μετά από αντιπαραβολικό έλεγχο των δελτίων παραγγελίας και των εκδοθεισών αποδείξεων λιανικής πώλησης. Δεν έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή α) τον συντελεστή μικτού κέρδους της

επιχείρησης β) το ότι πλήθος παραγγελιών έμειναν ανεκτέλεστες) και γ) το ότι ορισμένες αποδείξεις αντικαταστάθηκαν με τιμολόγια πώλησης.

- 2) Παραβίαση βασικών αρχών του διοικητικού δικαίου και συγκεκριμένα: α) της αρχής της αμεροληψίας, β) της αρχής της αναλογικότητας, γ) της αρχής της χρηστής διοίκησης, δ) της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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 αρχεία (βιβλία και 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.....».

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....».

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται 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 μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§2γ του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): « 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».

Επειδή στο άρθρο 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 ό,τι 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) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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. 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.....

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.....».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.....9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά

χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.....».

Επειδή με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή με το άρθρο 4 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.....».

Επειδή με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή σύμφωνα με την Α1413/2019 απόφαση της Α.Α.Δ.Ε.: «1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού

φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α' 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

6. Ο διενεργούμενος έλεγχος δεν αναζητά και δεν επεκτείνεται στο σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών που τυχόν διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να ολοκληρώνεται σε σύντομο χρονικό διάστημα και σε κάθε περίπτωση εντός δέκα πέντε (15) ημερών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.....8. Στην έκθεση ελέγχου, που συντάσσεται στο πλαίσιο διενέργειας των προαναφερόμενων μερικών ελέγχων γραφείου, διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να επανέλθει, σε επόμενο χρόνο, με άλλη εντολή, που εμπεριέχει τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, για να διενεργήσει άλλο μερικό ή πλήρη έλεγχο. Προς τούτο η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση, αξιολογώντας και την υφισταμένη παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), δύναται να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη και κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 του ν. 4174/2013 και 28 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι

η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).... Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.... ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). ... [σκεπτικό της 884/16 απόφασης του ΣτΕ]

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από 17.05.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καθώς και στην επισυναπτόμενη από 2024 έκθεση ελέγχου ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 της Δ' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Με αφορμή τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης), που είχαν διαπιστωθεί σε βάρος του προσφεύγοντος στο πλαίσιο προηγούμενου ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης Δ' Υποδιεύθυνση (Τμήμα 2) προληπτικών ελέγχων, και προκειμένου να καταλογιστούν οι διαφορές φορολογητέου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που

προέκυψαν, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής η υπ' αριθμ.2024 εντολή ελέγχου, μεταξύ άλλων, και για το φορολογικό έτος 2018. Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την εν λόγω φορολογική αρχή περιορίστηκε στον καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ως προς την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, βάσει της Α 1413/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ.

Όπως προαναφέρθηκε, είχε προηγηθεί ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, δυνάμει των υπ' αρ. /2021 & /10.10.2023 εντολών, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2018 και συγκεκριμένα το διάστημα από 26/09/2018 έως 9/12/2018, δεν εξέδωσε τουλάχιστον 37 φορολογικά στοιχεία εσόδου συνολικής αξίας 15.101,51€ (καθαρής αξίας 12.178,64€ πλέον Φ.Π.Α. 2.922,88€). Αναλυτικότερα, η ανωτέρω φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο στα αρχεία που δημιούργησε η ΕΑΦΔΣΣ με αρ. μητρώου FGF και συγκεκριμένα στα αρχεία a-txt που αφορούσαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών και δελτία παραγγελίας που εκδόθηκαν ώστε να διαπιστωθεί αν τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/2012. Στον έλεγχο αυτό συμπεριλήφθηκαν και τα στοιχεία χονδρικής πώλησης, εκδοθέντα, είτε μηχανογραφικά χωρίς την χρήση της ΕΑΦΔΣΣ είτε χειρόγραφα, και για τα οποία είχαν εκδοθεί σημασμένα από τον Φ.Η.Μ. Δελτία Παραγγελίας. Επίσης συμπεριλήφθηκαν οι Αποδείξεις Επιστροφής Λιανικών Συναλλαγών, με τις οποίες ακυρώνονταν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδόθηκαν επίσης με την χρήση του Φ.Η.Μ. Από τον έλεγχο των αρχείων της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι εκδίδονταν αποδείξεις λιανικής πώλησης χωρίς να αναφέρεται ούτε το πλήθος αλλά ούτε και ο αύξων αριθμός των Δελτίων Παραγγελίας για τα οποία εκδόθηκαν, γεγονός που καθιστούσε αδύνατο τον αντιπαραβολικό έλεγχο των εκδοθέντων Δελτίων Παραγγελίας με τα αντίστοιχα στοιχεία εσόδων. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος προχώρησε στην σύγκριση των αρχείων .txt ανά ηλεκτρονικό φάκελο όπου περιλαμβάνονταν όλα τα εκδοθέντα .txt αρχεία των ημερήσιων κινήσεων.

Από τον έλεγχο των αρχείων αυτών, αλλά και των εκδοθέντων Τιμολογίων Πώλησης (χειρόγραφων και μηχανογραφικών) και των Αποδείξεων Επιστροφής Λιανικών Συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδιδε δελτία παραγγελίας χωρίς όμως στη συνέχεια να εκδίδει τα προβλεπόμενα παραστατικά εσόδων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης ή Τιμολόγιο Πώλησης). Αυτό είχε ως αποτέλεσμα οι ημερήσιες πωλήσεις, όπως αυτές αποτυπώνονταν στις ημερήσιες εκδοθείσες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ανά ηλεκτρονικό φάκελο ή στα εκδοθέντα κατά περίπτωση Τιμολόγια Πώλησης, να υπολείπονται των ημερήσιων πωλήσεων όπως αυτές αποτυπώνονταν στα εκδοθέντα δελτία παραγγελίας του ίδιου φακέλου.

Η εν λόγω διαφορά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου ανά φάκελο ημερήσιων κινήσεων, με αξία μη έκδοσης τη διαφορά των αξιών αυτών (στην οποία συμπεριλαμβάνονταν ο Φ.Π.Α. με συντελεστή 24%).

Οι διαπιστωθείσες ημερήσιες διαφορές αποτυπώνονται αναλυτικά στον ακόλουθο πίνακα:

Α/Α	Α/Α ΦΑΚΕΛΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΔΕΛΤΙΩΝ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΛΠ &ΤΙΜ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΔΠ ΜΕ ΑΛΠ &ΤΙΜ
1	1144	26/9/2018	290,60	284,70	5,90
2	1147	29/9/2018	849,50	730,10	119,40
3	1148	30/9/2018	2.223,25	1.060,60	1.162,65
4	1151	3/10/2018	305,30	262,20	43,10
5	1154	6/10/2018	1.720,90	1.322,85	398,05
6	1155	7/10/2018	4.951,00	3.194,20	1.756,80
7	1159	11/10/2018	486,90	422,50	64,40
8	1160	12/10/2018	50,30	50,00	0,30
9	1161	13/10/2018	1.127,80	650,30	477,50
10	1162	14/10/2018	2.843,05	2.002,90	840,15
11	1166	18/10/2018	173,60	173,50	0,10
12	1168	20/10/2018	581,65	372,62	209,03
13	1169	21/10/2018	3.825,71	2.158,31	1.667,40
14	1176	28/10/2018	2.910,77	2.005,95	904,82
15	1180	01/11/2018	246,50	244,50	2,00
16	1182	03/11/2018	1.391,72	1.040,90	350,82
17	1183	04/11/2018	3.170,15	2.090,40	1.079,75
18	1186	09/11/2018	140,90	134,90	6,00
19	1187	10/11/2018	337,60	264,80	72,80
20	1188	11/11/2018	3.975,20	2.641,65	1.333,55
21	1189	12/11/2018	89,00	87,70	1,30
22	1191	14/11/2018	357,15	310,35	46,80
23	1192	15/11/2018	99,00	98,60	0,40
24	1193	16/11/2018	325,70	293,40	32,30
25	1194	17/11/2018	671,40	586,30	85,10
26	1195	18/11/2018	1.941,70	946,00	995,70
27	1198	22/11/2018	196,20	164,20	32,00
28	1200	24/11/2018	767,55	567,45	200,10
29	1201	25/11/2018	2.334,97	1.386,15	948,82
30	1203	28/11/2018	147,40	72,80	74,60
31	1205	01/12/2018	698,10	486,26	211,84
32	1206	02/12/2018	2.594,65	1.869,80	724,85
33	1208	04/12/2018	132,45	112,35	20,10
34	1210	06/12/2018	528,48	439,80	88,68
35	1211	07/12/2018	106,10	105,70	0,40
36	1212	08/12/2018	338,60	283,50	55,10
37	1213	09/12/2018	2.282,68	1.193,78	1.088,90
ΣΥΝΟΛΟ					15.101,51

Μετά την αποφορολόγηση, η καθαρή αξία των αποκρυβεισών συναλλαγών προσδιορίστηκε στο ποσό των 12.178,64€ και ο αναλογών και μη αποδοθείς Φ.Π.Α. σε 2.922,88€.

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου δεν συνάδουν με την πραγματική εικόνα της επιχείρησής του, καθόσον η ψαροταβέρνα του βρίσκεται στο μικρό χωριό(των 400-500 κατοίκων). Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της κρίσιμα ζητήματα όπως α) τον συντελεστή μικτού κέρδους της επιχείρησης β) το ότι πλήθος παραγγελιών έμειναν ανεκτέλεστες) και γ) το ότι ορισμένες αποδείξεις αντικαταστάθηκαν με τιμολόγια πώλησης.

Επειδή η περιοχή στην οποία δραστηριοποιείται ο προσφεύγων (.....) μπορεί να είναι ένα χωριό με λίγους μόνιμους κατοίκους, ταυτόχρονα όμως πρόκειται για έναν σημαντικό τουριστικό προορισμό της περιοχής και ιδιαίτερο πόλο έλξης ιδίως κατά τους καλοκαιρινούς μήνες. Περαιτέρω, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ύπαρξης διαφορετικών οικονομικών δεδομένων κατά τα προηγούμενα έτη (σε ημερήσιους τζίρους, συντελεστή μικτού κέρδους] σημειώνεται ότι αυτά προκύπτουν από τα δηλωθέντα στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. οικονομικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ελεγχθεί από την φορολογική αρχή.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρώσεων παραγγελιών κατά τις ημέρες αιχμής, προβάλλεται αόριστα χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία. Περαιτέρω, ο προσφεύγων υποστηρίζει αβάσιμα ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της το γεγονός ότι πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης αντικαταστάθηκαν με τιμολόγια πώλησης καθόσον υπήρχαν πολλοί πελάτες που το ζητούσαν εκ των υστέρων. Όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος πριν προσδιορίσει το ύψος της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης στο υπό κρίση φορολογικό έτος εξέτασε το σύνολο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα συμπεριλαμβανομένων και των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη είναι σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένη, με αναλυτική αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου στο νομικό πλαίσιο που ρυθμίζει την έκδοσή της και στα πραγματικά περιστατικά που υπάγονται σε αυτό.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους

κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των αρχών της αμεροληψίας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Επειδή σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των αρχών της της αμεροληψίας, της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής

	Ποσό
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	361,16€
Διαφορά φόρου	2.561,71€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024 (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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.