



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15/04/2025

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

Αριθμός απόφασης: 607

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.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 Α' 58/19.04.2024), 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /19.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. /19.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. /19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

δ) της υπ' αριθ. /19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

ε) της υπ' αριθ./19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018,
στ) της υπ' αριθ./19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./19.11.2024 και/19.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ./19.11.2024 και/19.11.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./19.11.2024 και/19.11.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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 υπ' αριθ./19.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας, μεταξύ άλλων, το λιανικό εμπόριο ψιλικών, αναψυκτικών, αλκοολούχων ποτών, παγωτών κ.α. και τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από ψητοπωλεία και σνακ μπαρ, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς/ανακριβούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ) έτους 2018 (προβλεπόμενης από το άρθρο 14 παρ. 3 Ν.4174/2013).

Με την υπ' αριθ./19.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο ψιλικών, αναψυκτικών, αλκοολούχων ποτών, παγωτών κ.α. και τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από ψητοπωλεία και σνακ μπαρ, πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ελλιπούς/ανακριβούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ) έτους 2019 (προβλεπόμενης από το άρθρο 14 παρ. 3 Ν.4174/2013).

Με την υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης ποσού 102.435,70€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, φόρος ποσού 12.594,52€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 6.297,26€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.591,76€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 20.483,54€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη α) αποκρυβείσας ύλης ποσού 1.872,10€ μη καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, και β) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών/εξόδων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 144.106,98€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης ποσού 79.715,17€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2019, φόρος ποσού 31.889,77€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 15.944,89€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.138,25€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 52.972,92€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη α) αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 5.671,44€ μη καταχωρηθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, και β) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών/εξόδων, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 160.357,55€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 2.630,55€ σε 2.362,44€, ήτοι κατά το ποσό των 268,11€, λόγω διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων εκροών ποσού 1.126,85€ και φόρου αυτών 268,11€.

Με την υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 961,83€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 480,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.442,74€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 268,11€, και β) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεων εκροών ποσού 5.106,84€ και φόρου αυτών 693,72€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 19/11/2024 εκθέσεων ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η απόρριψη δαπανών μισθοδοσίας λόγω μη καταβολής τους μέσω τραπεζικού συστήματος στο σύνολό της.
2. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» – ΑΦΜ, ύψους 114.768,21€ στο έτος 2018 και 115.968,17€ στο έτος 2019 λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο.

Επειδή, με το άρθρο 76 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...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...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*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 τις διατάξεις του άρθρου 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....».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ίδιου Κώδικα 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...».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν»

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 10 επισημαίνεται ότι ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013.

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική

συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίους μας...». Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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... 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... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με το οποίο προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.. 4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/11/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της προαναφερθείσας απόφασης για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής του άρθρου 23 του ν.4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, για το φορολογικό έτος 2018, αγορές από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» – ΑΦΜ ποσού 114.768,21€ και δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 29.338,77€, και για το φορολογικό έτος 2019, μεταξύ άλλων, αγορές από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» – ΑΦΜ ποσού 115.968,17€ και δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 43.236,04€, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με τις περ. β' και ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 αντίστοιχα.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις αγορές (προϊόντων καπνού) από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» – ΑΦΜ, οι οποίες ήταν πραγματικές, παραγωγικές και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή ουδέποτε αμφισβήτησε την πραγματοποίηση και την παραγωγικότητα των εν λόγω αγορών. Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια που εκδόθηκαν ανά δύο ή περισσότερα την ίδια ημέρα φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση και στις παρατηρήσεις αυτών αναγράφεται κοινός αριθμός παραγγελίας, συνιστούν μία συναλλαγή, η δε πρακτική αυτή έγινε καταχρηστικά με σκοπό τον κατακερματισμό τους, ώστε αυτές να υπολείπονται της αξίας των 500,00€ και να συντρέχει η υποχρέωση εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή απέρριψε την αξία των ληφθέντων από την προαναφερθείσα εταιρεία φορολογικών στοιχείων αγορών, με το αιτιολογικό της μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα απέρριψε το σύνολο της δαπάνης για μισθοδοσία επειδή δεν καταβλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος στο σύνολό της. Από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2018, η

συνολική δαπάνη μισθοδοσίας ανήλθε σε ποσό 29.338,77€ εκ της οποίας ποσό 28.206,54€ δεν καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο, και για το φορολογικό έτος 2019, η συνολική δαπάνη μισθοδοσίας ανήλθε σε ποσό 43.236,04€ εκ της οποίας ποσό 15.577,78€ δεν καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι εφόσον μέρος της δαπάνης που πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης μισθοδοσίας, ήτοι ποσό 29.338,77€ και 43.236,04€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Ωστόσο, η κρίση της ελεγκτικής αρχής για την απόρριψη της δαπάνης μισθοδοσίας παρίσταται εσφαλμένη διότι εφάρμοσε την περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 στην ετήσια δαπάνη, ενώ η εξέταση της προϋπόθεσης για τμηματική ή ολική εξόφληση με τραπεζικό μέσο εκτείνεται σε έκαστο μισθοδοτούμενο και κατά το χρόνο της συμβατικής υποχρέωσης καταβολής (π.χ. σε μηνιαία βάση). Επομένως, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή απέρριψε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, συλλήβδην, την ετήσια δαπάνη μισθοδοσίας δίχως να εξετάσει την πλήρωση της προϋπόθεσης έκπτωσης της κατά μισθοδοτούμενο και χρόνο. Ελλείπει ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, δαπάνη μισθοδοσίας που καταβλήθηκε με τραπεζικό μέσο ποσού 1.132,23€ και 27.658,26€ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, τα φορολογητέα κέρδη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος αναμορφώνονται με την αφαίρεση των ανωτέρω ποσών από 43.543,38€ σε 42.411,15€ για το έτος 2018 και από 86.313,82€ σε 58.655,56€ για το φορολογικό έτος 2019.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης απόρριψης αγορών/δαπανών στη φορολογία εισοδήματος προβάλλονται εν μέρει βάσιμα και γίνονται μερικώς αποδεκτοί ως ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα για τις λοιπές διαφορές κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 (φορολογικές περιόδους 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019) στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, περαιτέρω με τις υπ' αριθ./19.11.2024 και/19.11.2024 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΔ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα επιβλήθηκε η κύρωση της παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, λόγω ελλιπούς υποβολής της οριζόμενης από το άρθρο 14 παρ. 3 Ν.4174/2013 κατάστασης φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ). Ωστόσο, οι εν λόγω παραβάσεις διαπράχθηκαν κατά το χρόνο υποβολής των εν λόγω καταστάσεων, ήτοι στις 22/04/2019 και 04/06/2020 αντίστοιχα, με αποτέλεσμα να επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 όπως κωδικοποιήθηκαν με το Ν.4987/2022. Σύμφωνα δε με την περ. α' της παρ. 2 του προαναφερθέντος άρθρου, όπως επισημάνθηκε και με την ΠΟΛ.1252/2015, η οριζόμενη κύρωση της ελλιπούς υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα επιβάλλεται μόνο στη φορολογία κεφαλαίου. Ως εκ τούτου, μη νομίμως η ελεγκτική αρχή επέβαλε πρόστιμο ελλιπούς υποβολής κατάστασης φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ) με την έκδοση των προαναφερθεισών πράξεων επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./18.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./19.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2018,

2. την **ακύρωση** της υπ' αριθ./19.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2019,
3. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,
4. την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,
5. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, και
6. την **επικύρωση** της υπ' αριθ./19.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./19.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

**Υπ' αριθ./19.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

**Υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2018**

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας	571.101,01	572.973,11	572.973,11	0,00
Κόστος πωληθέντων/δαπάνες/έξοδα	673.536,71	673.536,71	673.536,71	0,00
Καθαρά κέρδη	-102.435,70	-100.563,60	-100.563,60	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές		144.106,98	142.974,75	-1.132,23
Φορολογητέα Καθαρά κέρδη/ζημιές	-102.435,70	43.543,38	42.411,15	-1.132,23
Εισόδημα από τόκους - μερίσματα	0,04	0,04	0,04	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	4.672,12			
Φορολογητέο εισόδημα	4.672,16	43.543,42	42.411,19	-1.132,23
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	1.027,88	12.594,53	12.085,03	-509,50
Μειώσεις από το φόρο	1.027,87			0,00
Φόρος που αναλογεί βάσει δήλωσης	0,01	12.594,53	12.085,03	-509,50
Διαφορά φόρου για καταβολή		12.594,52	12.085,02	-509,50
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022		6.297,26	6.042,51	-254,75
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		1.591,76	1.506,84	-84,92
Σύνολο για καταβολή	0,00	20.483,54	19.634,37	-849,17

**Υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019**

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας	641.717,99	647.389,43	647.389,43	0,00
Κόστος πωληθέντων/δαπάνες/έξοδα	721.433,16	721.433,16	721.433,16	0,00
Καθαρά κέρδη	-79.715,17	-74.043,73	-74.043,73	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές		160.357,55	132.699,29	-27.658,26
Φορολογητέα Καθαρά κέρδη/ζημιές	-79.715,17	86.313,82	58.655,56	-27.658,26
Εισόδημα από μισθωτή εργασία	211,12	211,12	211,12	
Εισόδημα από τόκους - μερίσματα	0,02	0,02	0,02	0,00
Προσπιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών	4.946,79			
Φορολογητέο εισόδημα	5.157,93	86.524,96	58.866,70	-27.658,26
Φόρος κλίμακας υπόχρεου	1.134,74	31.936,22	19.490,01	-12.446,21
Μειώσεις από το φόρο	1.134,74	46,45	46,45	0,00
Φόρος που αναλογεί βάσει δήλωσης	0,00	31.889,77	19.443,56	-12.446,21
Διαφορά φόρου για καταβολή		31.889,77	19.443,56	-12.446,21
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022		15.944,89	9.721,78	-6.223,11
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης		5.138,25	2.741,00	-2.397,25
Σύνολο για καταβολή	0,00	52.972,91	31.906,34	-21.066,57

**Υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018**

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.362,44 €
----------------------------	------------

**Υπ' αριθ./19.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019**

Κύριος φόρος	961,83 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	480,91 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	1.442,74 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.