



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 14/01/ 2019

Αριθμός Απόφασης 250

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β' 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **17-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ".....", ΑΦΜ που έχει έδρα στην Καλλιθέα-Αττικής, οδός κατά:

-Της υπ' αριθμ. **/25-07-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για την χρήση 1997.

- Της υπ' αριθμ. **/25-07-2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για την χρήση 1997

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ".....", 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά από την με υπ'αριθ. **/17-02-2005** Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην επιχείρηση ".....", ΑΦΜ Μετά το πέρας του ελέγχου, ο έλεγχος συνέταξε την από 15-12-2005 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000(Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΠΟΛ 1037/1-3-2005). Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, ο προϊστάμενος του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε για την χρήση 1997 τις κατωτέρω πράξεις και συγκεκριμένα:

-Την υπ' αριθμ. **/21-12-2005** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 46.513.800δρχ(136.504,00€) πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 138.541.406δρχ (406.578,00€), ήτοι συνολικού ποσού 185.055.206δρχ (543.082,00€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων [είκοσι ενός (21) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 257.758.000δρχ (809.267,79€) πλέον ΦΠΑ 46.396.440δρχ (136.159,76€) που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, επισκευές πλοίων, Βύρωνα], τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα για τον εμπορικό κλάδο προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94και ΠΟΛ 1087/10-06-2005, ενώ τα

ακαθάριστα έσοδα από τα τεχνικά έργα λαμβάνονται όπως εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα καθαρά κέρδη από τον εμπορικό κλάδο εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

-Την υπ' αριθμ. /21-12-2005 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 139.189,320δρχ(46.396.440δρχχ3) {408.479,00€ (€136.159,76x3)}, λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα είκοσι ένα (21) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατά των προαναφερόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου, ασκήθηκε προσφυγή από την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η υπ'αριθ. /2017 απόφαση από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, Τμήμα 1^ο Τριμελές, με την οποία το δικαστήριο ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (λόγω αρμοδιότητας) **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση της προσφεύγουσας σε προηγούμενη ακρόαση.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, εξέδωσε την υπ'αριθ. /09-05-2018 εντολή ελέγχου μερικού ελέγχου ΦΠΑ(ν.2859/00) για την επανάληψη της διαδικασίας για την χρήση 1997, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος, όπως ορίζει η ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επακολούθησε έλεγχος από την ελέκτρια της ίδιας Δ.Ο.Υ. η οποία εξέδωσε το υπ'αριθ. /2018 σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν.4174/2013 , με τις ανάλογες προσωρινές πράξεις, προκειμένου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβληθούν εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. οι απόψεις ή διευκρινήσεις της επιχείρησης ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου επιδόθηκε στις 28-06-2018 στους διαχειριστές της επιχείρησης (κ. & κ.).

Επί του ως άνω Σημειώματος , ο λογιστής της προσφεύγουσας υπέβαλε εκ μέρους του ενός εκ των διαχειριστών του κ. το υπ. αριθ. /18-07-2018 υπόμνημα σε απάντηση του.

Μετά το πέρας του ελέγχου η ανωτέρω ελέκτρια συνέταξε την από 23-07-2018 έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ (ν. 2859/00) σε επανάληψη διαδικασίας.

Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και συγκεκριμένα:

-Την υπ' αριθμ. /23-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 136,504,19€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 123.058,51€, ήτοι συνολικού ποσού 259.562,70€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων [είκοσι ενός (21) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 257.758.000δρχ (809.267,79€) πλέον ΦΠΑ 46.396.440δρχ (136.159,76€) που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, επισκευές πλοίων, Βύρωνα], τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα για τον εμπορικό κλάδο προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94και ΠΟΛ 1087/10-06-2005, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα από τα τεχνικά έργα λαμβάνονται όπως εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα καθαρά κέρδη από τον εμπορικό κλάδο εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των πλαστών & εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

-Την υπ' αριθμ. /23-07-2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79§1 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 68.078,71€ (€136.157,42x50%) [δρχ 46.395.640x50%=23.197.820δρχ], λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα είκοσι ένα (21) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού (ανακρίβεια) για το ΦΠΑ.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-13], ορίζεται ότι «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις*

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 6 του Ν.2238/1995 [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94]**, ορίζεται ότι «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997]**, 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».

Στην προκείμενη περίπτωση η υπ' αριθ. /2017 απόφαση από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, Τμήμα 1^ο Τριμελές κοινοποιήθηκαν στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 21-12-2017 και οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν:

α) με θυροκόλληση στις 31-07-2018 στον ως διαχειριστή της επιχείρησης στην κατοικία του & β) στις 01-08-2018 στο Δήμο Γαλατσίου Αττικής (στον κ. αναπληρωτή προϊστάμενο τμήματος Διοικητικής Μέριμνας) λόγω αρμοδιότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας του ετέρου διαχειριστή της επιχείρησης κ., πριν δηλαδή από την παρέλευση έτους από τις κοινοποιήσεις της Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και επομένως ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «*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 φορολογικά 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*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 15-12-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για τον εκδότη

“.....” με ΑΦΜ, που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....Εις εκτέλεση του εν λόγω ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθ. /6.3.2003 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο. Υ. Βύρωνα.

Στην έκθεση αυτή και για την παραπάνω εκδότρια των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, αναφέρονται οι παρακάτω διαπιστώσεις ελέγχου.

Πρόκειται για ετερόρρυθμη εταιρία που έκανε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα στις 9-2-1993(..... /1993).

Έδρα της εταιρίας, σύμφωνα με το καταστατικό της, ορίσθηκε ο Δήμος ΒΥΡΩΝΑ και σαν επαγγελματική εγκατάσταση, διαμέρισμα της οδού στο Βύρωνα.

Σκοπός της Ε.Ε. ήταν, πάντα σύμφωνα με το καταστατικό της, οι επισκευές πλοίων, οι αμμοβολές, βαφές, ελασματοουργικές εργασίες και σωληνώσεις. Η διάρκεια της εταιρίας είχε ορισθεί τριετής, μέχρι (27.1.1996).

Στις 28-11-1995 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα η με αριθ. /1995 δήλωση οριστικής παύσης εργασιών της εταιρίας, βάσει του από 28-7-1995 διαλυτικού το οποίο καταχωρήθηκε με α/α /28-11-95 στο Πρωτοδικείο Αθηνών και δεν έγινε μέχρι σήμερα επανέναρξη εργασιών της εταιρίας.

Στις 412-1995 ο, ομόρρυθμο μέλος της εν λόγω ΕΕ, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα την με αριθ. Πρωτ. /1995 υπεύθυνη δήλωση Ν. 1599/86 με την οποία δήλωσε ότι, απώλεσε το βιβλίο της επιχείρησης και το μπλοκ Τ.Π.Υ.(1-50) που είχε θεωρήσει. Προσκόμισε και σχετική φωτοτυπία βεβαίωσης του ΙΟ' παραρτήματος Ασφαλείας Αθηνών με ημερομηνία (14-2-1995). Ενώ είχε δηλωθεί απώλεια του βιβλίου και στοιχείων στην ασφάλεια στις (14-2-95) δεν έγινε τούτο γνωστό στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, κατά την ημέρα (28-11-95) οριστικής παύσης εργασιών της ΕΕ, ενώ είχε προηγηθεί η δήλωση απώλειας στο παράρτημα ασφαλείας. Επίσης σημειώνεται ότι, τα με α/α /11-12-1995 .μέχρι /6-12-96 θεωρημένα Τ.Π.Υ., εκδόθηκαν μετά τη δήλωση απώλειας και παύσης εργασιών. Στις 23-10-2002 επιδόθηκε η με αριθ. Πρωτ. /23-10-2002 (Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ) πρόσκληση του άρθ.36 ΠΔ186/92 περί ΚΒΣ στον Ομόρρυθμο εταίρο της ΕΕ, για να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και στοιχεία (Β' κατηγορίας ΚΒΣ) της εταιρίας για έλεγχο. Προσήλθε ο ίδιος και δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 (αριθ. Πρωτ. /23-10-2002) ότι τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας είχαν κλαπεί.

Από έρευνα στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκαν τα εξής.

α) Κατά την έναρξη εργασιών της εν λόγω εταιρίας, προσκομίσθηκε μισθωτήριο συμβόλαιο (α/α καταχώρησης /5.2.93 Δ.Ο.Υ. Βύρωνα) με το οποίο μισθώνεται κατοικία επί της οδού στο Βύρωνα.

β) Από το αρχείο εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι, η εταιρία αυτή δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για όλα τα έτη.

γ) Από το τμήμα Φ.Π.Α. προέκυψε ότι, υπέβαλε εκπρόθεσμες εκκαθαριστικές Φ.Π.Α., μαζί με τις αντίστοιχες περιοδικές των ετών 1993 και 1994 καθώς και εκκαθαριστική δήλωση έτους 1995 οι οποίες όλες είναι μηδενικές (άλλες δηλώσεις δεν υποβλήθηκαν).

δ) Από τα αρχεία Κ. Β. Σ. προέκυψε ότι, δεν υποβλήθηκαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, προμηθευτών.

ε) Από το τμήμα Φ.Μ.Υ. προέκυψε ότι, δεν υπήρχαν οριστικές και προσωρινές δηλώσεις μισθωτών υπηρεσιών. Με το αριθ. /7.2.2003 έγγραφο άλλωστε, το τοπικό υποκατάστημα Ι.Κ.Α. Βύρωνα έκανε γνωστό ότι, η εν λόγω ΕΕ, ουδέποτε απεγράφη στην ασφαλιστική του περιοχή.

στ) Από την επίσκεψη του ελέγχου στη φερόμενη ως έδρα της επιχείρησης «.....», επισκευές πλοίων κλπ. ΒΥΡΩΝΑ, προέκυψε ότι αν και υποβλήθηκε νομότυπα δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα από τον (διαχειριστή), ουσιαστικά ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρηση αυτή στην παραπάνω διεύθυνση.

Συγκεκριμένα στην οδό στο Βύρωνα, υπάρχει πενταόροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από διαμερίσματα αποκλειστικά χρησιμοποιούμενα σαν κατοικίες.

Από πληροφορίες κατοίκων της πολυκατοικίας έγινε γνωστό ότι, ο εμφανίσθηκε σαν φιλοξενούμενος, για μικρό χρονικό διάστημα χωρίς να υποπέσει στην αντίληψη τους η άσκηση από μέρους του κάποιας εμπορικής δραστηριότητας. Στην ίδια διεύθυνση και με το ίδιο μισθωτήριο, υπέβαλε στην ίδια Δ.Ο.Υ. την με αριθ. /23.7.1993 δήλωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών «γενικό εμπόριο» και η επιχείρηση αυτή όπως προκύπτει από την από 23-1-.2002 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, ουδέποτε λειτούργησε, τα δε εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο στο σύνολο τους εικονικά και καταλογίσθηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι, ουδέποτε λειτούργησε στην παραπάνω διεύθυνση η εν λόγω εταιρία και το μισθωτήριο χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη του τυπικού μέρους της έναρξης εργασιών της εκδότριας ετερόρρυθμης εταιρίας.

Άλλα στοιχεία που αποδείχνουν ότι ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρηση αυτή, όπως επισημαίνεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, είναι και τα εξής.

Η φύση των εργασιών της Ε.Ε. προϋποθέτει την ύπαρξη μηχανολογικού εξοπλισμού και εργαλείων, τα οποία δεν είναι δυνατόν να φυλάσσονται στο χώρο του διαμερίσματος (δεδομένου ότι δεν υπήρχε δηλωθεί άλλος επαγγελματικός χώρος). Δεν είχε στην κατοχή της η εν λόγω εταιρία μεταφορικό μέσο για τις εκάστοτε μεταφορές στους χώρους εργασίας (εργοστάσια, ναυπηγεία

κλπ.) και όπως προκύπτει από σχετική βεβαίωση του υποκαταστήματος Ι.ΚΑ. της περιοχής, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

Εκτός των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, η σκέψη για τη χρησιμοποίηση από την εκδότρια υπερβολάβων, για την εκτέλεση των έργων τα οποία αναφέρονται στα εκδοθέντα από την Ε.Ε. προς την επιχείρηση “.....” τιμολόγια, δεν έχει καμία βάση, διότι και σχετικά συμφωνητικά δεν προσκομίσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Άλλη απόδειξη για τον αποκλεισμό χρησιμοποίησης υπερβολάβων (από τον εκδότη) για την εκτέλεση των έργων αυτών, είναι και το γεγονός ότι με την υπεύθυνη δήλωση του, προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φερόμενος ως διαχειριστής, δήλωσε την απώλεια σε ταξί του βιβλίου της επιχείρησης και του μπλοκ τιμολογίων, τα οποία βέβαια και μετά την υποτιθέμενη απώλεια συνέχισε να εκδίδει ο ίδιος, δεν δήλωσε και την απώλεια παραστατικών αγορών κα! εξόδων, που θα είχαν εκδοθεί από τρίτους υπερβολάβους προς τη δική του επιχείρηση.

Επίσης σημειώνεται ότι κατά τον παρόντα έλεγχο στα βιβλία της ΕΠΕ, δεν επεδείχθησαν έγγραφα τραπεζών από τα οποία θα προέκυπτε ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων, που λόγω του ύψους και σύμφωνα με τα κρατούντα στην αγορά, θα γίνονταν μέσω τραπεζών με επιταγές.

Με όσα εκτέθηκαν παραπάνω, αποδείχνεται ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την «.....» επισκευές πλοίων, αμμοβολές κ.λ.π. Βύρωνα, προς την «..... >>

αμμοβολές, βαφές μονώσεις ΚΑΛΛΙΘΕΑ, πέραν από κάθε αμφιβολία είναι και από τη δήλωση διακοπής και μετά και πλαστά, διότι από το Νο 25/11.12.95 μέχρι το 50, εκδόθηκαν μετά τη δήλωση διακοπής, από το Νο δε 51 και μετά, εκδόθηκαν χωρίς προηγουμένως να προσκομισθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση.»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 15-12-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, και στην από 23-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά & εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

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

.....,

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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

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..... »

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.

Επειδή, στην περίπτ. δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.....»

Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1997, προέβη:

α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λαμβάνοντας υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος και β) για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των πλαστών & εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, η λήψη πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτρια των πλαστών & εικονικών στοιχείων, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκροών του, τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα πλαστά & εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15-12-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και στην από 23-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ σε επανάληψη διαδικασίας, επί τις οποίες 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 αριθμ. πρωτ. /17-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ

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

Α) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	1997
Διαφορά φόρου	136.504,19
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	123.058,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	259.562,70

Β)Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1997

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: 68.078,71€ (€136.157,42x50%)

[δρχ 46.395.640x50%=23.197.820δρχ],

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.