



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 29-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2789

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, οδός κατά της με αριθμό/ 22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006, της με αριθμό/ 22-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, της με αριθμό/ 22-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006, της με αριθμό/ 22-12-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006, την με αριθμό/ 22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006, την με αριθμό/ 22-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006, την με αριθμό/ 22-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 22-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 αριθμό/ 22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 27.550,0€ (χρεωστικό υπόλοιπο 18.005,05€ αντί για πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 9.544,95€ που είχε προκύψει βάσει της υποβληθείσας δήλωσης/ 16-5-2007), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 33.060,0€ (27.550,0€ X 120%), ήτοι 60.610,0€.

Με την με αριθμό/22-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 18.050,0€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 21.660,0€ (18.050,0€ X 120%), ήτοι 39.710,0€.

Με την με αριθμό/22-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 38.000,0€ για λήψη του με αριθμό/4-4-2006 εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 95.000€.

Με την με αριθμό/22-12-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 9.025,0€, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου. Ο φόρος που εξέπεσε ήταν 18.050€ και το πρόστιμο προσδιορίζεται σε 50% αυτού, ήτοι 9.025,0€ (άρθρο 6 του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017).

Οι προαναφερθείσες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 22-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου/8-8-2017 παρέλαβε η Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ το με αριθμό/6-7-2017 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση με ΑΦΜ είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη και εξέδιδε εικονικά τιμολόγια. Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τη χρήση 2006 1 φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 95.000€ πλέον Φ.Π.Α. 18.050€ εκδόσεως της συγκεκριμένης επιχείρησης, το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς τη συναλλαγή. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/16-11-2017 αίτημα χορήγησης πληροφοριών για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση 2006, το οποίο θυροκολλήθηκε στις 16-11-2017 και επιδόθηκε και στο Δήμο Πεύκης, όπου ήταν η δηλωμένη διεύθυνση διαμονής του νόμιμου εκπροσώπου της επιχείρησης κ. Η ταχθείσα προθεσμία παρήλθε άπρακτη και εκδόθηκε το με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο θυροκολλήθηκε στις 27-11-2017 στην έδρα της επιχείρησης, μαζί με τις οικείες προσωρινές πράξεις. Εντός της προθεσμίας των 20 ημερών που δινόταν με το Σημείωμα Διαπιστώσεων προσήλθε ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο οποίος προσκόμισε: α) το με αριθμό/4-4-2006 Τ.Π.Υ. ποσού 113.050€, β)

την από 10-1-2006 σύμβαση διάθεσης και την κατάσταση συμφωνητικού που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ., γ) αντίγραφο του θεωρημένου ισοζυγίου, δ) δελτίο κατάθεσης στη μετρητών για την εξόφληση του τιμολογίου, ε) καρτέλα του προμηθευτή, στ) η ημερολογιακή εγγραφή που αντιστοιχεί στην καταχώρηση του τιμολογίου, ζ) διπλότυπο είσπραξης από το Δήμο Καλλιθέας για ένα ποσό από το τέλος διαφήμισης, η) τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006. Τα προσκομισθέντα τα έκανε δεκτά ο έλεγχος και δεν προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας επιχείρησης, αλλά σε λογιστικό προσθέτοντας ως λογιστική διαφορά το ποσό του συγκεκριμένου τιμολογίου. Ο έλεγχος έκρινε ως εικονικό το συγκεκριμένο τιμολόγιο, διότι: α) η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της συναλλαγής και συγκεκριμένα διαφημιστικές καταχωρήσεις στα κλειστά γυμναστήρια μπάσκετ, φωτογραφική κάλυψη των διαφημιστικών πινακίδων ή βιντεοσκόπηση αυτών των χώρων ώστε να εμφανίζονται οι διαφημιστικές πινακίδες με την επωνυμία της ελεγχόμενης (σελ. 21 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), β) η έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. αναφέρει τον εκδότη του τιμολογίου ως εικονικό. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Εικονικότητα συναλλαγής νοείται σε περίπτωση εξόφλησης της συναλλαγής με μετρητά, ενώ στη συγκεκριμένη περίπτωση η επιχείρηση εξόφλησε με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό – το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκε ανάληψη το επόμενο λεπτό από την κατάθεση δεν αφορά την επιχείρηση
- Ανεπαρκής αιτιολογία αναφορικά με την κρίση του τιμολογίου ως εικονικού
- Δεν κατάφεραν να βρουν αποδείξεις ότι παρασχέθηκαν πράγματι οι συγκεκριμένες διαφημιστικές υπηρεσίες, λόγω παρόδου 10ετίας – ορισμένες φωτογραφίες από παλαιότερες διαφημίσεις (2001) που βρήκαν τις προσκόμισαν στον έλεγχο και δεν έγιναν δεκτές

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: *«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του

ν.2523/1997: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν.4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 ν.2992/2002: «2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως

εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματι η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο)

δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, το τιμολόγιο εξοφλήθηκε, με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του ποσού 113.050€ με αιτιολογία στις 4-4-2006 και ώρα 14:06 στο υποκατάστημα της τράπεζας Την ίδια ημερομηνία στο ίδιο υποκατάστημα και ώρα 14:07 (ήτοι το επόμενο λεπτό από την κατάθεση) πραγματοποιήθηκε ανάληψη ολόκληρου του ποσού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 8 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/ 31-3-2011):

«1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.

γ. Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως.

δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.

ε. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό,

για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.

2.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/ 31-12-2013): «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013: «5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση.»

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ: α) ενοικίαζε τη δηλωθείσα ως έδρα της επί της στην Αθήνα για την περίοδο 23/5/2007 – 30/6/2008, οπότε και αναχώρησε προς άγνωστη κατεύθυνση (κατάθεση της πληρεξούσιας της ιδιοκτήτριας του ακινήτου), β) ο φερόμενος ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης (σύμφωνα με έγγραφο της Αστυνομίας, του Εθνικού Τυπογραφείου και τις δηλώσεις του κου) δεν είχε καμία σχέση με την επιχείρηση, γ) δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό (σύμφωνα με το με αριθμό/2012 έγγραφο του ΙΚΑ), δ) δεν έχει υποβάλει στοιχεία όπως ισολογισμούς για τις χρήσεις από 2006 και ένθεν, ενώ για τα προηγούμενα έτη έχουν πλαστογραφηθεί οι υπογραφές των ελεγκτριών που φέρονται να έχουν καταθέσει τα σχετικά στοιχεία (σύμφωνα με το/2013 έγγραφο της Περιφέρειας Αττικής – Τμήμα Ανωνύμων Εταιριών και τις υπεύθυνες δηλώσεις των φερόμενων ως ελεγκτριών που υπέβαλαν τα στοιχεία της επιχείρησης), ε) ο Δήμος Καλλιθέας ουδέποτε είχε έσοδα από εκμετάλλευση διαφημιστικών πινακίδων (σύμφωνα με το/2013 έγγραφο του Δήμου Καλλιθέας), στ) ο Δήμος Ν. Σμύρνης ουδέποτε είχε διαφημιστικά έσοδα από πινακίδες διαφημιζόμενων και δεν είχε υπογράψει καμία σύμβαση με διαφημιστική (σύμφωνα με το/2013 έγγραφο του Δήμου Ν. Σμύρνης), ζ) οι πωλήσεις βάσει των υποβληθείσων συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών υπερβαίνουν κατά πολύ τις αγορές (για τη χρήση 2005 οι αγορές ήταν 1.349€ και οι πωλήσεις της 2.758.183,8€ και για την υπό εξέταση χρήση 206 οι αγορές ήταν 32.191,73€ και οι πωλήσεις της 3.887.946€), η) ορισμένοι από τους πελάτες της επιχείρησης έχει αποδειχθεί ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία και για τους υπόλοιπους διενεργείται έλεγχος, θ) την ίδια τακτική για την εξόφληση των τιμολογίων (κατάθεση της επιταγής και μέσα στα επόμενα λεπτά ανάληψη του συνόλου του ποσού) ακολούθησε και με άλλους πελάτες της.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ είναι τουλάχιστον συναλλακτικά ανύπαρκτη και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί πραγματοποίησης της συναλλαγής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22-12-2017 εκθέσεις ελέγχου της Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): *«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του*

τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν στις 22-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποίησε υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή

τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

	(Α1)	(Α2)	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	(Ε)
Πρόσθ. φόρος/ πρόστ.	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστωτικό δήλωσης	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/17	Επιεικ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πράξη 1198	18.005,05€	9.544,95€	33.060€	13.775,0€	9.653,52€	23.428,52€	23.428,52€
Πράξη 1199	18.050,00€		21.660€	9.025,0€	6.324,72€	15.349,72€	15.349,72€
Σύν.			54.720€			38.778,24€	38.778,24€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την μερική αποδοχή αυτής και τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων με αριθμό και/2017 ως προς τους πρόσθετους φόρους/πρόστιμο, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας και
- την απόρριψη αυτής ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2006 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	27.550,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.428,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	50.978,52 €

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	18.050,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	15.349,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.399,72 €

Πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2006 (πράξη/2017): 38.000,0 €

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2006 (πράξη/2017): 9.025,0 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.