



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Θεσσαλονίκη: 27-1-2017  
Αριθ. Απόφασης: 304**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.  
gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3.Τη με **ημερομηνία κατάθεσης .....-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή** εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «. . .» **Α.Φ.Μ. ....** κατά: α) της με **αριθμ. ....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, β) της με **αριθμ. ....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, γ) της με **αριθμ. ....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2003 έως 31/12/2003, δ) της με **αριθμ. ....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003-31/12/2003, ε) της με **αριθμ. ....-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2016 έως 31/12/2016, και των από ...../2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ.. και προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

4.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

5.Τη με ημερομηνία .....-2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

6.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .....-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «. ....» με **Α.Φ.Μ. ....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα

και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθμό .....**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά κύριου φόρου, ποσού 101.443,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 121.731,60 €.

β) Με την αριθμό .....**-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου, ποσού 185.208,09 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 222.249,70 €.

γ) Με την αριθμό ...**2016** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2003 έως 31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . ...., επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 110.592,00 €, καθότι, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο κατά παράβαση του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

δ) Με την **αριθ.** .....**-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 82.800,00 €, καθότι, εξέδωσε δέκα οκτώ (18) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 204.800,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§ 1, 12§1, 9, 10, 11, 14, 18§2, 3, 9, 30 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις της περ. β της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

ε) Με την **αριθμ.** .....**-2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών, κατά παράβαση της περ. δ'της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων της περ. δ'της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. ....-/.....**-2014** δελτίο πληροφοριών της . Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε στη χρήση 2003 εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, προς την επιχείρηση . .... με ΑΦΜ ..... Εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθμό .....**-2015** εντολή ελέγχου σε αντικατάσταση, της από ....**-2014** αρχικής ταυτάριθμης εντολής φορολογικού ελέγχου για τη χρήση 2003, στα πλαίσια του οποίου ο έλεγχος απέστειλε γνωστοποιήσεις για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας, τόσο στην έδρα, όσο και στην διεύθυνση κατοικίας των διαχειριστών της. Επίσης, ο έλεγχος απέστειλε τη με αριθμό .....**-2016** συστημένη πρόσκληση στους διαχειριστές της προσφεύγουσας, προκειμένου να θέσουν στην διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2003. Σημειώνεται ότι οι διαχειριστές της

εταιρείας δεν ανταποκρίθηκαν στην ανωτέρω πρόσκληση. Λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της, και η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, ενώ προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα εξωλογιστικά για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2γ και 3 του άρθρου 30 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000,

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .....-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/94.
2. Μη νόμιμος επανέλεγχος Κ.Β.Σ. της οριστικά περαιωθείσας χρήσης 2003, λόγω έλλειψης νομοθετικής πρόβλεψης επανελέγχου και διενέργειας συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ. Δεν εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α' ν. 2238/94 στον Κ.Β.Σ.
3. Μη νόμιμος επανέλεγχος και μη νόμιμη κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2003, ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994.
4. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου στις ελεγχόμενες χρήσεις.
5. Την έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
6. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για την μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για την επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2003, λόγω νόμιμου δικαιώματος καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων των ελεγχθεισών χρήσεων.
7. Ακύρωση του με αριθμό ....2016 οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της με αριθμό .....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., λόγω μη νόμιμης κρίσης περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, κατά παράβαση των άρθρων 30, 32 του ν. 2238/1994, καθώς και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.

8. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των από .....-2016 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Β.Σ. - Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης ως προς τη φερόμενη εικονικότητα της αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
9. Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των από .....-2016 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Φ.Π.Α. και προστίμων Κ.Β.Σ., λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κοινοποίησης των εκδοθέντων εντολών για τη διενέργεια ελέγχου.

**Ως προς τον πρώτο, δεύτερο τρίτο και έκτο ισχυρισμό περί παραγραφής της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων φόρου και προστίμων και έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι : “1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2....., 3....., 4.....,

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.”

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97, ορίζεται ότι : “Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.”

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : « Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης

επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

**Επειδή**, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92), ορίζεται ότι : “Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, αφενός, δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2003-31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), καθώς και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2003, και αφετέρου, δεν έχει αποδεχθεί σημείωμα περαίωσης ν. 3259/2004 (άρθρου 28 ν. 3697/2008 περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων ν. 3259/2004) για τη χρήση 2003, δεδομένου ότι προϋπόθεση υπαγωγής στην ανωτέρω ρύθμιση ήταν και η υποβολή της αντίστοιχης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Απεναντίας, από το ηλεκτρονικό αρχείο του συστήματος TAXIS προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει αποδεχθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3259/2004 με τελευταία συμπεριλαμβανόμενη σ' αυτό, τη χρήση 2002.

Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων δεν ευσταθεί, και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς δεν πρόκειται για επανέλεγχο της χρήσης 2003, με βάση συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλά για αρχικό έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/94, δυνάμει της με αριθμό .....-2014 εντολής ελέγχου, εξαιτίας της μη υποβολής της αντίστοιχης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 και εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.

**Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου της ελεγχόμενης χρήσης 2003**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : “Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεών 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.

Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του. Στον έλεγχο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992

(ΦΕΚ 84 Α').”

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92), ορίζεται ότι : “1.Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής. 2....., 3....., 4....., 5....., 6. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί με έγγραφο του να ζητεί από τις Δημόσιες, Δημοτικές, Κοινοτικές και λοιπές Αρχές, καθώς και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, να αποστέλλουν κάθε στοιχείο και να παρέχουν κάθε πληροφορία που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού μέσα σε τριάντα (30) ημέρες.”

**Επειδή**, σύμφωνα με τις νεότερες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : “1.Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2.Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.”

**Επειδή**, επίσης με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : “Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις

*διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.”*

Στην προκειμένη περίπτωση και από την μελέτη του φακέλου της υπόθεσης, προέκυψε ότι ο έλεγχος μετά την έκδοση της με αριθμό .....-2014, αρχικής εντολής ελέγχου, απέστειλε καταρχήν γνωστοποιήσεις διενέργειας ελέγχου και προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, τόσο στην έδρα της, όσο και στις διευθύνσεις κατοικίας των διαχειριστών αυτής. Η γνωστοποίηση προς την εταιρεία επεστράφη με την επισήμανση του ταχυδρομείου, ότι η εταιρεία έφυγε χωρίς να κάνει γνωστή την νέα της διεύθυνση. Επειδή επιπλέον από την έρευνα που διενεργήθηκε στο σύστημα TAXIS της Δ.Ο.Υ. ...., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε αδράνεια από το 2006, ο έλεγχος απέστειλε στη συνέχεια τη με αριθμό .....-2016 συστημένη πρόσκληση προς τους διαχειριστές της εταιρείας, οι οποίοι όμως δεν ανταποκρίθηκαν στην ανωτέρω πρόσκληση.

Στα πλαίσια του ελέγχου και των ελεγκτικών ενεργειών η Δ.Ο.Υ. ...., απέστειλε σε τρίτες επιχειρήσεις, με τις οποίες είχε συναλλαγές, βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων προκειμένου να προβεί σε διασταύρωση των συναλλαγών της με αυτές. Συγκεκριμένα απεστάλησαν οι παρακάτω προσκλήσεις :

1. Η με αριθμό .....-2016, προς την επιχείρηση ..... η οποία επεστράφη λόγω μεταφοράς της εταιρείας σε άγνωστη διεύθυνση,
2. Η με αριθμό .....-2016, προς την επιχείρηση ..... η οποία επεστράφη λόγω μεταφοράς της εταιρείας σε άγνωστη διεύθυνση,
3. Η με αριθμό .....-2016, προς την επιχείρηση ..... η οποία δεν ανταποκρίθηκε,
4. Η με αριθμό .....-2016, προς την επιχείρηση ..... η οποία επεστράφη λόγω μεταφοράς της εταιρείας σε άγνωστη διεύθυνση,
5. Η με αριθμό .....-2016, προς την επιχείρηση .... η οποία υπέβαλε την με αρ. Πρωτ. ....-2016 υπεύθυνη δήλωση ότι καταστράφηκαν τα βιβλία και στοιχεία λόγω περαίωσης με το ν. 3888/2010,
6. Η με αριθμό .....-2016, προς την επιχείρηση . ...., η οποία υπέβαλε την με αρ. Πρωτ. ....-2016 υπεύθυνη δήλωση ότι καταστράφηκαν τα βιβλία και στοιχεία λόγω περαίωσης,

7. Η με αριθμό .....2016, προς την επιχείρηση . . . . ., η οποία υπέβαλε την με αρ. Πρωτ. ....-2016 υπεύθυνη δήλωση ότι καταστράφηκαν τα βιβλία και στοιχεία λόγω περαίωσης

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. ...., ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία προκειμένου να συλλέξει πληροφορίες και στοιχεία για τη διενέργεια ελέγχου, ενώ απεναντίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση, όχι μόνο δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις (μη υποβολή δήλωσης εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τη χρήση 2003, μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92), αλλά δυσχεραίνει την διενέργεια ελέγχου με τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της. Επειδή ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε με την κατάθεση της παρούσας, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, για την απόδειξη των ισχυρισμών της και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

**Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από ...../2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, προστίμου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου (σελ. 4-6) της από .....-2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την επιχείρηση . . . . . δεκαοκτώ εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 204.800,00 €. Συγκεκριμένα

διαπιστώθηκε ότι :

- Η λήπτρια εταιρεία δεν απασχόλησε προσωπικό, δε λειτούργησε στη φερόμενη ως έδρα της και οι περισσότερες αγορές που πραγματοποίησε ήταν εικονικές,
- από τα βιβλία της λήπτριας επιχείρησης . . . . ., προκύπτει μία έλλειψη συνέχειας δραστηριότητας και συγκεκριμένα τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών(Τ.Π.Υ.), αφορούν σε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε μέσα σε διάστημα ενός μηνός συνολικής αξίας 200.000,00 €.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθεί, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και στοιχειοθετούνται πλήρως οι παραβάσεις της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό περί μη νόμιμης κρίσης περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, κατά παράβαση των άρθρων 30, 32 του ν. 2238/1994, καθώς και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

3 .....,

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α).....,β....,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) .....,ε) .....,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) ...,η) ...,θ) ....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής..»

5 .....,

6 .....,

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ) ....., δ) .....,

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας τη κρινόμενη χρήση 01/01/2003-31/12/2003, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της κρινόμενης χρήσης. Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την από ...../2016 έκθεση ελέγχου εισοδήματος, λόγω μη υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2004 και λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, ο έλεγχος

προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διέθετε, λαμβάνοντας υπόψη το ύψος των συναλλαγών που είχαν δηλωθεί από πελάτες της, ήτοι, 753.656,14 €, καθώς και το ποσό των 204.800,00 € που αφορά φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει προς την επιχείρηση . . . . ., τα οποία η τελευταία καταχώρισε στα βιβλία της. Συνεπώς, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 , ανέρχονται στο ποσό των 958.456,14 € . Η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία εξέδωσε η προσφεύγουσα στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 ανέρχεται στο ύψος των 204.800,00 € , αντιστοιχούν σε ποσοστό 21,37%, επί των ακαθάριστων εσόδων (204.800,00/958.456,14 x100).

Εκ των ανωτέρω ο έλεγχος ορθά και κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, καθότι ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου, καθίσταται αβάσιμος.

**Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί αντιστροφής του βάρους απόδειξης ως προς τη φερόμενη εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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...».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*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 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή**, περαιτέρω, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου περιέχουν τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας των επίδικων πράξεων, αναγράφουν , τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται λεπτομερειακά και εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά.

Ενόψει των εκτεθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Ως προς τον ένατο ισχυρισμό περί πλημμελούς τήρησης ουσιώδους τύπου της κοινοποίησης της εκδοθείσας εντολής ελέγχου**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «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.

Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του. Στον έλεγχο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').»

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : « 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.

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.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Ακολουθώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : « Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η με αριθμό εντολή .....-2015 εντολή που εκδόθηκε από το σύστημα elenxis, σε αντικατάσταση της με αριθμό .....-2014 αρχικής εντολής ελέγχου. Επίσης, από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ. ....-2016 πρόσκληση του αρ. 66 ν. 2238/1994 για προσκόμιση των βιβλίων, των στοιχείων και όλων των παραστατικών για τη διενέργεια ελέγχου, τα οποία δεν προσκομίστηκαν. Δεδομένου, ότι ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία έναρξης ελέγχου και από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

**Επειδή** τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.ΠΑ. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ....., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «. . .» Α.Φ.Μ.: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

### **Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος**

**Υπ'αρ. ....2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003)**

|                                  |                     |
|----------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 101.443,00 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 121.731,60 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>223.174,60 €</b> |

**Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.**

**Υπ' αρ. ....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003**

|                                  |                     |
|----------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 185.208,09 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 222.249,70 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>407.457,79 €</b> |

**Γ. Ως προς τη φορολογία προστίμου Φ.Π.Α.**

**Υπ' αριθ. ....-2016 οριστική πράξη επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003– 31/12/2003**

|                                |                     |
|--------------------------------|---------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 | <b>110.592,00 €</b> |
|--------------------------------|---------------------|

**Δ. Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.**

**Υπ' αριθ. ....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003- 31/12/2003**

|                                                                                                                                                     |                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων (204.800,00 x40%)                                                              | <b>81.920,00 €</b> |
| Πρόστιμο μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 | <b>880,00 €</b>    |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                                                       | <b>82.800,00 €</b> |

**Υπ' αριθ. ....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016- 31/12/2016**

|                                                                           |                 |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Πρόστιμο μη ανταπόκρισης σε αίτημα φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων | <b>500,00 €</b> |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------|

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.