



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

28/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Αριθμός απόφασης:

1804

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά **α)** της υπ' αριθ. /**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ. έτους 2013 (χρήση 1.1.2012 – 31.12.2012) **β)** της υπ' αριθ. /**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ. έτους 2014 (χρήση 1.1.2013 – 31.12.2013) **γ)** της υπ' αριθ. /**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. έτους 2014 (χρήση 1.1.2014 – 31.12.2014) και **δ)** της υπ' αριθμ. /**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορ. έτους 2015 (χρήση 1.1.2015 – 31.12.2015) του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **28.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2012 καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 54,05€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 50,70 €, ήτοι συνολικού ποσού **104,75 €**.

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2013 καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 92,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 78,23€, ήτοι συνολικού ποσού **170,23 €**.

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 895,31€ πλέον του προστίμου άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 447,66€ , ήτοι συνολικού ποσού **1.342,97 €**.

- Με την υπ'αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015 καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 1.707,49 € πλέον του προστίμου άρθ. 58 του Ν. 4174/2013 ποσού 853,74 €, ήτοι συνολικού ποσού **2.561,23 €**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εδράζονται επί της 27/12/2018 έκθεσης μερικού φορολογικού Φ.Π.Α για τα φορολογικά έτη 2012-2013-2014 και 2015, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'αριθ. /2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ της διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012-31/12/2015. Συνεπεία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ..... /..... /2016 εγγράφου της ΑΡΧΗΣ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΤΗΣ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΗΣ ΤΡΟΜΟΚΡΑΤΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ (άρθρου 7 του ν.3691/2008), σχετικά με την διενέργεια συναλλαγών στα τραπεζικά ιδρύματα από τον ελεγχόμενο, οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα εισοδήματα που ο ίδιος δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις από την επεξεργασία των στοιχείων που ελήφθησαν κατόπιν ηλεκτρονικών αιτημάτων, από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών τα οποία περιλαμβάνουν κινήσεις **αρχικά** του με αριθ. επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού του ελεγχόμενου στην, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 έως 31/12/2015 **και στη συνέχεια** από όλες τις τράπεζες και για όλους τους υπόλοιπους λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως δικαιούχος.

Από την διενέργεια του ελέγχου και από το με αριθ./2018 Υπόμνημά του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής;

1) Ο προσφεύγων από την 01/01/2012 τουλάχιστον, **διατηρεί ατομική επιχείρηση**, με κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων, ενώ από την έναρξη του ελέγχου, χρησιμοποιεί ως έδρα του, κατάστημα επί της οδού στην Η επιχείρηση λειτουργεί από το 2012 κανονικά, **χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη εγκατάσταση, κατά παράβαση των διατάξεων του **άρθρου 36§1 περ. β' του ν. Φ.Π.Α.**

Ο έλεγχος μετέβη στην δηλωμένη ως διεύθυνση της κατοικίας του επί της οδού στην, όπου διαπιστώθηκε ότι στο ευρισκόμενο επί του ίδιου κτιρίου κατάστημα, ο προσφεύγων **διατηρούσε ατομική επιχείρηση**, με κύρια δραστηριότητα **δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων**, χρησιμοποιώντας δηλαδή ως έδρα του την με αριθ. 2 εγκατάσταση (υποκατάστημα) του εργοδότη του, του, με Α.Φ.Μ., ο οποίος δήλωσε στις 22/12/2015 έναρξη υποκαταστήματος με την ίδια κύρια δραστηριότητα.

2) Τα αεροπορικά εισιτήρια εκδίδονταν στην ονομαστική τους αξία και παραδίδονταν στον πελάτη, χωρίς κάποια έκπτωση ή επιβαρυνμένα με την προμήθεια, που ο ελεγχόμενος εισέπραττε για την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας. Για την **προμήθεια** αυτή, η οποία αποτελούσε το **πραγματικό του έσοδο**, δεν εξέδιδε κανένα φορολογικό παραστατικό.

3) Ο ελεγχόμενος **δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)** για την παρακολούθηση των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης.

4) Σύμφωνα με το ως Υπόμνημα, ο προσφεύγων υποστήριξε ότι **εξέδιδε αεροπορικά εισιτήρια**, για λογαριασμό των αντίστοιχων αεροπορικών εταιρειών και **φόρτιζε προπληρωμένες κάρτες**. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή ή σε φωτοτυπίες αντίγραφα των **ηλεκτρονικών κρατήσεων των εισιτηρίων** που εξέδιδε, συμπληρώνοντας επίσης κάθε φορά (στο αρχικό του υπόμνημα με αριθμ. πρωτ./2018) το συνολικό ποσό **προμήθειας** που λάμβανε ως αμοιβή του για την παροχή της υπηρεσίας, το οποίο κατά σαφή δήλωσή του ήταν **5,00 ευρώ** για κάθε εισιτήριο που εξέδιδε. Οι εν λόγω κρατήσεις γίνονταν κυρίως από τις ηλεκτρονικές διευθύνσεις:

1)

2)

3)

οι οποίες δήλωσε ότι ανήκουν στον ίδιο και γίνονταν **με χρέωση της προσωπικής κάρτας** του ελεγχόμενου, με αριθμό

Υπήρξαν όμως και περιπτώσεις, στις οποίες δεν αναγράφονταν τα στοιχεία του ελεγχόμενου και δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Σύμφωνα με τις βεβαιώσεις αποδοχών του ελεγχόμενου, εργοδότες του ήταν :

Κατά το έτος 2013, ο του, με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα λιανικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας και εξαρτημάτων και ως δευτερεύουσα δραστηριότητα άλλες υπηρεσίες χρηματικής διαμεσολάβησης π.δ.κ.α. και έδρα επί της οδού στην

Κατά το έτος 2014 1) Ο του, με Α.Φ.Μ., με ημερομηνία έναρξης 24/10/2014, κύρια δραστηριότητα δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων, με διακριτικό τίτλο «.....».

2) Η του, με Α.Φ.Μ., κύρια δραστηριότητα παραγωγή ψωμιού, νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής και γλυκισμάτων.

3) Ο του, Α.Φ.Μ.

Κατά το έτος 2015 1) Ο του, με Α.Φ.Μ.

2) Η του, με Α.Φ.Μ.

Ο έλεγχος απέστειλε την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση στην ως διαχειρίστρια της εταιρείας Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ. και την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση στον ως ομόρρυθμο μέλος. Επίσης στον του με Α.Φ.Μ., την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση και στον του με Α.Φ.Μ., την με αρ. πρωτ. /2018 Πρόσκληση ώστε να διερευνηθεί εάν οι εν λόγω εργοδότες του ελεγχόμενου ήταν ενήμεροι για την επαγγελματική δραστηριότητά του στις ελεγχόμενες χρήσεις, η οποία γίνονταν παράλληλα με τις υπηρεσίες που τους προσέφερε ως υπάλληλός τους.

Ο του, καταθέτοντας το με αρ. πρωτ. /2018 Υπόμνημά του, δήλωσε ότι δεν γνώριζε τίποτα για την ως ανωτέρω επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, ενώ προχώρησε σε εξώδικη διαμαρτυρία και καταγγελία της σύμβασης που είχε υπογραφεί με τον ελεγχόμενο/

Ο ως ομόρρυθμο μέλος και η ως διαχειρίστρια της εταιρείας «..... Ο.Ε.», με Α.Φ.Μ., καταθέτοντας το με αρ. πρωτ. /2018 Υπόμνημά τους, δήλωσαν ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε καμία σχέση με τις οικονομικές συναλλαγές, αποχώρησε από την εταιρεία στις 31/05/2012 και έκτοτε δεν υπήρξε καμία επαφή ή συναλλαγή μεταξύ τους.

Ο του δεν προσήλθε στην Δ.Ο.Υ, ενώ η συστημένη επιστολή που του στάλθηκε επιστράφηκε από τα Ε.Λ.Τ.Α. ως αζήτητη.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των χρηματοπιστωτικών δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων (cd και Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) καθώς και τα προσκομισθέντα στοιχεία από τον προσφεύγοντα του κοινοποίησε το με αριθμ. /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τον με αριθμ. /..... /2018 Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2012, τον με αριθμ. /..... /2018 Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2013, τον με αριθμ. /..... /2018 Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, τον με αριθμ. /..... /2018 Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, Επί των ως άνω σημειωμάτων και των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προσφεύγων διατύπωσε τις απόψεις τους με το υπ' αριθ. . πρωτ. /2018 Υπόμνημά του και τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και αφού ο έλεγχος ελαβε υπόψη του όλα τα νεότερα στοιχεία που προσκομίστηκαν, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδιδε αεροπορικά εισιτήρια σε πελάτες του, εισπράττοντας

κάθε φορά προμήθεια(κατά δήλωσή του εισέπραττε 5,00 ευρώ σε έκαστη συναλλαγή).Πρόκειται δηλαδή για μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως κατωθι:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛ. ΕΤΗ	2012	2013	2014	2015
Δηλωθέντα εσοδα από προμήθειες(5,00€ έκαστη συναλλαγή)	235,00	400,00	3.080,00	4.395,00

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο προκύπτουν τα κάτωθι :

Για την χρήση 2012 για μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα , συνολικής αξίας 235,00 ευρώ (46 φορολ. στοιχεία χ5€ προμήθεια έκαστο) με αναλογούν Φ.Π.Α 23%

Για την χρήση 2013 για μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικής αξίας 400,00 ευρώ (80 φορολ. στοιχεία χ5€ προμήθεια έκαστο)με αναλογούν Φ.Π.Α 23%

Για την χρήση 2014 για μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικής αξίας 3.080,00 ευρώ (614 φορολ. στοιχεία χ5€ προμήθεια έκαστο)με αναλογούν Φ.Π.Α 23%

Επιπροσθέτως διαπιστώθηκε ότι τα οκτώ (8) εξ αυτών των εισιτηρίων ήταν αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού, συνολικής αξίας **1.437,79 ευρώ**, για τα οποία έπρεπε να υπολογισθεί Φ.Π.Α 13%.

Για την χρήση 2015 για μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συνολικής αξίας 4.395,00 ευρώ (879 φορολ. στοιχεία χ5€ προμήθεια έκαστο)με αναλογούν Φ.Π.Α 23%

Επιπροσθέτως διαπιστώθηκε ότι τα δεκατέσσερα (14) εξ αυτών των εισιτηρίων ήταν αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού, συνολικής αξίας **4.682,65 ευρώ**, για τα οποία έπρεπε να υπολογισθεί Φ.Π.Α. Ο συντελεστής για τις μεταφορές προσώπων μεταβλήθηκε από 13% σε 23% από την 01/07/2015. Ως εκ τούτου, ο φόρος υπολογίστηκε ως εξής:

α) αξία εισιτηρίων έως 30/06/2015 ποσού $3.803,65 \times 13\% = 494,47 \text{ €}$

β) αξία εισιτηρίων από 01/07/2015 ποσού $879,00 \times 23\% = 202,17 \text{ €}$.

Ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Πλημμελής αιτιολογία – παράβαση των κανόνων περί του βάρους απόδειξης.

-Το βάρος αποδείξεως των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών (ΣτΕ 2924/90), καθώς και της διαπράξεως φορολογικής παραβάσεως (ΣτΕ 5504/96), φέρει η φορολογική αρχή ενώ το βάρος αποδείξεως των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ενώ το βάρος αποδείξεως των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο.

- Με τις προσβαλλόμενες πράξεις έχουν καταλογιστεί φορολογικές παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, με τρόπο όμως ο οποίος παρίσταται εξ ολοκλήρου αυθαίρετος, αόριστος και πλημμελώς αιτιολογημένος διότι από κανένα σημείο δεν προκύπτει αλλά ούτε και αναφέρεται ποιος ήταν ο αριθμός των εισιτηρίων, πως κατέληξε ο έλεγχος στο εκάστοτε ποσό και στο εκάστοτε πλήθος προμηθειών, ποια ποσά και ποιες καταθέσεις έλαβε υπόψη και για ποιο λόγο και εν γένει με ποιο τρόπο προσδιόρισε το πλήθος των παραβάσεων ανά χρήση.

- Ο τρόπος όμως αυτός προσδιορισμού των εσόδων και εν συνεχεία ο προσδιορισμός του αναλογούντος ΦΠΑ τυγχάνει εξ ολοκλήρου αυθαίρετος, αόριστος και πλημμελώς αιτιολογημένος διότι από κανένα σημείο προκύπτει αλλά ούτε και αναφέρεται ποιος ήταν ο αριθμός των εισιτηρίων, πως κατέληξε στο εκάστοτε ποσό, ποια ποσά και ποιες καταθέσεις έλαβε υπόψη, γιατί δεν έλαβε υπόψη τις δαπάνες του και εν γένει με ποιο τρόπο προσδιόρισε το ποσό το οποίο οφείλει ως διαφορά ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ.4 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«1.Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ.2 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ.38 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

«1.Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ.21 παρ.1 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ (Αγαθά και Υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή)

Β.ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ

Ι.1. Η μεταφορά προσώπων και των αποσκευών τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ.1 παρ.1 του Ν.4334/2015 (με ισχύ από 16-07-2015)** ορίζεται ότι:

1. α) Η παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. [2859/2000](#) (Α' 248) αντικαθίσταται ως ακολούθως:
«1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%) στη φορολογητέα αξία.

Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ.27 παρ.1 ι' του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι:

1.Απαλλάσσονται από το φόρο.....

ι) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες,

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1017/7.2.2005** (Απαλλαγή από ΦΠΑ των αμοιβών των ταξιδιωτικών πρακτορείων για υπηρεσίες έκδοσης διεθνών αεροπορικών εισιτηρίων (service fees)).

Με αφορμή ερώτημα του Συνδέσμου των εν Ελλάδι Τουριστικών και Ταξιδιωτικών Γραφείων (ΗΑΤΤΑ) σχετικά με την αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, της αμοιβής των πρακτορείων ταξιδίων για την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Τα πρακτορεία ταξιδίων εκδίδουν αεροπορικά εισιτήρια για λογαριασμό των αεροπορικών εταιρειών και εισπράττουν προμήθεια από τις εταιρείες αυτές, η οποία εμπεριέχεται στην τιμή των εισιτηρίων που χρεώνεται από τις αεροπορικές εταιρείες.

Η εν λόγω προμήθεια θεωρείται ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία και απαλλάσσεται από το ΦΠΑ στην περίπτωση που αφορά διεθνή αεροπορικά εισιτήρια (από την Ελλάδα προς άλλες χώρες - εντός ή εκτός Κοινότητας και αντίστροφα), σύμφωνα με την περίπτωση ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)).

Από την ενημέρωση του ανωτέρω Συνδέσμου προκύπτει ότι οι αεροπορικές εταιρείες προβαίνουν σε τροποποίηση των όρων συνεργασίας με τα πρακτορεία ταξιδίων.

Με τους νέους όρους συνεργασίας, προβλέπεται η έκδοση των εισιτηρίων στην καθαρή αξία της μεταφοράς, χωρίς να συμπεριλαμβάνεται πλέον η προμήθεια των πρακτορείων ταξιδίων.

Παράλληλα δίδεται η δυνατότητα στα μεσολαβούντα πρακτορεία, να εισπράττουν από τους ταξιδιώτες την αμοιβή τους για τη μεσολάβηση στην έκδοση εισιτηρίων (service fees).

Η μεταβολή στον τρόπο αμοιβής των πρακτορείων ταξιδίων δεν συνεπάγεται τροποποίηση της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν, δηλαδή τα πρακτορεία συνεχίζουν να παρέχουν υπηρεσίες έκδοσης, κράτησης, ανταλλαγής εισιτηρίων κ.λ.π. Κατά συνέπεια, η είσπραξη εξόδων (service fees) συνεχίζει να θεωρείται επίσης ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία, η οποία απαλλάσσεται από το φόρο, στην περίπτωση που αφορά έκδοση εισιτηρίων για διεθνείς πτήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1, περίπτωση ι) του Κώδικα ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι η ίδια αντιμετώπιση ισχύει και για την είσπραξη εξόδων (service fees) από τις ίδιες τις αεροπορικές επιχειρήσεις, στην περίπτωση που εκδίδουν οι ίδιες τα εισιτήρια απευθείας προς τους ταξιδιώτες.

Μετά τα ανωτέρω, για την αμοιβή που εισπράττουν τα ταξιδιωτικά γραφεία και οι αεροπορικές εταιρείες για τις υπηρεσίες μεσολάβησης στην έκδοση των εισιτηρίων (service fees) που προσφέρουν στους πελάτες τους, αυτονόητο είναι ότι, **εκδίδουν ιδιαίτερα φορολογικά στοιχεία**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του π.δ.186/1992 (ΚΒΣ) και του ν. [1809/1988](#).

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 49 «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001:

«1.Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή

τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.27 παρ.1 &2 ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή με τον ίδιο φορολογικό έλεγχο, και όπως προκύπτει από την 27/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), του ν.4093/2012(Κ.Φ.Α.Σ.), ν.4308/2014(Ε.Λ.Π) και του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΙΓ'ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα η μη έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, για παρασχεθείσες υπηρεσίες (προμήθεια επι έκδοσης αεροπορικών εισιτηρίων) ανά έτος ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΕΙΣ/ΦΟΡΟΛ. ΕΤΗ	2012	2013	2014	2015
Δηλωθέντα έσοδα από προμήθειες (5,00€ έκαστη συναλλαγή)	235,00 (46 εισητ. x5)	400,00 (80 εισητ. x5)	3.080,00 (614εισητ. x5)	4.395,00 (879 εισητ. x5)

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξέδιδε αεροπορικά εισιτήρια, για λογαριασμό των αντίστοιχων αεροπορικών εταιρειών και φόρτιζε προπληρωμένες κάρτες δηλαδή ότι μεσολαβούσε στην έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων έναντι προμήθειας πέντε ευρώ για κάθε εισιτήριο. Τα σχετικά ποσά κατατίθονταν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και μετά πλήρωνε τα σχετικά εισιτήρια, τα οποία και παρέδιδε στους πελάτες. Αυτό προκύπτει από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, δεδομένου ότι τις σχετικές πιστώσεις ακολουθούν πάντοτε και αντίστοιχες χρεώσεις προς τις αεροπορικές εταιρείες.

Επιπροσθέτως και προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή ή σε φωτοτυπίες, αντίγραφα των ηλεκτρονικών κρατήσεων των εισιτηρίων που εξέδιδε, συμπληρώνοντας επίσης κάθε φορά (στο αρχικό του υπόμνημα με αριθμ. πρωτ. 37508/14-06-2018) το συνολικό ποσό προμήθειας που λάμβανε ως αμοιβή του για την παροχή της κάθε υπηρεσίας, το οποίο κατά σαφή δήλωσή του ήταν **5,00 ευρώ για κάθε εισιτήριο που εξέδιδε.**

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε (όπως απεικονίστηκε στους παραπάνω πίνακες) - και όπως και ο ίδιος δήλωσε - ότι εξέδωσε αεροπορικά εισιτήρια σε πελάτες του, εισπράττοντας κάθε φορά προμήθεια για κάθε εισιτήριο που εξέδιδε, πρόκειται δηλαδή για μη δηλωθέντα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, (κατά δήλωσή του εισέπραττε 5,00 ευρώ σε έκαστη συναλλαγή) ως κάτωθι:

α)Για την χρήση 2012 συνολικής αξίας **235,00** ευρώ (46 εισιτήρια x5,00)

β) Για την χρήση 2013 συνολικής αξίας **400,00** ευρώ (80 εισιτήρια x5,00)

γ) Για την χρήση 2014 συνολικής αξίας **3.080,00** ευρώ (614 εισιτήρια x5,00)

Από τον έλεγχο επίσης διαπιστώθηκε ότι στην χρήση 2014, τα οκτώ (8) εξ αυτών των εισιτηρίων ήταν αεροπορικά **εισιτήρια εσωτερικού**,

δ) Για την χρήση 2015 συνολικής αξίας **4.395,00** ευρώ (879x5,00)

Από τον έλεγχο επίσης διαπιστώθηκε ότι στην χρήση 2014, δεκατέσσερα (14) εξ αυτών των εισιτηρίων ήταν **αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού**.

Επομένως όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου για την χρήση 2012 και 2013 ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούσαν εισιτήρια εξωτερικού και για την χρήση 2014 και 2015 αφορούσαν εισιτήρια εξωτερικού και εσωτερικού, ως αναλύονται πιο πάνω.

Επειδή οι κείμενες διατάξεις (ΠΟΛ. 1017/7.2.2005) ορίζουν ότι η είσπραξη εξόδων (service fees) συνεχίζει να θεωρείται επίσης ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία, η οποία **απαλλάσσεται από το φόρο, στην περίπτωση που αφορά έκδοση εισιτηρίων για διεθνείς πτήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1, περίπτωση ι) του Κώδικα ΦΠΑ**. Επομένως στα εισιτήρια εσωτερικού η προμήθεια έχει ΦΠΑ ενώ στα εξωτερικού δεν υπάρχει ΦΠΑ πάνω στη προμήθεια.

Επειδή, από την έκθεση έλεγχου προκύπτει ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις καταλογίσθηκε από τον έλεγχο Φ.Π.Α 23% επι της συνολικής προμήθειας των εκδοθέντων αεροπορικών εισιτηρίων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου και από τον έλεγχο των στοιχείων που αφορούν τη έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων στις ελεγχόμενες χρήσεις προέκυψε ότι **τα εκδοθέντα αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού, για την χρήση 2014 ήταν οκτώ (8) και για την χρήση 2015 δεκατέσσερα (14).**

Συνεπώς, προκύπτουν τα κάτωθι:

α) Για την χρήση 2012, η προμήθεια έκδοσης σαράντα έξι (46) αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού συνολικής αξίας 235,00 ευρώ απαλλάσσεται του Φ.Π.Α

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2012- 31/12/2012		
A. ΕΚΡΟΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΕΔ	
	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ
Εκροές με συντελεστή 13% ΦΠΑ	00,00	00,00
Εκροές με συντελεστή 23% ΦΠΑ		
Εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ - ΦΠΑ	00,00	00,00

β) Για την χρήση 2013 η προμήθεια έκδοσης ογδόντα(80) αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού συνολικής αξίας 400,00 ευρώ απαλλάσσεται του Φ.Π.Α

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013- 31/12/2013		
Α. ΕΚΡΟΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΕΔ	
	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ
Εκροές με συντελεστή 13% ΦΠΑ	00,00	00,00
Εκροές με συντελεστή 23% ΦΠΑ		
Εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ - ΦΠΑ	00,00	00,00

γ) Για την χρήση 2014 η προμήθεια έκδοσης εξακοσίων έξι (606) αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού συνολικής αξίας 3.080,00 € απαλλάσσεται του Φ.Π.Α και η προμήθεια έκδοσης οκτώ(8)αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού αξίας 40€ (8 χ5,00) με αναλογούν Φ.Π.Α 13 %

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014 - 31/12/2014		
Α. ΕΚΡΟΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΕΔ	
	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ
Εκροές με συντελεστή 13% ΦΠΑ	40,00	5,20
Εκροές με συντελεστή 23% ΦΠΑ		
Εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ - ΦΠΑ	40,00	5,20

δ) Για την χρήση 2015 η προμήθεια έκδοσης οκτακοσίων εξήντα πέντε (865) αεροπορικών εισιτηρίων εξωτερικού συνολικής αξίας 4.395,00 € απαλλάσσεται του Φ.Π.Α, και η προμήθεια έκδοσης δέκα τεσσάρων (14) αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού αξίας 70,00€ (14 Χ5,00) όπου ,επειδή ο συντελεστής για τις μεταφορές προσώπων μεταβλήθηκε από 13% σε 23% από την 10/07/2015, σε αναλογία με τα αναφερόμενα στην έκθεση ο αναλογούν φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) αξία προμήθειας εισιτηρίων έως 30/06/2015 $56,70 \times 13\% = 7,37\text{€}$

β) αξία προμήθειας εισιτηρίων από 10/07/2015 $13,30 \times 23\% = 3,05\text{€}$

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ο αναλογούν Φ.Π.Α προς καταβολή ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015 - 31/12/2015		
Α. ΕΚΡΟΕΣ	ΒΑΣΗ ΔΕΔ	
	ΕΚΡΟΕΣ	ΦΟΡΟΣ
Εκροές με συντελεστή 13% ΦΠΑ	56,70	7,37

Εκροές με συντελεστή 23% ΦΠΑ	13,30	3,05
Εκροές απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης		
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ - ΦΠΑ	70,00	10,42

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 17.01.2019 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. ως εξής:

α) Την ακύρωση της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ. έτους 2013 (χρήση 1.1.2012 - 31.12.2012).

β)) Την ακύρωση της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ. έτους 2014 (χρήση 1.1.2013 - 31.12.2013)

γ) Την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ. έτους 2015 (χρήση 1.1.2014 - 31.12.2014).

δ) Την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικ. έτους 2016 (χρήση 1.1.2015 - 31.12.2015).

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Α) Φ.Π.Α 1/1-31/12/2012 (Αριθ. Πράξης/2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		235,00	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		54,05	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		104,75	0,00

Β) Φ.Π.Α 1/1-31/12/2013 (Αριθ. Πράξης/2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		400,00	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		92,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		0,00	0,00

Γ) Φ.Π.Α 1/1-31/12/2014 (Αριθ. Πράξης/2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		4.517,79	40,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		895,31	5,20
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		895,31	5,20
Πρόστιμο αρθ.58/58 ^Α ΚΦΔ		447,66	2,60
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.342,97	7,80

Δ) Φ.Π.Α 1/1-31/12/2015 (Αριθ. Πράξης/2018)

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		9.077,65	70,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ		1.707,49	10,42
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		1.707,49	10,42
Πρόστιμο αρθ.58/58 ^Α ΚΦΔ		853,74	5,21
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.561,23	15,63

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .