



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης:99

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία 22/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στον Τ.Κ., κατά των υπ' αριθ.:

-/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου

- και κατά των από 17/07/2023 οικείων εκθέσεων ελέγχου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Επί της με ημερομηνία 22/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/17-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 75.650,00€, καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο κατά την περάτωση των εργασιών που περιγράφονται στην από 07/04/2017 Σύμβαση έργου, προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ, αν και το έργο παραδόθηκε ολοκληρωμένο αρχές Μαΐου 2018 και πάντως νωρίτερα από τις 04/05/2018, ως η απόφαση υπ' αρ./2022 του Πολυμελούς Πρωτοδικείου

Η ανωτέρω παράλειψη συνιστά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,11 παρ. 2β' και 14 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ, τις ΠΟΛ 1003/31-12-2014 και 1223/2015 και την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Β 1021836 ΕΞ2017.

Με τη με αριθμό/17-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα τέλος χαρτοσήμου ύψους 1.342,14€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ύψους 671,07€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του τέλους χαρτοσήμου ύψους 268,43€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 134,21€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 2.415,85€.

Με τη με αριθμό/17-07-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1-1/31-12-2018 καταλογίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 109.348,07€. Σημειώνεται ότι στην εν λόγω πράξη δεν έχει υπολογιστεί πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, γιατί με την/17-07-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Με τη με αριθμό/17-7-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 183.722,64€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 91.861,32€, ήτοι συνολικό ποσό 275.583,96€.

Σημειώνεται ότι ενώ στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται ως προσφεύγουσα η εταιρεία σε βάρος της οποίας εκδοθήκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι η «.....»

..... ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ, στο πληροφοριακό σύστημα elenxis ως προσφεύγων αναφέρεται ο, με ΑΦΜ, από τον οποίο όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ασκείται η νόμιμη εκπροσώπηση (διαχειριστής) της ανωτέρω εταιρείας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του ελέγχου στάθηκε το Πληροφοριακό Δελτίο με αρ. πρωτ. ΕΞ 2022/25-10-2022 του ΣΔΟΕ Απικής, που περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου στις 04/11/2022 (αρ. πρωτ.). Εξ' αιτίας του Πληροφοριακού Δελτίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. 7/4/2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, σε εκτέλεση της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με ελεγχόμενες περιόδους: 16/03/2017 - 31/12/2017 και 01/01/2018 - 31/12/2018. Ειδικότερα, με το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Απικής, η Δ.Ο.Υ. Ρόδου πληροφορήθηκε ότι διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.» (πελάτης της προσφεύγουσας), η οποία έχει ενταχθεί στον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004, με σχετική απόφαση του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας. Η επένδυση αφορούσε την αποπεράτωση και ολοκλήρωση της κατασκευής ξενοδοχείου ιδιοκτησίας της στην, έργο που ανέθεσε στην προσφεύγουσα «.....-.....ΙΚΕ» με ιδιωτικό συμφωνητικό (Σύμβαση Έργου) στις 07/04/2017. Το πόρισμα του ΣΔΟΕ Απικής αναφέρει ότι το σύνολο των κτιριακών εγκαταστάσεων που κατασκεύασε η προσφεύγουσα υπολογίστηκε βάσει επιμέτρησης σε 3.095.331,77€ πλέον ΦΠΑ, ενώ η ίδια έχει εκδώσει μόνον ένα τιμολόγιο αξίας 2.210.000,00€ πλέον ΦΠΑ.

Η Δ.Ο.Υ. Ρόδου από τον έλεγχο που διενήργησε κατέληξε στο πόρισμα ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο προς την εταιρεία ΑΕ, με ΑΦΜ, για εκτελεσθείσες εργασίες ύψους (3.100.000,00-2.210.000,00=) 890.000,00€ πλέον ΦΠΑ 17%, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11παρ.2β' και 14 του ν. 4308/14 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13παρ.1 του ΚΦΔ, τις ΠΟΛ 1003/31-12-2014 και 1223/2015 και την εγκύκλιο ΔΕΑΦ Β 1021836 ΕΞ2017.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το ανωτέρω ποσό των 890.000,00€ κρίθηκε ως αποκρυβέν εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018. Επιπλέον, στα βιβλία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2018 είχαν εγγραφεί ακαθάριστα έσοδα ύψους 7.000,00€ ενώ στη δήλωση εισοδήματος τα ακαθάριστα έσοδα ήταν μηδενικά. Επιπρόσθετα, από τις αγορές και δαπάνες των βιβλίων της χρήσεως 2018 ύψους 257.787,64€, μεταφέρθηκαν στη δήλωση εισοδήματος τα 205.904,99€, με αποτέλεσμα να δηλωθούν ισόποσες ζημίες χρήσης. Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών έλαβε υπόψη του ως αγορές/δαπάνες το ποσό των 257.787,64€.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Για το ανωτέρω ποσό των 890.000,00€ κρίθηκε ότι δεν έχει αποδοθεί από την προσφεύγουσα ο αναλογούν ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2018. Συνεπώς για τη χρήση 2018 το ποσό των 890.000,00€ προστέθηκε από τον έλεγχο στις δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας και ο αναλογούν ΦΠΑ ύψους 151.300,00€ προστέθηκε από τον έλεγχο στο δηλωθέν φόρο εκροών. Επιπλέον, ο έλεγχος για τη χρήση 2018 έλαβε υπόψη του και το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσης ύψους 3.740,75€ που δεν είχε δηλωθεί από την προσφεύγουσα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΕΛΠ ΚΑΙ ΚΦΔ

Για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα καθαρής αξίας 890.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 151.300,00€, επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ. Το επιβληθέν πρόστιμο είναι ύψους 75.650,00€ (890.000,00€ X 17% X 50%).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ

Από την κίνηση του λογαριασμού 33-04-00-0001 διαπιστώθηκε ότι αυτός έχει τον χαρακτήρα ενός τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, αφού εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μια κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά προς τις δύο, παρουσιάζει δηλαδή κατά τη διάρκεια της χρήσης 2017 όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις/πληρωμές. Σύμφωνα με τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017, το μεγαλύτερο υπόλοιπο ανερχόταν στο ποσό των 67.106,80€. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τηρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό του ανωτέρω λογαριασμού ως τρεχούμενο δοσοληπτικού και επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου με συντελεστή 2% σύμφωνα με τον ΚΝΤΧ στο ποσό των 67.106,80€. Για το φορολογικό έτος 2018 δεν επιβλήθηκαν τέλη χαρτοσήμου καθώς ο ανωτέρω λογαριασμός δεν παρουσίασε κίνηση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Εκδόθηκαν όλα τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά για τις πραγματοποιηθείσες εργασίες. Μετά και την υπογραφή του από 02/01/2018 ιδιωτικού συμφωνητικού με το οποίο τροποποιήθηκε η από 07/04/2017 σύμβαση έργου μεταξύ της προσφεύγουσας και τηςΑ.Ε., δεν υπήρχε υποχρέωση δική της να τιμολογήσει τις εργασίες διότι αυτές είχαν τιμολογηθεί από τρίτους προς την της Α.Ε. Θα υπήρχε υποχρέωση δική της να τιμολογήσει την Α.Ε. μόνο αν οι τρίτοι τιμολογούσαν την ίδια.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν έχουν λογική ακολουθία και είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, εκτιμήθηκαν δε λανθασμένα τα υπ' όψη της φορολογικής αρχής στοιχεία. Ελήφθησαν υπόψη στοιχεία ακατάλληλα για τον σχηματισμό φορολογικής πεποίθησης.
- 3) Η υπ' αρ. / απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου δεν είναι τελεσίδικη.
- 4) Οι εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου, αναφέρουν ότι λήφθηκε υπόψη η επιμέτρηση μιας ιδιωτικής εταιρείας επ' ονόματι η οποία συνέταξε μια άκρως μεροληπτική έκθεση για λογαριασμό της εργοδότιδος εταιρείας την οποία έκθεση αρνήθηκε να τους παραδώσει η εταιρεία αυτή. Η δε έκθεση αυτή στην οποία στηρίχθηκε ο έλεγχος παρεδόθη και στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου αποσπασματικά και περιέχει ανακολουθίες.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **απαράδεκτως** προσβάλλονται οι με ημερομηνία θεώρησης 17/07/2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, οι οποίες ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:
«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

...

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 «Φορολογικό έτος» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:
«Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.»

Επειδή σύμφωνα την ΠΟΛ. 1223/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).» :

«...»

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

....»

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή σύμφωνα με την από 07/04/2017 «.....», την οποία υπέβαλε στην ΦΑΕ Αθηνών η εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.» (αρ, καταχώρησης/27-04-2017), ανέθεσε στην προσφεύγουσα εταιρεία ΙΚΕ την αποπεράτωση και ολοκλήρωση της κατασκευής ξενοδοχείου ιδιοκτησίας της, στηντης, έναντι του ποσού των

3.100.000,00€ κατ' αποκοπήν, πλέον ΦΠΑ, με ημερομηνία περάτωσης του έργου το αργότερο έως τις 02/04/2018. Με την εγκατάστασή της στο εργοτάξιο του έργου, η προσφεύγουσα εταιρεία ανέθεσε σε πλήθος υπεργολάβων τις επιμέρους εργασίες (ενδεικτικά: χωματουργικά, χτισίματα, επιχρίσματα, ελαιοχρωματισμούς, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις διάστρωση πλακιδίων, επενδύσεις μαρμάρων, πόρτες, υαλοπίνακες, ηλεκτρομηχανολογικός εξοπλισμός, υδραυλικές εγκαταστάσεις, γυψοσανίδες, ασφαλοστρώσεις, μονώσεις, ανελκυστήρες κλπ). Η εταιρεία ΑΕ ήταν και ο μοναδικός πελάτης της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά το έτος 2017. Έως την 31/12/2017 η προσφεύγουσα είχε πραγματοποιήσει δαπάνες και είχε λάβει φορολογικά στοιχεία από υπεργολάβους ύψους 2.215.753,42€, ενώ στις 28/12/2017 εξέδωσε προς τον κύριο του έργου(..... ΑΕ) το Τιμολόγιο υπ' αρ., με ποσό 2.210.000,00€ πλέον ΦΠΑ 375.700,00€, ήτοι συνολικής αξίας 2.585.700,00€. Επειδή το ποσό του τιμολογίου είναι περίπου ισόποσο με τις δαπάνες που πραγματοποίησε για το έργο κατά το έτος 2017, και επειδή το έργο παραδόθηκε κατά το έτος 2018, ο έλεγχος δέχθηκε ως ορθή την έκδοση του τιμολογίου αυτού κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014) και περιορίστηκε να διερευνήσει τις συναλλαγές του έτους 2018.

Επειδή η προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018 έλαβε από υπεργολάβους και λοιπούς προμηθευτές τιμολόγια ύψους 257.787,64€, ενώ δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο για το έργο αυτό.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το ποσό των 3.100.000,00€ αποτελεί εισόδημα για την προσφεύγουσα εταιρεία ΙΚΕ, η οποία τιμολόγησε ένα μέρος του το 2017 (Τ.Π.Υ./28-12-2017 2.210.000,00€ πλέον Φ.Π.Α.), και όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο και για το υπόλοιπο ποσό (3.100.000,00-2.210.000,00=) 890.000,00€ πλέον Φ.Π.Α., με την παράδοση του έργου στις 04/05/2018 στην αναθέτουσα ΑΕ καθώς:

1) Σύμφωνα με την Τελική-Οριστικοποιημένη Μελέτη Αναλυτικών Επιμετρήσεων της, τα τιμολόγια κατασκευής του έργου ανήλθαν σε ύψος 2.906.376,49€ πλέον ΦΠΑ. Σε αυτά περιλαμβάνεται το τιμολόγιο υπ' αρ. 1 που εξέδωσε η προσφεύγουσα ΙΚΕ το έτος 2017 2.210.000,00€ καθώς και δέκα (10) τιμολόγια των ετών 2014 και 2015, δηλαδή τα τιμολόγια της αρχικής κατασκευής μέχρι την ανάληψη των εργασιών αποπεράτωσης από την προσφεύγουσα. Ουδέν άλλο τιμολόγιο περιλαμβάνεται.

Σε κανένα σημείο της τελικής επιμέτρησης δεν αναφέρεται ότι η αναθέτουσα ΑΕ έχει λάβει τιμολόγια και έχει αποπληρώσει και άλλους προμηθευτές.

Όπως αναφέρεται στην Τελική-Οριστικοποιημένη Μελέτη του έργου, παρότι η προσφεύγουσα είχε τιμολογήσει μέρος του έργου ύψους 2.210.000,00€ πλέον ΦΠΑ 375.700,00 (δηλ. συνολικά 2.585.700,00€), είχαν καταβληθεί σε αυτήν 3.194.634,87 πλέον του φόρου εργολάβων ύψους 66.300,00€, δηλαδή συνολικά 3.260.934,87€ (2.527.000 για το έτος 2017 και 667.634,87 κατά το έτος 2018). Το σημείο αυτό είναι κρίσιμο διότι σύμφωνα με τον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004 το Υπουργείο Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας επιδοτεί μόνον ήδη αποπληρωμένες δαπάνες.

Στη μελέτη περιλαμβάνεται και ο παρακάτω πίνακας στη σελίδα 64, συνοδευόμενος από τον εξής σχολιασμό: «Σύμφωνα με τα παραστατικά του έργου, ο μεγαλύτερος προμηθευτής του Έργου ήταν η εταιρεία «..... ΙΚΕ» η οποία είχε αναλάβει το σύνολο των κτιριακών εργασιών του Έργου, οι οποίες βάσει της επιμέτρησης υπολογίστηκαν σε 3.095.331,77€,

ΧΡΗΣΗ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΡΟΣ	ΠΑΡΑΚΡ. ΦΟΡΟΙ 3%
-------	-----------	-------------	------------------------	---------------------

2017	2.519.400,00	2.210.000,00€	2.527.000,00€	66.300,00€
2018	0,00€	0,00€	667.634,87€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ	2.519.400,00€	2.210.000,00€	3.194.634,87€	66.300,00

Συνεπώς από την Τελική-Οριστικοποιημένη Μελέτη Αναλυτικών Επιμετρήσεων της δεν προκύπτει ότι μειώθηκε το αρχικό ποσό της εργολαβίας που ανατέθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ΙΚΕ, αλλά αντίθετα, εκτελέστηκε ως έχει από αυτήν, ενώ είχε ήδη λάβει 3.260.934,87€ έως το έτος 2018. Ως εκ τούτου, το έργο θα έπρεπε να είχε τιμολογηθεί από αυτήν στο σύνολό του.

2) Σε κανένα σημείο του συμφωνητικού της 02/01/2018 δεν αναγράφεται ότι τροποποιείται το ύψος της αρχικής ανάθεσης έργου των 3.100.000,00€. Αντίθετα, το συμφωνητικό ρυθμίζει μόνο τους όρους αποπληρωμής των 3.100.000,00€ στην προσφεύγουσα εταιρεία ΙΚΕ, με τρόπο διάφορο της αρχικής σύμβασης. Από την κοινή πείρα, είναι σύνηθες να αναλαμβάνει την πληρωμή ορισμένων προμηθευτών ο κύριος του έργου, όταν ο εργολάβος έχει προβλήματα ρευστότητας και το έργο κινδυνεύει να καθυστερήσει χρονικά.

Όπως ρητά αναγράφεται στο συμφωνητικό αυτό και επαναλαμβάνονταν στο Υπόμνημα της προσφεύγουσας προς την Δ.Ο.Υ. Ρόδου, «.....ο εργοδότης αποδέχεται να αναλάβει την απευθείας εξόφληση και αποπληρωμή προμηθειών του Αναδόχου αναφορικά με υπηρεσίες και προϊόντα - εμπορεύματα που ο ανάδοχος έχει αναλάβει να παρέχει στον εργοδότη για την ολοκλήρωση του έργου», ή αλλιού «το συνολικό ποσό του (εξοφλημένου από την ΑΕ) τιμολογίου θα πιστώνει την καρτέλα του αναδόχου, μειώνοντας έτσι το οφειλόμενο ποσό βάσει Συμβάσεως ανερχόμενο σε 3.100.000 ευρώ λογιζομένων των καταβολών αυτών ως αμοιβή προς τον Ανάδοχο» ή αλλιού «Τα μέρη συμφωνούν ότι όποιο ποσό καταβάλλει ο Εργοδότης σε Προμηθευτή του Αναδόχου και αφορά την παροχή υπηρεσιών και των προϊόντων/εμπορευμάτων για την ολοκλήρωση του έργου, θα αφαιρείται από την αμοιβή που έχει λαβείν ο Ανάδοχος από τον Εργοδότη για το Έργο βάσει της Σύμβασης» ή σε άλλο σημείο «Μόλις ο Εργοδότης εξοφλήσει την όποια οφειλή ή καταβάλλει οποιοδήποτε ποσό αφορά χρέος του Αναδόχου, θα του το γνωστοποιεί με email και αυτόματα θα πιστώνεται η καρτέλα του Αναδόχου (θα γίνεται μείωση του οφειλόμενου σε αυτόν ποσού)».

Σε κανένα σημείο του Ιδιωτικού Συμφωνητικού δεν αναφέρεται ότι η αναθέτουσα ΑΕ πληρώνοντας τους προμηθευτές θα λαμβάνει από αυτούς τιμολόγιο, το οποίο θα έπρεπε να εκδώσουν προς την προσφεύγουσα σύμφωνα με την αρχική συμφωνία.

Απόδειξη γι' αυτό είναι το γεγονός ότι μετά τη σύνταξη του συμφωνητικού της 02/01/2018, και μέχρι την παράδοση του έργου στις 4/5/2018, οι υπερβολάβοι συνέχισαν να τιμολογούν την ΙΚΕ και εκείνη τα αποδεχόταν και τα καταχωρούσε στα βιβλία της ως δαπάνες του έργου, με συνολικό ύψος τιμολογίων 257.787,64€ πλέον ΦΠΑ.

Συνεπώς δεν είχε γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, που επαναλαμβάνεται με την κρινόμενη ενδικοφανή, ότι η ίδια δεν υποχρεούτο στην έκδοση πρόσθετου τιμολογίου προς την Α.Ε. διότι αυτή (..... Α.Ε.) ελάμβανε από τους προμηθευτές τιμολόγια για τα ποσά που εξοφλούσε. Το από 02/01/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό δεν ρύθμισε τους όρους τιμολόγησης του έργου, ούτε τροποποίησε το ύψος ανάθεσης της εργολαβίας προς την προσφεύγουσαΙΚΕ.

Κατόπιν των παραπάνω εκτεθέντων, ο έλεγχος έκρινε ότι το συνολικό ποσό της εργολαβίας των 3.100.000,00€ δεν τροποποιήθηκε με το συμφωνητικό της 02/01/2018 και θα έπρεπε να έχει τιμολογηθεί από την προσφεύγουσα στο σύνολό του.

3) Από τα πρόσθετα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, προέκυψε ότι η εταιρεία ΑΕ σύναψε ιδιωτικά συμφωνητικά με 17 προμηθευτές μετά τη σύναψη του συμφωνητικού της 02/01/2018. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τα εν λόγω συμφωνητικά

αφορούν σε νέες εργασίες, οι οποίες δεν αποτελούν συνέχεια των συμφωνητικών που είχαν συνάψει οι εργολάβοι το έτος 2017 με την ΙΚΕ. Για το λόγο αυτό, οι προμηθευτές υπέβαλαν νέες προσφορές το έτος 2018 στην ΑΕ, οι οποίες μνημονεύονται στα συμφωνητικά αυτά. Σε κανένα σημείο των συμφωνητικών δεν αναγράφεται ότι αυτά αποτελούν συνέχεια των συμφωνητικών με την προσφεύγουσα ΙΚΕ, ούτε μνημονεύεται τροποποίηση των αρχικών συμφωνιών με την προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος έκρινε ότι στα συμφωνητικά που συνήφθησαν με την ΑΕ θα έπρεπε να αναγράφεται ρητά ότι παύουν να βρίσκονται σε ισχύ τα αρχικά συμφωνητικά ανάθεσης έργου από την προσφεύγουσα ΙΚΕ, και στο εξής ο αναθέτων θα είναι η ΑΕ, στην οποία θα εκδοθεί το τιμολόγιο (και όχι στην προσφεύγουσα ΙΚΕ).

Το γεγονός ότι ορισμένοι από τους 17 προμηθευτές αυτούς (πχ ΑΕ, ΑΕΒΕ) εξέδωσαν κατά το έτος 2018 τιμολόγια τόσο προς την προσφεύγουσα ΙΚΕ όσο και προς την ΑΕ αποδεικνύει ότι πρόκειται για νέες εργασίες. Τούτο αποδεικνύεται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων έτους 2018 του άρθρου 14παρ.3 του ΚΦΔ, τόσο της προσφεύγουσας, όσο και της ΑΕ.

Εξάλλου, στο σημείο 2 του συμφωνητικού της 2/1/2018 αναφέρεται ότι ο Εργοδότης (..... ΑΕ) έχει την ευχέρεια να επιλέξει κατά την κρίση του τον κατάλληλο προμηθευτή και να κάνει παραγγελίες ή να αναθέτει εργασίες που ο Ανάδοχος (προσφεύγουσα) δεν είχε κάνει ακόμα.

4) Σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας που είχε προβληθεί στον έλεγχο, καθώς και στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ότι δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει τιμολόγιο για τις εργασίες που εκτέλεσε κατά το έτος 2018, αφού οι προμηθευτές τιμολογούσαν απευθείας την ΑΕ, κατά τον έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ Αττικής, με μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας στις 15/06/2022 (αρ. πρωτ. ΣΔΟΕ/30-06-2022) υπέβαλε κατάσταση με τα τιμολόγια που έλαβε κατά το έτος 2018 και αφορούν στο έργο, η οποία περιλαμβάνεται στις σελίδες 20 έως 24 της από 17/07/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Η μικτή αξία των τιμολογίων αυτών είναι ύψους 296.823,34€. Από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων της χρήσης 2018, ο έλεγχος επιβεβαίωσε την ακρίβεια της κατάστασης αυτής με τα τιμολόγια που ελήφθησαν το έτος αυτό.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έπρεπε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο κατά τη χρήση 2018, έρχεται σε αντίθεση με την κατάσταση που προσκόμισε στον αρχικό έλεγχο του ΣΔΟΕ, αφού τα τιμολόγια αυτά καταχωρήθηκαν ως αγορές και δαπάνες για το έργο, ενώ ουδέν φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε.

5) Το Πολυμελές Πρωτοδικείο, προκειμένου να λάβει την υπ' αρ./2022 απόφασή του, έλαβε υπ' όψιν όλα τα πραγματικά περιστατικά, μεταξύ των οποίων και το Ιδιωτικό Συμφωνητικό της 02/01/2018. Στην απόφασή του μάλιστα (και στο φύλλο 10) σημειώνει τα εξής:

«Σημειώνεται δε, ότι η αντενάγουσα (σημ.: η προσφεύγουσα ΙΚΕ) αμφισβητεί και τον αναφερόμενο στο από 02-01-2018 ιδιωτικό συμφωνητικό λόγο για τον οποίο υπογράφηκε, ο οποίος είναι η έλλειψη ρευστότητας της τελευταίας που είχε ως αποτέλεσμα η αντεναγόμενη να αναλάβει την απευθείας εξόφληση και αποπληρωμή των προμηθευτών της πρώτης αναφορικά με υπηρεσίες και εμπορεύματα που αυτή έχει αναλάβει για την ολοκλήρωση του Έργου. Ωστόσο, και ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος καθώς η αντενάγουσα πράγματι αντιμετώπιζε οικονομικά προβλήματα.....»

Σε κανένα μέρος της απόφασής του το δικαστήριο δεν δέχτηκε ότι το Ιδιωτικό Συμφωνητικό της 02/01/2018 τροποποίησε το ύψος της αρχικής σύμβασης των 3.100.000,00€, όπως ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα στον έλεγχο, καθώς και στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή. Εξάλλου, βάσει του ποσού αυτού το δικαστήριο επιδίκασε στην προσφεύγουσα ΙΚΕ

ποσό 430.094,30€ πλέον ΦΠΑ, το οποίο προέρχεται από το ποσό των 3.100.000,00€, μείον τα ποσά που είχε ήδη λάβει (2.669.905,70€).

Συνεπώς, και σύμφωνα με τη δικαστική απόφαση, η αρχική εργολαβία των 3.100.000,00€ εκτελέστηκε από την προσφεύγουσα, το έργο παραδόθηκε και το δικαστήριο αποφάσισε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ΙΚΕ πρέπει να λάβει ολόκληρο το ποσό των 3.100.000,00€ πλέον του ΦΠΑ.

Εξάλλου, το ποσό των 3.100.000,00€ ήταν και η απαίτηση της προσφεύγουσας με την ανταγωγή της (μείον τα ποσά που έχει ήδη λάβει). Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου για το σύνολο της εργολαβίας, ενώ απαίτησε (και κέρδισε δικαστική απόφαση) για την απόδοση ολόκληρου του ποσού, προβλήθηκε καταχρηστικά. Συνεπώς η προσφεύγουσα απαίτησε δικαστικά ακέραιο το ποσό της εργολαβίας, αλλά στον έλεγχο και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν έπρεπε να εκδόσει τιμολόγιο για το ποσό αυτό και να μην φορολογηθεί.

Επιπλέον στις οικείες εκθέσεις ελέγχου σημειώνεται ότι σε κανένα σημείο της εκ 140 σελίδων ανταγωγής της, η προσφεύγουσα, αν και αναφέρει αναλυτικά το ιστορικό και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες συντάχθηκε και υπογράφηκε το συμφωνητικό της 2/01/2018, πουθενά δεν αναφέρει ότι αυτό είχε σαν όρο να πληρώνονται οι προμηθευτές απ' ευθείας από την ΑΕ, η οποία και θα λαμβάνει το σχετικό τιμολόγιο (και όχι η προσφεύγουσα).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω το ποσό των 3.100.000,00€ αποτελεί εισόδημα για την προσφεύγουσα εταιρεία ΙΚΕ, η οποία τιμολόγησε ένα μέρος του το έτος 2017 (Τ.Π.Υ./28-12-2017 2.210.000,00€ πλέον ΦΠΑ), και όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο και για το υπόλοιπο ποσό (3.100.-000,00 – 2.210.000,00) 890.000,00€ πλέον ΦΠΑ, με την παράδοση του έργου στις 04/05/2018 στην αναθέτουσα ΑΕ.

Επειδή ως προς τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις από 17-07-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ρόδου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ.:

- 1)/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου
- 2)/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου
- 3)/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου
- 4)/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου

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

1) Πράξη Επιβολής Προστίμου 58Α ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/2023) φορολογικό έτος 2018

Σύνολο για καταβολή: 75.650,00

2) Τέλη Χαρτοσήμου (Αριθ. Πράξης/2023) φορολογικό έτος 2017

Σύνολο για καταβολή: 2.415,85

3) ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2023) φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	38.211,18
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	109.348,07
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	109.348,07

4) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2023) φορολογικό έτος 2018

Φόρος Εισοδήματος	183.722,64
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	91.861,32
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	275.583,96

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.