



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 12.01.2022
Αριθμός απόφασης: 73

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 526

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», και τον διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία εδρεύει στη, επί της, αρ., κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου: α) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2015 - 31.12.2015, β) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2016 - 31.12.2016, γ) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2017 - 31.12.2017, δ) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2018 - 31.12.2018, ε) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου

1.01.2019 - 31.12.2019, στ) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2020 - 31.12.2020 και ζ) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2021 - 28.02.2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις κάτωθι πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου: α) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2015 - 31.12.2015, β) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2016 - 31.12.2016, γ) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2017 - 31.12.2017, δ) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2018 - 31.12.2018, ε) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2019 - 31.12.2019, στ) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2020 - 31.12.2020 και ζ) τη με αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2021 - 28.02.2021, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 13.07.2021 και 23.08.2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ επί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ν.2859/2000 και ν.4174/2013.

6. Την με αριθ. πρωτ./2021 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», και τον **διακριτικό τίτλο** «.....», 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:

- I. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2015 - 31.12.2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 652,19 ευρώ.
- II. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2016 - 31.12.2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, διατηρήθηκε μειωμένο το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας εταιρείας από την διαχειριστική χρήση 2015, κατά 652,19 ευρώ.
- III. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2017 - 31.12.2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, αφενός μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 16.073,88 ευρώ και αφετέρου καταλογίστηκε φόρος προστιθέμενης αξίας 60.215,82 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 30.107,91 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 90.323,73 ευρώ.

- IV. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2018 - 31.12.2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, αφενός μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 18.032,07 ευρώ και αφετέρου καταλογίστηκε φόρος προστιθέμενης αξίας 66.260,00 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 33.130,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 99.390,01 ευρώ.
- V. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2019 - 31.12.2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 18.429,99 ευρώ.
- VI. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2020 - 31.12.2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας εταιρείας κατά 17.948,07 ευρώ.
- VII. Με την αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2021 - 28.02.2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, απορρίφθηκε η επιστροφή ποσού 17.948,07 ευρώ της προσφεύγουσας εταιρείας.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται: α) επί της με ημερομηνία θεώρησης 13.07.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ επί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ν.2859/2000 και ν.4174/2013 για την φορολογική περίοδο 1.01.2015 - 31.12.2020 και β) επί της με ημερομηνία θεώρησης 23.08.2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ επί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ν.2859/2000 και ν.4174/2013 για την φορολογική περίοδο 1.01.2021 - 28.02.2021, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, που εκδόθηκαν σε εκτέλεση των με αριθ./2021 και/2021 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υποβολή από την προσφεύγουσα εταιρεία των με αριθ. καταχώρησης/2021 και/2021 ηλεκτρονικώς υποβληθεισών αιτήσεων περί επιστροφής ΦΠΑ., με αιτούμενα ποσά 2.836,52 ευρώ και 17.948,07 ευρώ, αντίστοιχα.

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα ημεδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με ημερομηνία έναρξης την 6.02.2008, έχει ως κύρια δραστηριότητα την παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος. Ειδικότερα έχει αδειοδοτηθεί την εγκατάσταση και λειτουργία Ηλιοθερμικού Σταθμού Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας, ισχύος 70 MW, Υποσταθμού ανύψωσης τάσης και Γραμμής Μεταφοράς Ηλεκτρικής Ενέργειας υψηλής τάσης για τη διασύνδεσή του στο υφιστάμενο δίκτυο μεταφοράς, καθώς και τα συνοδά έργα οδοποιίας και κάλυψης υδατικών αναγκών με την πραγματοποίηση δύο γεωτρήσεων και κατασκευή δικτύου αποστράγγισης ομβρίων. Το έργο αυτό πρόκειται να αναπτυχθεί σε ιδιόκτητο γήπεδο έκτασης 7.794 περίπου στρεμμάτων, στη θέση «.....», η οποία βρίσκεται στα όρια των Τ.Κ.-....., Δήμου, Έχει χαρακτηριστεί ως στρατηγική επένδυση με την/2012 απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής Στρατηγικών Επενδύσεων, κατά τις διατάξεις του ν.3894/2010. Σύμφωνα δε με την 1958/2012 κυα κατατάσσεται στην κατηγορία Α-Υποκατηγορίας Α1 έργων της 10^{ης} Ομάδας «Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας». Διότι αφορά «ηλεκτροπαραγωγή από ηλιοθερμικούς σταθμούς» εγκατεστημένης ισχύος μεγαλύτερης των 10 MW, ενώ παράλληλα χαρακτηρίζεται ως δραστηριότητα παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας μέσης όχλησης, κατά τα προβλεπόμενα στην υπ' αριθ. οικ. 3137/191/Φ.15/2012 κυα (Β' 1048). Σύμφωνα με το ΦΕΚ Β'

...../2012 το επενδυτικό σχέδιο της προσφεύγουσας περί κατασκευής ηλιοθερμικού σταθμού ηλεκτρικής ενέργειας, εντάχθηκε στις διαδικασίες στρατηγικών επενδύσεων του ν.3894/2010 και το κόστος της επενδυτικής πρότασης ανέρχεται σε 267.812.000,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ./2021 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 2.836,52 ευρώ, αιτία της οποίας αποτέλεσε η έκδοση της με αριθ./2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την φορολογική περίοδο από 1.01.2015 – 31.12.2020 και κατόπιν διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την ΔΕΛ Α ΕΞ 2013 εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων περί ελέγχου της κατασκευής και απόκτησης επενδυτικών αγαθών καθώς και έλαβε υπόψη του την εικόνα της οντότητας, η οποία παρά το γεγονός ότι προέβη σε έναρξη εργασιών στις 6.02.2008 δεν παρουσιάζει φορολογητέες εκροές, διαπιστώθηκε δε ότι σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους είχε λάβει επιστροφές ΦΠΑ για κτήση επενδυτικών αγαθών, οι οποίες άπτονται διακανονισμού. Παράλληλα εντοπίστηκαν μικρής έκτασης διαφορές από έκπτωση δαπανών της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ.

Κατά τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε και 2^η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, αιτούμενη το υπολειπόμενο πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 17.948,07 ευρώ, αιτίας της οποίας αποτέλεσε η έκδοση της με αριθ./2021 δεύτερης εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την περίοδο από 1.01.2021 – 28.02.2021.

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα είχε λάβει κατά το παρελθόν σημαντικά ποσά επιστροφής ΦΠΑ, ενώ είχε προβεί και σε απόσβεση μηχανολογικού εξοπλισμού. Εντούτοις μέχρι την 23.08.2021 (ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου) η επένδυση όχι μόνο δεν είχε πραγματοποιηθεί αλλά δεν είχε ακόμη ολοκληρωθεί η αγορά γηπέδου στο οποίο θα κατασκευαστεί η επένδυση ή εκμίσθωση γης, παρότι υφίστανται κατατεθειμένα ποσά (σύμφωνα με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) σε τρίτους για την σύνταξη προσυμφώνων. Για το λόγο αυτό κρίθηκε σκόπιμο να γίνει έλεγχος αναφορικά με την ορθή εκπλήρωση των υποχρεώσεων ως προς τη διενέργεια διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών.

Συγκεκριμένα τα ποσά επιστροφών που έλαβε η προσφεύγουσα έχουν ως εξής:

Αίτηση επιστροφής	Έτος Αναφοράς	Ποσό επιστροφής	Ποσό για διακανονισμό
...../2014	2011	78.342,54 €	75.295,08 €
...../2014	2012	33.771,66 €	30.633,11 €
...../2014	2013	37.139,25 €	36.759,75 €

Με δεδομένο ότι η κατασκευή του παραπάνω έργου δεν είχε ολοκληρωθεί μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου καταλογίστηκαν τα ποσά των επιστροφών που δόθηκαν βάσει των πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ.

Για τις δαπάνες επενδυτικών αγαθών έτους 2011 η περίοδος διακανονισμού λήγει την 31/12/2016 και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει (επιστρέψει) με την περιοδική δήλωση του 6^{ου} μήνα του 2017 ΦΠΑ ποσού 75.295,08 ευρώ (78.342,54 ευρώ – 2.397,46 ευρώ).

Για τις δαπάνες επενδυτικών αγαθών έτους 2012 η περίοδος διακανονισμού λήγει την 31/12/2017 και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει (επιστρέψει) με την περιοδική δήλωση του 6^{ου} μήνα του 2018 ΦΠΑ ποσού 30.633,11 ευρώ (33.771,67 ευρώ – 3.138,56 ευρώ).

Για τις δαπάνες επενδυτικών αγαθών έτους 2013 η περίοδος διακανονισμού λήγει την 31/12/2017 και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει (επιστρέψει) με την περιοδική δήλωση του 6^{ου} μήνα του 2018 ΦΠΑ ποσού 33.139,25 ευρώ – 379,50 ευρώ = 36.759,75 €.

Όσον αφορά την φορολογική περίοδο από 1.01.2021 έως 28.02.2021, σύμφωνα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία μετέφερε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ

πρηγούμενης φορολογικής περιόδου στη δήλωση ΦΠΑ μηνός Ιανουαρίου 2021 χωρίς να υφίσταται το δικαίωμα αυτό καθώς από τον προγενέστερο έλεγχο, λόγω μη διενέργειας διακανονισμού ΦΠΑ δεν προέκυψε ποσό ΦΠΑ περιόδου Δεκεμβρίου 2020 για μεταφορά σε επόμενη φορολογική περίοδο, ήτοι για τον μήνα Ιανουάριο 2021.

Ακολούθησε η κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εταιρεία των με αριθ./2021 (με ελεγχόμενη περίοδο 1.01.2015 - 31.12.2020) και/2021 (για την ελεγχόμενη περίοδο 1.01.2021 - 28.02.2021) Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου των άρθρων 28 & 62 ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, με τα οποία αφού της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά τη διάρκεια των ελέγχων, η ανωτέρω κλήθηκε να διατυπώσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας. Σε απάντηση αυτών η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τα με αριθ./2021 και/2021 έγγραφα με τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από την φορολογική αρχή με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση και εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, την έντοκη επιστροφή του ήδη καταβληθέντος ποσού, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 187 και 189 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, έχει τεθεί η προϋπόθεση, στο άρθρο 33 παρ. 3 εδ. β' του ν.2859/2000, της χρησιμοποίησης του αγαθού εντός πενταετίας από την απόκτηση ή κατασκευή του, ώστε να μην υπάρχει υποχρέωση διακανονισμού του ΦΠΑ εισροών των αντίστοιχων δαπανών.
- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 33 παρ. 3 εδ. β' του ν.2859/2000 και των άρθρων 184-187 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, καθώς και κατά παράβαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ θεωρήθηκε ότι έπρεπε να γίνει διακανονισμός ΦΠΑ σε πάγια τα οποία δεν χρησιμοποιήθηκαν για λόγους ανωτέρας βίας που δεν ανάγονται στη σφαίρα βουλήσεώς της.
- Νόμω και ουσία αβάσιμα η φορολογική αρχή απέρριψε την έκπτωση ΦΠΑ δαπανών που ισχυρίστηκε ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 30 παρ. 4 ΦΠΑ, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη δεν έχει εφαρμογή σε δαπάνες που έχουν επαγγελματικό χαρακτήρα.

Τέλος, αιτείται να κληθεί σε ακρόαση προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς της.

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά την συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προς ανάπτυξη των διαλαμβανομένων σε αυτή ισχυρισμών της:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. «Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/17 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, στην παρ. Δ΄ της ΠΟΛ. 1069/2014 ορίζονται τα εξής:

«Δ. Εξέταση Ενδικοφανούς Προσφυγής και έκδοση απόφασης

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση εντός εξήντα (60) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. και παράλληλα αποστέλλεται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή για τις δικές της ενέργειες.

2. Ειδικά, για τις περιπτώσεις των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια Φορολογική Αρχή μέχρι 28.2.2014, η προθεσμία έκδοσης της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επεκτείνεται στις εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά

περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νθήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπό όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται να κληθεί να παραστεί στη συζήτησή της.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλίση της προσφεύγουσας σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία.

Όσον αφορά τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 §1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου»:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ... Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 184 της κωδικοποιητικής οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και, αντιστοίχως, το άρθρο 33 παρ. 1 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση φόρου εισροών διακανονίζεται (δηλαδή διορθώνεται εκ των υστέρων) όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούτο να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στο φόρο. Εξ άλλου, στο μην πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 187 της αυτής οδηγίας ορίζεται ότι «Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο

διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, συμπεριλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού».

Επειδή στο άρθρο 33 παρ.2 και 3 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται:

«2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. ...

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο: α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο. ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά, γγ) ... δδ) .. β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις. Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.»

Επειδή στο με αριθμ.πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται:
«... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ίδιου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες. Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ίδιου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η

πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.)...».

Επειδή και με το με αριθμ.πρωτ. **Δ14Α 1083851 ΕΞ 22.5.2013** έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1149/10.07.2015 της ΓΔΕ κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 18 και 22 του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32/21.03.2015) «Ρυθμίσεις για την επανεκκίνηση της οικονομίας», που αφορούν θέματα εφαρμογής ΦΠΑ και παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους. Οι κοινοποιούμενες διατάξεις παρατίθενται κατωτέρω κατά τροποποιούμενο άρθρο του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000)»:

«1. Άρθρο 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με το οποίο οι διακανονισμοί των εκπτώσεων, που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο, περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του έβδομου μήνα, του επόμενου ημερολογιακού έτους, από το έτος που έληξε η διαχειριστική περίοδος. Ειδικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8B του άρθρου 1 του Ν.4281/2014 καταργήθηκε η υποχρέωση υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 1.1.2014 και εφεξής από οποιαδήποτε αιτία (λήξη διαχειριστικής περιόδου π.χ. 31.12.2014 ή 30.6.2014, παύση εργασιών, κλπ) και για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους οι ετήσιοι διακανονισμοί των εκπτώσεων διενεργούνται πλέον με τη δήλωση ΦΠΑ.

β) Οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ, του Ιουνίου για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και του δευτέρου τριμήνου, για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, του επόμενου ημερολογιακού έτους από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση παύσης εργασιών ισχύουν τα αναφερόμενα στο σημείο σ'»

Επειδή με την ΠΟΛ 1205/15.09.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 (Α' 32) και ορίζεται ότι εφεξής οι διακανονισμοί που αφορούν εκπώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Η διάταξη αυτή ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.4336/2015 από την υπογραφή της Σύμβασης Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης που έλαβε χώρα στις 19.8.2015. Στο πλαίσιο αυτό για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και 18.8.2015 ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 22 του Ν.4321/2015 σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1149/2015. Για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 19.8.2015 και εφεξής ισχύουν οι νέες διατάξεις.

3. Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2200/20.12.2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Οδηγίες ως προς την υποχρέωση διακανονισμού φόρου εισροών για επενδυτικό αγαθό που δεν ετέθη σε λειτουργία εντός 5ετίας από την απόκτηση του (άρθρο 33 ΚΦΠΑ)»:

«... 2. Με τη με αριθμό 1862/2019 απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.

3. Επομένως σε περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, η υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών δεν γεννάται.

4. Ενδεικτικά μια τέτοια περίπτωση αποτελεί η μη ολοκλήρωση των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί στους αναπτυξιακούς νόμους 3299/2004, 3908/2011, 4399/2016 και τα οποία επενδυτικά σχέδια, όπως μας γνώρισε το Υπουργείο Ανάπτυξης, έχουν πάρει παράταση ολοκλήρωσης με συγκεκριμένους νόμους. ...».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία με ημερομηνία έναρξης 6.02.2008, παραμένει ενεργή μέχρι σήμερα, έχει την έδρα της στο λογιστικό αρχείο το οποίο τηρεί τα λογιστικά της αρχεία και εξακολουθεί να μην διαθέτει ακίνητη περιουσία καταγεγραμμένη στο περιουσιολόγιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε λάβει κατά το παρελθόν ποσά επιστροφής ΦΠΑ, ενώ είχε προβεί και σε απόσβεση μηχανολογικού εξοπλισμού. Εντούτοις, μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, η επένδυση όχι μόνο δεν είχε πραγματοποιηθεί αλλά δεν είχε ακόμη ολοκληρωθεί η αγορά γηπέδου στο οποίο θα κατασκευαστεί η επένδυση ή εκμίσθωση γης, παρότι υφίστανται κατατεθειμένα ποσά (σύμφωνα με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις) σε τρίτους για την σύνταξη προσυμφώνων. Για το λόγο αυτό κρίθηκε σκόπιμο να γίνει έλεγχος αναφορικά με την ορθή εκπλήρωση των υποχρεώσεων ως προς τη διενέργεια διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου για τη φορολογική περίοδο από 1.01.2015-31.12.2020, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της πρόσκλησης παροχής στοιχείων, στις οποίες υφίσταται διόρθωση της απεικόνισης των συναλλαγών και τροποποίησης της αξίας των συναλλαγών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την επισκόπηση των δηλώσεων, η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματοποιήσει, κατά τις έξι διαχειριστικές περιόδους του ελέγχου ούτε και πριν από αυτές, φορολογητέες εκροές, πραγματοποιεί αποκλειστικά πλασματικές εκροές για την απόδοση ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (ενδοκοινοτικές αποκτήσεις - λήψη υπηρεσιών), καθώς η παραγωγή μονάδα δεν έχει κατασκευαστεί ακόμη.

Επειδή, η προσφεύγουσα μεταφέρει στην ελεγχόμενη περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενων περιόδων (προ της 1.01.2015) ποσού 15.158,26 ευρώ. Εντός της ελεγχόμενης περιόδου (1.01.2015-31.12.2020) δημιουργεί νέο πιστωτικό υπόλοιπο από φορολογητέες

εισροές / δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας, ενώ όπως προαναφέρθηκε, παρουσιάζει αποκλειστικά πλασματικές εκροές, συνεπεία πράξεων ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών.

Επειδή, από την επισκόπηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της προσφεύγουσας οντότητας, παρουσιάζει μηδενικό κύκλο εργασιών και ενεργητικό 6.543.890,54 ευρώ, εκ των οποίων τα 6.433.223,31 αντιστοιχούν σε αναπόσβεστα πάγια 3.425.442,99 ευρώ και λοιπές απαιτήσεις και προκαταβολές 113.784,59 ευρώ. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν διαθέτει ολοκληρωμένες πάγιες εγκαταστάσεις, ενώ, έχει αποσβέσει εξοπλισμό, μολονότι δεν διαθέτει πραγματική εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας. Πρόκειται κυρίως για προκαταβολές για την αγορά γης προκειμένου να πραγματοποιηθεί η επένδυση.

Επειδή, ο ρυθμός αύξησης του ενεργητικού της προσφεύγουσας εταιρείας δεν παρουσιάζει σοβαρές μεταβολές, πλην της περιόδου 1.01.2016-31.12.2016 που αυξήθηκε κατά 30,87% συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση, και απέχει από τον προϋπολογισμό της επένδυσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία αν και έχει λάβει κατά το παρελθόν σημαντικά ποσά επιστροφής Φ.Π.Α. δεν προέβη στον προβλεπόμενο διακανονισμό ΦΠΑ και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε τα υπό κρίση ποσά σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1205/15-09-2015.

Επειδή, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα απόφαση του ΣτΕ (1862/2019) παράγει δεδικασμένο μεταξύ των συγκεκριμένων διαδίκων και επί των συγκεκριμένων διαφορών – πραγματικών περιστατικών. Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ η διάδικος εταιρεία Α.Ε. είχε προβεί στην απόκτηση του επενδυτικού αγαθού και δεν είχε ξεκινήσει η χρήση αυτού εντός πενταετίας για λόγους αναγόμενους σε κυριαρχικές ενέργειες της Διοικήσεως που εμπόδισαν την χρησιμοποίησή του. Όμως τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης διαφέρουν από αυτά που κρίθηκαν με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, εν προκειμένω δεν υφίσταται πράξη ή παράλειψη και δη παράνομη της διοίκησης για την μη ολοκλήρωση της επένδυσης, ούτε προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου.

Επειδή, με την έκδοση των αριθ. 1723/2018 και 1724/2018 αποφάσεων του ΣτΕ απορρίφθηκαν οι αιτήσεις για την ακύρωση της οικ. 170037/8.01.2014 απόφασης του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής (ΠΕΚΑ), με την οποία εγκρίθηκαν οι περιβαλλοντικοί όροι για το έργο «....., ισχύος 70 MW, Δίκτυο Διασύνδεσης και συνοδά έργα οδοποιίας και κάλυψης υδάτινων αναγκών, στη θέση, Δ., Π.Ε.» και έγινε δεκτή η παρέμβαση της εταιρείας «.....», στο όνομα της οποίας είχε εκδοθεί η προσβαλλόμενη περιβαλλοντική άδεια.

Επειδή, μετά την έκδοση των ως άνω αποφάσεων, που κατά την εταιρεία αποτέλεσαν καταλυτικό παράγοντα παρακώλυσης του έργου, παρατηρείται από τον έλεγχο συρρίκνωση του ενεργητικού.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η υποχρέωση διακανονισμού ΦΠΑ συνεχίζει να υφίσταται σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας.

Όσον αφορά τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ν.2859/2000(ΦΠΑ), σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ορίζονται τα εξής:

«4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας

και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής η ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,»

Επειδή, κατά την φορολογική περίοδο από 1.01.2015 - 31.12.2015, η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στο ημερολόγιο της α) παραστατικό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσίας Invoice 26.02.2015 εκδοθέν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. αξίας 6.406,09 ευρώ, στην οποία περιλαμβάνεται εκτός από δαπάνη management και δαπάνη διαμονής με την αιτιολογία αξίας 406,09 ευρώ με αναλογούν ΦΠΑ 93,40 ευρώ, για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 93,40 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου και β) παραστατικό της οντότητας με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. εκδοθέν την 13.02.2015 αξίας 2.429,53 ευρώ, με την αιτιολογία ταξιδιωτικές δαπάνες (προς Κάιρο - Αίγυπτος), για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 558,79 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου.

Επειδή, κατά την φορολογική περίοδο από 1.01.2017-31.12.2017, η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στο ημερολόγιο της παραστατικό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσίας Invoice 25.06.2017 εκδοθέν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. αξίας 1.426,81 ευρώ, στην οποία αναφέρεται ότι οι δαπάνες αφορούν δαπάνες μεταφοράς και διαμονής, για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 342,43 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου.

Επειδή, κατά την φορολογική περίοδο από 1.01.2018-31.12.2018, η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στο ημερολόγιο της παραστατικό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσίας Invoice 1.11.2018 εκδοθέν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. με αριθμό/2015 αξίας 3.438,87 ευρώ, στην οποία αναφέρεται ότι αφορά έξοδα ταξιδίων (travel costs), για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 825,33 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου.

Επειδή, κατά την φορολογική περίοδο από 1.01.2019-31.12.2019, η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στο ημερολόγιο της παραστατικό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσίας Invoice 19.07.2019 εκδοθέν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. αξίας 1.658,00 ευρώ, στην οποία αναφέρεται ότι αφορά έξοδα ταξιδίων (travel costs), για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 397,92 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου.

Επειδή, κατά την φορολογική περίοδο από 1.01.2020 - 31.12.2020, η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στο ημερολόγιο της α) παραστατικό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσίας Invoice 19.01.2020 εκδοθέν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. με αριθ.-2020 αξίας 510,49 ευρώ, στην οποία αναφέρεται ότι αφορά ταξιδιωτικές δαπάνες, για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 122,52 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου, β) παραστατικό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσίας Invoice 17.11.2020 εκδοθέν από την εταιρεία με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. με αριθ./2020 αξίας 740,79 ευρώ, στην οποία αναφέρεται ότι αφορά ταξιδιωτικές δαπάνες, για την οποία δεν διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ, ως εκ τούτου ποσό 177,79 ευρώ αφαιρέθηκε από τις εισροές της περιόδου.

Επειδή, από τον έλεγχο των παραστατικών που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο του ελέγχου, αλλά και των λογιστικών αρχείων προκύπτει ότι για τις ελεγχόμενες χρήσεις υφίστανται οι ανωτέρω

δαπάνες ταξιδίων, μετακινήσεων και διαμονής που εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται: α) στη με ημερομηνία θεώρησης 13.07.2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ επί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ν.2859/2000 και ν.4174/2013 για την φορολογική περίοδο 1.01.2015-31.12.2020 και β) στη με ημερομηνία θεώρησης 23.08.2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ επί επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των ν.2859/2000 και ν.4174/2013 για την φορολογική περίοδο 1.01.2021-28.02.2021, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 14.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», και τον **διακριτικό τίτλο** «.....», με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία εδρεύει στη, επί της, αρ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου: α) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2015 - 31.12.2015, β) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2016 - 31.12.2016, γ) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2017 - 31.12.2017, δ) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2018 - 31.12.2018, ε) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2019 - 31.12.2019, στ) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2020 - 31.12.2020 και ζ) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.01.2021 - 28.02.2021.

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

1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2015 - 31.12.2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Διαφορά αξίας φορολογητέων εισροών	2.835,62 €
Διαφορά υπολοίπου φόρου εισροών	652,19 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	652,19 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	652,19 €

2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2016 - 31.12.2016 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Πιστωτικό υπόλοιπο	652,19 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	652,19 €

3. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2017 - 31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Χρεωστικό υπόλοιπο	60.215,82 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	30.107,91 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	90.323,73 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	16.073,88 €

4. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2018 - 31.12.2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Χρεωστικό υπόλοιπο	66.260,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ	33.130,01 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	99.390,01 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.032,07 €

5. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2019 - 31.12.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Πιστωτικό υπόλοιπο	18.429,99 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.429,99 €

6. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2020 - 31.12.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Πιστωτικό υπόλοιπο	18.730,30 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.948,07 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	782,23 €

7. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.01.2021 - 31.12.2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου (α/α/2021)

Πιστωτικό υπόλοιπο	17.948,07 €
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	17.948,07 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

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.