



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 19/05/2025

Αριθμ. Αποφ.: 894



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του** με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών*» με έδρα στη, επί της οδού ..., Τ.Κ. ... κατά **α)**της υπ' αριθμ. .../**10-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 και **β)**της υπ'αριθμ. .../**10-12-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 11-02-2025 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... **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' αριθμ. .../**10-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του έτους 2018 κατά 7.266,24€ (από 8.861,02€ σε 1.594,78€).
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**10-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ύψους 964,08€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 192,82€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 επί του χαρτοσήμου ύψους 482,04€ και επί του ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 96,41€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.735,35€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. & Τελών Χαρτοσήμου στο φορολογικό έτος 2018 από το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), του Κ.Τ.Χ., του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../.../22-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης που εκδόθηκε σε αντικατάσταση προγενέστερων εντολών.

Η εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018, ενώ απεστάλη και η υπ'αριθμ. .../24-

04-2024 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε. Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και διαπίστωσε στη φορολογία Φ.Π.Α. μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. και εσφαλμένη «μεταφορά» των εισροών από τα βιβλία στις δηλώσεις Φ.Π.Α. κατά 5.742,31€ (339.519,22€ αγορές των βιβλίων ενώ οι εισροές των δηλώσεων Φ.Π.Α. ανήλθαν σε 345.261,53€) Επίσης, καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου καθώς, από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας προέκυψαν πιστώσεις ύψους 96.407,98€ που αφορούν τις εταιρείες «. . .» & «.... & Σ.Ι.Α. Ο.Ε.», τις οποίες στη συνέχεια η προσφεύγουσα «μετέφερε» στους τραπεζικούς λογαριασμούς των ως άνω εταιρειών.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./12-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. & τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018, επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./03-12-2024 υπόμνημα με τους ισχυρισμούς της που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. Παραβίαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ., έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ν.5104/2024: «*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 το άρθρο 33 παρ.2 του ν.5104/2024: «*... Η έκθεση ελέγχου (της φορολογικής αρχής) 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 τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «*1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη*

διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με την 1293/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται στο άρθρο 12, ότι κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται μεταξύ άλλων, και οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις: «4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.»

Επειδή σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ. 1242/1998, με την οποία διευκρινίστηκαν τα εξής: «*Β. Γενικά επί της εφαρμογής της απόφασης ΠΟΛ. 1144/98 1. Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές Φ.Π.Α. (π.χ. ταβέρνες, μπαρ, κλπ.) έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στον χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται, πέραν*

των άλλων, και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή Φ.Π.Α. εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις). Ειδικότερα, **θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστο ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορεύσιμων αγαθών των ιδίων χρήσεων.** [4] Αν με βάση την παραπάνω έρευνα προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίστανται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές Φ.Π.Α. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών θα ελέγχεται πάντοτε και σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επί πλέον **διαφορά θα καταλογίζεται.**

2. Κατά τη διενέργεια της επαλήθευσης περί ύπαρξης ή μη συνάφειας μεταξύ των εμφανιζόμενων αριθμητικών δεδομένων και οικονομικών μεγεθών, δεν θα λαμβάνονται υπόψη τυχόν απογραφές που έγιναν προαιρετικά από τους επιτηδευματίες.»

Επειδή, εξάλλου, με την ΠΟΛ. 1289/24-12-2002, ορίζεται ότι οι οδηγίες που κατά καιρούς έχουν δοθεί σχετικά με τον έλεγχο τυχόν μετατόπισης εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ εξακολουθούν να ισχύουν, με την πρόσθετη επισήμανση ότι αναζητούνται διαφορές ΦΠΑ από τον επαναπροσδιορισμό των εκροών ανά συντελεστή ΦΠΑ μόνο όταν η διαφορά μεταξύ των εκροών που επαναπροσδιορίζονται ανά συντελεστή, με βάση την επαλήθευση αυτή και αυτών που δηλώθηκαν, **υπερβαίνει το 10% των εκροών που δηλώθηκαν** και εφόσον δεν δικαιολογείται η απόκλιση από την ύπαρξη τυχόν αποθεμάτων, καταστροφή κλπ.

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1088/26-05-2008, παρέχονται οδηγίες και ζητείται όπως οι επαληθεύσεις για τυχόν μετατόπιση του συντελεστή Φ.Π.Α., να γίνονται μέσα στην ίδια χρήση, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη και οι αγορές των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «*Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση [ΠΟΛ. 1037/2005](#) (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ίδιου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπετο μέχρι τώρα.*

Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. [ΠΟΛ. 1087/2005](#), Κεφ. Α', άρθ. 5.3, 1289/2002 και 1242/1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.).

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 της απόφασης Α.1293/2019 για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο συντελεστή στο χαμηλότερο συντελεστή, ορθώς προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση με τη μέθοδο της σύγκρισης της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις του μεγαλύτερου συντελεστή Φ.Π.Α. ως προς τις συνολικές πωλήσεις της χρήσης σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ίδιου συντελεστή για τις ελεγχόμενες χρήσεις ως προς τις συνολικές αγορές των χρήσεων αυτών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1242/1998, οι οδηγίες της οποίας, σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση, συνεχίζουν να ισχύουν μέχρι σήμερα, καθώς και της ΠΟΛ 1087/2005.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εμφανίζει τα παρακάτω δεδομένα εισροών – εκροών για την ελεγχόμενη χρήση 2018

ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ Φ.Π.Α.				
2018				
Συντ. Φ.Π.Α.	Αγορές ανά συντ. ΦΠΑ	Ποσοστό ανά συντ. ΦΠΑ επί των αγορών	Πωλήσεις ανά συντ.Φ.Π.Α. βάσει βιβλίων	Ποσοστό ανά συντ. ΦΠΑ επί των πωλήσεων/εκροών των δηλώσεων
0%				
6%	271.957,17	80,10	335.164,21	90,68
13%	15.942,33	4,70	14.731,05	3,98
24%	51.618,98	15,20	19.735,02	5,34
ΣΥΝΟΛΟ	339.519,22	100%	369.630,28	100

Επειδή, από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι η σχέση αγορών – πωλήσεων έχει διαταραχθεί και ως εκ τούτου ορθά η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε τις εκροές, σύμφωνα με τα ποσοστά των αγορών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., καθώς οι ως άνω αποκλίσεις – διαφορές, υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στους κανονικούς συντελεστές, όπως παρατίθεται στον παρακάτω πίνακα.

ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΚΡΟΩΝ

	2018
ΕΚΡΟΕΣ ΠΟΥ ΕΠΡΕΠΕ ΝΑ ΔΗΛΩΘΟΥΝ ΜΕ 24%	369.630,28 X 15,20%=56.183,80
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΜΕ 24% + 10%	19.735,02 +1.973,50=21.708,52
ΣΥΓΚΡΙΣΗ	21.708,52<56.183,80
ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΚΡΟΩΝ ΜΕ 24%	ΝΑΙ

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και την αξία του αναλογούντος Φ.Π.Α. ανά συντελεστή, σύμφωνα με τα ως άνω ποσοστά επιμερισμού, ως εξής:

Έτος 2018

Συντ. Φ.Π.Α. (α)	Ποσοστό επί των αγορών (β)	Σύνολο Πωλήσεων (γ)	Πωλήσεις με βάση το ποσοστό των αγορών (δ)= (β x γ)	Πωλήσεις βάσει βιβλίων (ε)	Διαφορά (ε)-(δ)
0%	0	369.630,28	0,00	0,00	0,00
6%	80,10	369.630,28	296.073,85	335.164,21	+39.090,36
13%	4,70	369.630,28	17.372,62	14.731,05	-2.641,57
24%	15,20	369.630,28	56.183,81	19.735,02	-36.448,79
	100%		369.630,28	369.630,28	

Σε ότι αφορά την εσφαλμένη μεταφορά του ύψους των εκροών από τα βιβλία στις δηλώσεις κατά 5.742,31€, αυτή επιμερίστηκε στους αντίστοιχους συντελεστές Φ.Π.Α. με βάση το ποσοστό συμμετοχής των αγορών ανά συντελεστή και αφαιρέθηκε ο αντίστοιχος φόρος εισροών.

Βάσει των ανωτέρω, συντάχθηκε η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., όπως αναλυτικά παρατίθεται στη σελ. 9 της οικείας έκθεσης Φ.Π.Α. με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 7.266,24€

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της ανωτέρω πράξης Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με την προσβαλλόμενη πράξη τελών χαρτοσήμου

Επειδή, το Π.Δ. της 28 Ιουλίου 1931 «Περί Κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Κ.Ν.Τ.Χ., Α' 239) ορίζει στο τέταρτο εδάφιο της περίπτωσης γ της παραγράφου 5 του άρθρου 15, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (Α' 75), ορίζει ότι: «*Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου,*

αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κλπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κλπ. προβλεπόμενον τέλος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1 του Ν.Δ/τος 4535/1964 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ».

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) (άρθρα [28](#), [40](#), [48](#) κ.λπ.) ή την [παρ.1 του άρθρου 21](#) του ν. [.4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, β) εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), γ) τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), δ) η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996). (Φορολογία Χαρτοσήμου, Ρέππας Π., εκδόσεις Σάκκουλα Ε.Ε., σελ.319-320)

Επειδή για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣΤΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣΤΕ 1514/1956, ΣΤΕ 578/1957).

Επειδή, η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣΤΕ 600/1973).

Επειδή, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από τις εγγραφές στα οποία αποδεικνύονται οι γενόμενες καταθέσεις - αναλήψεις νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας να αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. (Φορολογία Χαρτοσήμου, Ρέππας Π., εκδόσεις Σάκκουλα Ε.Ε.,σελ. 322).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, όπου διαπίστωσε μεταξύ άλλων, την ύπαρξη πιστώσεων ύψους 96.407,98€ στο φορολογικό έτος 2018, οι οποίες αφορούν καταθέσεις που προορίζονταν για τις εταιρείες στις οποίες συμμετέχει η προσφεύγουσα και πιο συγκεκριμένα πιστώσεις ύψους 54.797,98€ αφορούν την «.....» και πιστώσεις ύψους 39.860,00€ αφορούν την εταιρεία «..... και Σ.Ι.Α. Ο.Ε.». Οι ως άνω πιστώσεις αποδίδονταν με μεταφορά χρημάτων από τον ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στους τραπεζικούς λογαριασμούς των ως άνω εταιρειών, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελ. 4 & 5 της οικείας έκθεσης τελών χαρτοσήμου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε ότι οι ως άνω πιστώσεις που προέρχονταν από τρίτους αφορούσαν τις εταιρείες στις οποίες συμμετείχε η προσφεύγουσα και έκρινε ότι εφόσον πρόκειται για χρήματα των εταιρειών που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα, οι ως άνω συναλλαγές υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 15 παρ.5 περ.γ' του Κ.Τ.Χ.

Επειδή, όπως ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Τ.Χ. και έχει κριθεί από τη νομολογία, βασική

προϋπόθεση για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου είναι η ύπαρξη εγγραφής στα βιβλία για την κατάθεση ή την ανάληψη χρημάτων από εταίρο ή μέτοχο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται εγγραφή στα βιβλία της προσφεύγουσας από την οποία προκύπτει η ανάληψη χρημάτων από λογαριασμούς των εταιρειών, ενώ όπως ρητά αναφέρεται στην οικεία έκθεση τελών χαρτοσήμου τα ποσά των επίμαχων πιστώσεων «μεταφέρονταν» στους λογαριασμούς των εταιρειών που αφορούσαν.

Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη πράξη τελών χαρτοσήμου ακυρώνεται.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, 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 μόνο 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 (ΟΛ.ΣτΕ 990/2014, ΣτΕ 1249/2010).

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. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Εν προκειμένω, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων 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 προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεδομένου, ότι δεν πρόκειται για κύρωση λόγω παράβασης, δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας ούτε βασικές διατάξεις του Συντάγματος και του άρθρου 6 §1 της Ε.Σ.Δ.Α., δεδομένου ότι ο τρόπος φορολόγησης και αναμόρφωσης φορολογητέας ύλης

διαγράφεται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου με βάση τα στοιχεία που προέκυψαν κατά τον έλεγχο των κατατεθειμένων στοιχείων και δηλώσεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **17-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ'αριθμ. .../2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ./2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2018.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	369.630,28	369.630,28	369.630,28	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	345.261,53	339.519,22	339.519,22	5.742,31
Φόρος εκροών	26.761,29	33.506,98	33.506,98	6.745,69
Υπόλοιπο φόρου εισροών	35.622,31	35.101,76	35.101,76	520,55
Πιστωτικό υπόλοιπο	8.861,02	1.594,78	1.594,78	7.266,24
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58Α				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.861,02	1.594,78	1.594,78	7.266,24

3)Επί της υπ' αριθμ./10-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018.

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου		96.407,98 €	0,00 €	0,00 €
Χαρτόσημο		964,08 €	0,00 €	0,00 €
Ο.Γ.Α. Χαρτοσήμου		192,82 €	0,00 €	
Πρόστιμο αρ.58 ν.4987/2022 χαρτοσήμου		482,04 €	0,00 €	
Πρόστιμο αρ.58 ν.4987/2022 ΟΓΑ χαρτοσήμου		96,41 €	0,00 €	
Συνολικό ποσό		1.735,35 €	0,00 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
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.