



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 2008

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της με αριθμό Α.1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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

3. Την από 24-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου και του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, της με αριθμό/ 20-12-2019 απόφασης επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2010, της με αριθμό/ 20-12-2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό/ 20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, την με αριθμό/ 20-12-2019 απόφαση επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2010, την με αριθμό/ 20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-1-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και του, 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 με αριθμό/20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 67.671,61€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης 69.404,01€, ήτοι 137.075,62€.

Με την με αριθμό/20-12-2019 απόφαση επιβολής προστίμου ν.2523/1997 για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.2523/1997 στους προσφεύγοντες ποσού 100€ για μη υποβολή δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Με την με αριθμό/ 20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στους προσφεύγοντες ποσού 195,34€ για μη θεώρηση και τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3052/2002 και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013 παρόλο που άσκησε εμπορική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή περιγράφεται από το άρθρο 28 του ν.2238/1994.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20-12-2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2016 εντολής ελέγχου όπως τροποποιήθηκε με την/2018 εντολή ελέγχου. Κατόπιν της έκδοσης τη με αριθμό/2014 εντολής ελέγχου, ελέγχθηκαν οι υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις των προσφευγόντων και συμβόλαια αγοραπωλησίας οικοπέδων. Από τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο, οι προσφεύγοντες διαπιστώθηκε ότι απέκτησαν εξ επαχθούς αιτίας από κοινού και αδιαιρέτως κατά ίσα μέρη, δηλαδή κατά ένα δεύτερο (1/2) εξ αδιαιρέτου ο καθένας, ένα αγροτεμάχιο συνολικής έκτασης 57.809,00 τ.μ. (σύμφωνα με το από Ιουνίου 1989 τοπογραφικό διάγραμμα του), το οποίο, όμως, έπειτα από νέα καταμέτρηση, έχει συνολική έκταση 58.859,13 τ.μ. (σύμφωνα με τα από Δεκεμβρίου 2003 τοπογραφικά διαγράμματα του), άρτιο και οικοδομήσιμο, που βρίσκεται στη Μύκονο, εκτός σχεδίου πόλεως και εκτός οικισμού στη θέση «.....».

Στη συνέχεια, οι συγκύριοι πλέον του παραπάνω ακινήτου (50% εξ αδιαιρέτου) και ο (50% εξ αδιαιρέτου) προέβησαν στις παρακάτω ενέργειες:

1. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του αρχικού αγροτεμαχίου συνολικής έκτασης 58.859,13 τ.μ. σε δύο τμήματα: α) το με αριθμό 4 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.010,10 τ.μ. και β) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο έκτασης 54.849,03 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο, ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον

..... ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (α) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 51% εξ αδιαιρέτου του (α) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 49%. Επιπλέον, με το ίδιο συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (α) αγροτεμαχίου και υπέρ του (β) αγροτεμαχίου.

2. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπομένου αγροτεμαχίου (β) συνολικής έκτασης 54.849,03 τ.μ. σε δύο τμήματα: γ) το με αριθμό 5 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.016,97 τ.μ. και δ) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο έκτασης 50.832,06 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 2% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (γ) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 52% εξ αδιαιρέτου του (γ) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 48%. Επιπλέον, με το ανωτέρω συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (γ) αυτοτελούς αγροτεμαχίου και υπέρ του υπολειπομένου αγροτεμαχίου (δ).

3. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπομένου αγροτεμαχίου (δ) σε δύο τμήματα: ε) το με αριθμό 6 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.003,26 τ.μ. και στ) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο έκτασης 46.828,80 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (ε) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 49% εξ αδιαιρέτου του (ε) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 51%. Επιπλέον, με το ανωτέρω συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (ε) αγροτεμαχίου και υπέρ του υπολειπομένου αγροτεμαχίου (στ).

4. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπομένου αγροτεμαχίου (στ) σε τρία τμήματα: ζ) το με αριθμό 7 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.019,08 τ.μ., η) το αγροτεμάχιο Α έκτασης 30.678,07 τ.μ. και θ) το αγροτεμάχιο Β έκτασης 12.131,65 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 2% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (ζ) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 48% εξ αδιαιρέτου του (ζ) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 52%. Επιπλέον, με το ανωτέρω συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (ζ) αγροτεμαχίου και υπέρ του αγροτεμαχίου (η) συνολικής έκτασης 30.678,07 τ.μ. και του αγροτεμαχίου (θ).

5. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω αγροτεμαχίου (η) σε δύο τμήματα: ι) το με αριθμό 8 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.291,20 τ.μ. και κ) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο Α έκτασης

26.386,87 τ.μ. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου του ανωτέρω (ι) αγροτεμαχίου. Συνεπώς, οείχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 51% εξ αδιαιρέτου του (ι) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 49%. Επιπλέον, με το ανωτέρω συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (ι) αγροτεμαχίου και υπέρ του υπολειπομένου αγροτεμαχίου (κ) και του αγροτεμαχίου (θ).

6. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπόμενου αγροτεμαχίου (κ) σε δύο τμήματα: λ) το με αριθμό 9 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.120,53 τ.μ. και μ) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο Α έκτασης 22.266,34 τ.μ. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 2% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (λ) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 48% εξ αδιαιρέτου του (λ) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 52%. Επιπλέον, με το ανωτέρω συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (λ) αγροτεμαχίου και υπέρ του υπολειπομένου αγροτεμαχίου (μ) και του αγροτεμαχίου (θ).

7. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπόμενου αγροτεμαχίου (μ) σε δύο τμήματα: ν) το με αριθμό 10 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.598,38 τ.μ. και ξ) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο Α έκτασης 17.667,96 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (ν) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 49% εξ αδιαιρέτου του (ν) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 51%. Επιπλέον, με το ανωτέρω συμβόλαιο συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (ν) αγροτεμαχίου και υπέρ του υπολειπομένου αγροτεμαχίου (ξ) και του αγροτεμαχίου (θ).

8. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπόμενου αγροτεμαχίου (ξ) σε δύο τμήματα: ο) το με αριθμό 11 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 6.631,32 τ.μ. και π) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο Α έκτασης 11.036,64 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (ο) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 49% εξ αδιαιρέτου του (ο) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 51%.

9. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω υπολειπόμενου αγροτεμαχίου (π) σε δύο τμήματα: ρ) το με αριθμό 12 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 5.881,79 τ.μ. και σ) το με αριθμό 13 έκτασης 5.154,85 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση,

μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (ρ) αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 51% εξ αδιαιρέτου του (ρ) αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 49%.

10. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 2% εξ αδιαιρέτου στο με αριθμό 13 αγροτεμάχιο. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 52% εξ αδιαιρέτου του με αριθμό 13 αγροτεμαχίου, ενώ οποσοστό 48%.

11. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του ως άνω αγροτεμαχίου Β (θ) συνολικής έκτασης 12.131,65 τ.μ. σε δύο τμήματα: τ) το με αριθμό 1 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.007,81 τ.μ. και υ) το υπολειπόμενο αγροτεμάχιο Β (θ) έκτασης 8.123,84 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 2% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (τ) αγροτεμάχιο, αντί τιμήματος 2.751,96€. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 52% εξ αδιαιρέτου του ανωτέρω αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 48%.

12. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβησαν στην κατάτμηση του υπολειπόμενου αγροτεμαχίου Β (υ) συνολικής έκτασης 8.123,84 τ.μ. σε δύο τμήματα: φ) το με αριθμό 2 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.109,76 τ.μ. και χ) το με αριθμό 3 αυτοτελές αγροτεμάχιο έκτασης 4.014,08 τ.μ.. Με το ίδιο συμβόλαιο ο προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο ανωτέρω (φ) αγροτεμάχιο, αντί τιμήματος 1.410,98€. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 51% εξ αδιαιρέτου του ανωτέρω αγροτεμαχίου, ενώ ο ποσοστό 49%.

13. Με το με αριθμό/22.12.2003 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου προέβη στην πώληση, παραχώρηση, μεταβίβαση και παράδοση κατά πλήρη κυριότητα στον ποσοστού 1% εξ αδιαιρέτου στο (χ) αγροτεμάχιο, αντί τιμήματος 1.378,13€. Συνεπώς, ο είχε πλέον στην κυριότητά του ποσοστό 51% εξ αδιαιρέτου του ΥΠ' ΑΡΙΘΜΟΝ ΤΡΙΑ (3) αυτοτελούς αγροτεμαχίου, ενώ οποσοστό 49%.

14. Με το με αριθμό/25.06.2004 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (τ) αυτοτελούς αγροτεμαχίου και υπέρ του (φ) αυτοτελούς αγροτεμαχίου.

15. Με το με αριθμό/25.06.2004 συμβόλαιο του συμβολαιογράφου συστάθηκε δουλεία εις βάρος του (φ) αυτοτελούς αγροτεμαχίου και υπέρ του (α) αυτοτελούς αγροτεμαχίου.

Στη συνέχεια, προέβησαν στις εξής πωλήσεις:

- με το με αριθμό/ 21-10-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου οι συγκύριοι του ανωτέρω με αριθμό 1 (τ) αγροτεμαχίου και πούλησαν το εν λόγω ακίνητο στους και αντί τιμήματος 168.006,84€ (αντικειμενική αξία 168.006,84€).
- Με το με αριθμό/ 25-10-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου οι συγκύριοι του ανωτέρω με αριθμό 2 (φ) αγροτεμαχίου και πούλησαν το εν λόγω ακίνητο στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» ή «.....» αντί τιμήματος 172.453,58€ (αντικειμενική αξία 172.453,58€).
- Με το με αριθμό/ 25-10-2004 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου οι συγκύριοι του ανωτέρω με αριθμό 3 (χ) αγροτεμαχίου και πούλησαν το εν λόγω ακίνητο στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» ή «.....» αντί τιμήματος 172.453,58€ (αντικειμενική αξία 172.453,58€).
- Με το με αριθμό/ 31-07-2009 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου οι συγκύριοι του ανωτέρω με αριθμό 5 (γ) αγροτεμαχίου και πούλησαν το εν λόγω ακίνητο στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» αντί τιμήματος 650.000€ (αντικειμενική αξία 287.215,50€).
- με το με αριθμό/ 09-06-2010 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου οι συγκύριοι του ανωτέρω με αριθμό 7 (ζ) αγροτεμαχίου και πούλησαν το εν λόγω ακίνητο στην αντί τιμήματος 287.364,48€ (αντικειμενική αξία 287.364,48€).
- με το με αριθμό/ 09-06-2010 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου οι συγκύριοι του ανωτέρω με αριθμό 6 (ε) αγροτεμαχίου και πούλησαν το εν λόγω ακίνητο στον αντί τιμήματος 286.230,10€ (αντικειμενική αξία 286.230,10€).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι: στη συγκεκριμένη περίπτωση αγοράς αγροτεμαχίου, κατάτμησης, πώλησης ποσοστών και στη συνέχεια της πώλησης του εν λόγω ακινήτου, το οποίο αποκτήθηκε εξ επαχθούς αιτίας, από κοινού και εξ αδιαιρέτου από τα ελεγχόμενα φυσικά πρόσωπα, χωρίς να έχουν συστήσει μεταξύ τους εταιρεία, συνιστά εμπορική επιχείρηση τα κέρδη της οποίας φορολογούνται, ως προκύπτοντα από άσκηση εμπορικής

δραστηριότητας , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2238/1994, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 4 και 10 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Εν τοις πράγμασι, στην προκειμένη περίπτωση τα φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους εταίρους Άτυπης Εταιρείας, σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Αστικού Κώδικα, με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος, η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας, καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει. (Σχετικά: το αρ. πρωτ. 1095314/1870/A0012/23.11.2007 και το με αρ. πρωτ. Δ12 1111830ΕΞ2011 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών.). Κρίσιμο στοιχείο, σύμφωνα με τη νομολογία και τις αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών, επί χαρακτηρισμού ως εμπορικής επιχείρησης δεν είναι ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης του αγροτεμαχίου, αλλά ο χρόνος μεταξύ κατάτμησης και πώλησης, καθώς και η ενδιάμεση χρήση των κατατετμημένων αγροτεμαχίων. Το γεγονός ότι οι συγκύριοι συμφώνησαν από κοινού την κατάτμηση του αγροτεμαχίου, την αναδιανομή των ποσοστών συνιδιοκτησίας και εν συνεχεία την πώληση των κατατετμημένων μερών αυτού, χωρίς να γίνει διανομή ούτε πριν, ούτε μετά την κατάτμηση, αλλά αποφάσισαν ότι όλα τα νεοδημιουργθέντα αγροτεμάχια θα ανήκουν εξ αδιαιρέτου στους συμβαλλόμενους οικοπεδούχους κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους σε αυτά. Διότι αν σκοπός, έστω και ενός εκ των συνιδιοκτητών, ήταν η κατοικία ή άλλη χρήση (εκμίσθωση), θα προέβαιναν σε διανομή, έστω και ενός συγκεκριμένου αγροτεμαχίου, προκειμένου ο ιδιοκτήτης του να το διαμορφώσει σύμφωνα με τις επιθυμίες του και με κόστος που θα βάρυνε τον ίδιο και όχι το σύνολο των συνιδιοκτητών. Αντικείμενο Εργασιών της άτυπης κατασκευαστικής και εμπορικής εταιρείας αποτέλεσε η κατάτμηση του αρχικού αγροτεμαχίου σε μικρότερα τμήματα και η εν συνεχεία η από κοινού πώληση αυτών με σκοπό το κέρδος, χωρίς να δηλωθεί και να φορολογηθεί το προκύπτον από τις πωλήσεις κέρδος, όπως προβλέπεται από τα άρθρα 28 παρ. 1 και 3 και 34 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Ε. (Ν .2238/1994).

Ο έλεγχος απέστειλε την με αριθμό/30-01-2017 Ειδική Πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών στον φερόμενο ως εταίρο άτυπης εταιρίας κ. Επίσης, απέστειλε τη με αριθμό/03-05-2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων προς τον και την/ 03-05-2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων προς τον Έπειτα από την έκδοση της εντολής ελέγχου ζητήθηκαν διευκρινήσεις και στοιχεία με το με αριθμό/ 23-11-2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, το οποίο κοινοποιήθηκε στις 24/11/2016 στον (βάσει της από 24/11/2016 εξουσιοδότησης του προς αυτόν) και με το με αριθμό/ 23-11-2016 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών το οποίο κοινοποιήθηκε στις 24/11/2016 στον Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν με το/01.12.2016 απαντητικό υπόμνημα, στο οποίο επισύναψαν αντίγραφα των υπ' αριθ. /1990, /2009, /2003, /2004, /2003, /2003, /2010, /2003, /2004, /2003, /2010 και /2003 συμβολαίων αγοραπωλησίας ακινήτων. Ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό

...../ 1-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αριθμό/ 1-11-2019 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, το/ 1-11-2019 προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και το/ 1-11-2019 προσωρινό προσδιορισμό επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997, τα οποία κοινοποίησε στις 5-11-2019 στους προσφεύγοντες. Οι προσφεύγοντες ανταποκρίθηκαν με το με αριθμό/ 21-11-2019 απαντητικό υπόμνημα, οι ισχυρισμοί επί του οποίου απορρίφθηκαν από τον έλεγχο. Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν οι οικείες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Παραγραφή
- Μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 ν.2238/1994
- Προέβησαν στις κατατμήσεις των οικοπέδων λόγω σχεδίου νόμου που εισήχθη προς ψήφιση το Δεκέμβριο 2003 και η μη κατάτμηση του ακινήτου με το προγενέστερο καθεστώς θα είχε ως άμεση συνέπεια την ουσιαστική και δραστική απαξίωση της περιουσίας τους
- Δεν είχαν κερδοσκοπική πρόθεση
- Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 παρ.3 του ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό της ωφέλειας
- Λανθασμένος υπολογισμός κέρδους λόγω της λήψης για τον προσδιορισμό του κόστους της αξίας του ακινήτου πριν την κατάτμηση (22-12-2003)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρου 2 «Υποκείμενο του φόρου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ Α ' 84).»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 28 «Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 3 του ν.2753/1999 και ίσχυε και για τις συγκεκριμένες χρήσεις και μεταγενέστερα:

«1.Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48. ...

3.Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο. Ως κέρδος θεωρείται η

επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ43/Α"). Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή. β) Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, που βρίσκονται εντός ή εκτός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητας, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ως ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/ 1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε, και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.»

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 27 του ν.3522/2006:

«2.Τις υποχρεώσεις της προηγούμενης παραγράφου έχει και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, που θεωρείται επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα αυτού, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι, διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθερο επάγγελμα, β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Η προϋπόθεση της διενέργειας συγκεκριμένης πράξης δεν απαιτείται προκειμένου για κοινοπραξία επιτηδευματιών που έχει ως αντικείμενο εργασιών:

α) την αποκλειστικά εκτός της χώρας πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή προβολή και προώθηση ελληνικών προϊόντων με οποιονδήποτε τρόπο,

β) την εκμετάλλευση συγκοινωνιακών γραμμών πλοίων,

γ) την εκμετάλλευση διεθνών λεωφορειακών γραμμών,

δ) τη διενέργεια περιηγητικών πλόων και

ε) την εκμετάλλευση ρυμουλκών και ναυαγοσωστικών πλοίων.

Η επωνυμία της κοινοπραξίας απαρτίζεται από τα ονοματεπώνυμα ή την επωνυμία όλων των μελών ή τουλάχιστον του ενός εξ αυτών και τη φράση "και Σία".

Εξαιρετικά ως μέλη κοινοπραξίας μπορεί να υπεισέλθουν οι κληρονόμοι αποβιώσαντος μέλους, εφόσον προβλέπεται ρητά στο συμφωνητικό που κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Σε κοινοπραξία μπορεί να συμμετέχει και άλλη κοινοπραξία, εφόσον προβλέπεται από διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.

Για όσες κοινοπραξίες προβλέπονται από άλλες διατάξεις, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000): «Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή...2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:... β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους....4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα...»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι οι προσφεύγοντες είχαν ιδρύσει άτυπη εταιρεία, η οποία διαχειριζόταν τα ακίνητα που δημιούργησαν κατόπιν κατατμήσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν προκύπτει με σαφήνεια ποια περίπτωση της παρ. 3 του άρθρου 28 Ν. 2238/1994 τυγχάνουν εφαρμογής και, ειδικότερα, ποια παράγραφος αυτού κρίνεται εφαρμοστέα από τη Φορολογική Αρχή.

Ωστόσο, δεδομένου ότι, όπως συνάγεται από την Έκθεση Ελέγχου, λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου, κατά το χρόνο της αγοράς συνάγεται ότι έχουν εφαρμοσθεί οι διατάξεις της παρ. 3 περ. α' του ως άνω άρθρου 28. Η εν λόγω διάταξη προϋποθέτει αγοραπωλησία ακινήτων (περισσότερου του ενός) και όχι μόνο εδαφικών εκτάσεων (και δη κατάτμηση ή ρυμοτόμηση αυτών), που απαιτεί η περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994. Από τη διατύπωση της εν λόγω διάταξης, εξάλλου (περ. β της παρ. 3 του άρθρου 28 Ν. 2238/1994), προκύπτει ότι αυτή τυγχάνει εφαρμογής και στην περίπτωση δωρεάς/γονικής παροχής και όχι μόνο σε περίπτωση αγοραπωλησίας, που απαιτεί η περ. α του ιδίου ως άνω άρθρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση πρόκειται για αγορά ενός αγροτεμαχίου το 1990 εκτός σχεδίου πόλεως, το οποίο κατατμήθηκε, το έτος 23/12/2003, με χωριστά συμβόλαια κατάτμησης του συμβολαιογράφου

Επειδή, αν θεωρηθεί ότι υφίσταται οργανωμένη επιχείρηση πώλησης αγροτεμαχίων, τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης, οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί (με τη μορφή της άτυπης εταιρείας), πρέπει να ληφθεί υπόψη η αξία της έκτασης, που πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση.

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι ουσιαστικά απέκτησαν το αγροτεμάχιο χαριστική αιτία είναι αναπόδεικτος και σε κάθε περίπτωση προβάλλεται αλυσιτελώς, δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται το άρθρο 28 παρ.3β του ν.2238/1994.

Επειδή, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της οργανωμένης επιχείρησης, σύμφωνα με την κρίση του ελέγχου, αυτή συστάθηκε κατά την ημερομηνία κατάτμησης του ιδιόκτητου οικοπέδου, ήτοι το έτος 2003 και με ποσοστό συμμετοχής εκάστου των προσφευγόντων 50%, όσο και το ποσοστό τους στο οικόπεδο, κατά την έναρξη αυτής της οργανωμένης επιχείρησης.

Επειδή η άτυπη εταιρεία που θεώρησε ο έλεγχος είχε στην κατοχή της το 100% των αγροτεμαχίων που πωλήθηκαν και αποτελούνταν από τους δύο προσφεύγοντες, με ποσοστό συμμετοχής καθενός 50-50.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η κατά τον έλεγχο άτυπη εταιρεία, η οποία συστάθηκε το έτος 2003, όφειλε να έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών και να έχει θεωρήσει και τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3052/2002 και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013.

Επειδή σε φόρο εισοδήματος υπόκειται η άτυπη κατά τον έλεγχο εταιρεία και ως εκ τούτου είναι υπόχρεη σε υποβολή δηλώσεων εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των στοιχείων της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος έχει επιβάλλει συνολικά 6 πρόστιμα για μη έναρξη εργασιών στην κατά την κρίση του άτυπη εταιρεία, 6 πρόστιμα για μη

τήρηση βιβλίων και έχει πραγματοποιήσει 6 διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για την ίδια ως άνω εταιρεία για τις χρήσεις 2004, 2009 και 2010.

Επειδή δεν επιβάλλεται το ίδιο πρόστιμο για την ίδια παράβαση κατόπιν του ιδίου ελέγχου, οι πράξεις επιβολής προστίμου δέον να ακυρωθούν σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος πρέπει να προσδιοριστούν βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 παρ.3β, λαμβάνοντας υπόψη τη διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση.

Επειδή δε δύναται να εκδίδονται πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το ίδιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (εν προκειμένω για την κατά την κρίση του ελέγχου άτυπη εταιρεία) για τις ίδιες χρήσεις αλλά και εκθέσεις ελέγχου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ακυρώνεται για τυπικούς λόγους.

Επειδή η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη προσδιορισμού του φόρου νομικά πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεων ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της (ΣΤΕ 1542/16).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/ 31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 24-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ και του με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.