



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20.03.2024

Αριθμός απόφασης: 778

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατά: α) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019**, β) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2020** και γ) της υπ' αρ.**2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ασκούσας ατομική επιχείρηση (λιανικό εμπόριο απομιμήσεων κοσμημάτων), πρόστιμο ύψους **14.472,40€** λόγω μη έκδοσης τριών χιλιάδων οκτακοσίων εξήντα (3.860) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) για την πώληση ειδών (κοσμημάτων), καθαρής αξίας **120.603,36€** και Φ.Π.Α. ύψους **28.944,81€**, ήτοι συνολικής αξίας **149.548,17€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του **28.944,81€** (Φ.Π.Α.).

-Με την με αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **13.287,94€** λόγω μη έκδοσης τεσσάρων χιλιάδων πενήντα (4.050) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) για την πώληση ειδών (κοσμημάτων), καθαρής αξίας **110.732,75€** και Φ.Π.Α. ύψους **26.575,87€**, ήτοι συνολικής αξίας **137.308,62€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του

ΚΦΔ που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 26.575,87€ (Φ.Π.Α.).

-Με την με αρ.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 8.163,60€ λόγω μη έκδοσης δύο χιλιάδων επτακοσίων δεκατριών (2.713) φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) για την πώληση ειδών (κοσμημάτων), καθαρής αξίας 68.029,96€ και Φ.Π.Α. ύψους 16.327,19€, ήτοι συνολικής αξίας 84.357,15€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 8, 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ που επισύρει το πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ίσο με το 50% του 16.327,19€ (Φ.Π.Α.).

Οι ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 19.09.2023 Έκθεσης Ελέγχου ΕΛΠ & ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΚΦΔ (άρθρου 58Α παρ. 1 του ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

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

1) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη οι αναφερόμενοι ισχυρισμοί στο με αρ.2023 υποβαλλόμενο υπόμνημά της. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται τις με αρ./2020 αποφάσεις της ΔΕΔ.

2) Μη εκπλήρωση του βάρους απόδειξης της φορολογικής αρχής ως προς την τέλεση των αποδιδόμενων παραβάσεων της μη έκδοσης αορίστου αριθμού φορολογικών στοιχείων ετών 2019, 2020 και 2021

3) Μη νόμιμα αποδεικτικά μέσα τα δεδομένα των αρχείων excel των μεταφορικών εταιριών και των τραπεζών, δε φέρουν υπογραφή του συντάκτη συνεπώς δεν πληρούν τους όρους του άρ. 169 παρ. 2 και 3 β του ΚΔΔ.. Οι προσβαλλόμενες πράξεις βασίστηκαν σε αόριστα στοιχεία.

4) Παρανόμως εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου. Παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι στις 22/05/2021 σε εκτέλεση της υπ' αρ./2021 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε στην επιχείρησή της μερικός επιτόπιος έλεγχος. Κατόπιν αυτού της ζητήθηκε από την ΥΕΔΔΕ να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, όπως και έπραξε. Η υπ' αρ.2023 εντολή ελέγχου βάσει της οποίας συντάχθηκε η έκθεση ελέγχου που της κοινοποιήθηκε, εκδόθηκε λόγω λήξης της εντολής ελέγχου του 2021 - «σε συνέχεια της αρχικής

εντολής ελέγχου», όπως αναφέρεται (σελ. 3 εκθ. ελέγχου)- , παρά τη ρητή πρόβλεψη του νόμου ότι η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «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 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά α-ναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ...

...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.» και στο άρθρο 13 περί του «Χρόνου έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή με το άρθρο 58Α του ΚΦΔ, ορίζετε ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς αντίστοιχα».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500,00) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή

στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣΤΕ 884/2016), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις)–πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο

εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ., βάσει της με ημερομηνία θεώρησης2023 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η εν λόγω ελεγκτική υπηρεσία, σε εκτέλεση της με αρ./2023 εντολής ελέγχου επεξεργασίας των προσκομισθέντων στοιχείων από την προσφεύγουσα (σε συνέχεια της προηγούμενης εντολής ελέγχου με αρ...../2021).

Η εν λόγω Υπηρεσία αιτήθηκε την παροχή στοιχείων και πληροφοριών από τις εταιρίες ταχυμεταφορών, στις οποίες η προσφεύγουσα είχε αναθέσει τη διενέργεια των αποστολών – παραδόσεων των προϊόντων της, σε πελάτες, με τη μέθοδο της αντικαταβολής για το χρονικό διάστημα 01.01.2019 - 30.04.2021. Συγκεκριμένα απέστειλε:

1. Το υπ' αριθ. πρωτ.2021 έγγραφο προς την εταιρία με την επωνυμία «Ταχυμεταφορές ΕΛΤΑ Courier Α.Ε.»
2. Το υπ' αριθ. πρωτ.2021 έγγραφο προς την εταιρία με την επωνυμία «Γενική Ταχυδρομική Α.Ε.Ε.»
3. Το υπ' αριθ. πρωτ.2021 έγγραφο προς την εταιρία με την επωνυμία «SPEEDEX Α.Ε. ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΩΝ.»

Ανταποκρινόμενες οι ανωτέρω εταιρείες ταχυμεταφορών απέστειλαν τα α) υπ'αρ. πρωτ. ηλεκτρονικά αρχεία αντίστοιχα.

Παράλληλα η ΥΕΔΔΕ απέστειλε στην Τράπεζα Πειραιώς και στην Εθνική Τράπεζα τα υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφα αντίστοιχα για τις κινήσεις των επαγγελματικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και τις αναλυτικές κινήσεις του τερματικού μηχανήματος POS.

Ανταποκρινόμενη η Τράπεζα Πειραιώς απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ.) αρχείο τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού με αριθμό GR και η Εθνική Τράπεζα απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ.2021 (αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ) αρχείο τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού με αριθμό GR και τις αναλυτικές κινήσεις του τερματικού μηχανήματος POS με αρ.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε τα ακόλουθα βιβλία και στοιχεία φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.03.2021, κατόπιν της υπ' αρ.....2021 πρόσκλησης άρθρου 14 του ΚΦΔ της εν λόγω ελεγκτικής αρχής:

i) Βιβλίο εσόδων- εξόδων

ii) Ηλεκτρονικά αρχεία από τον ΦΗΜ με αριθμό μητρώου για το χρονικό διάστημα 01.01.2019 - 30.04.2021.

iii) Εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων

Επειδή από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των φορολογικών στοιχείων εσόδων της προσφεύγουσας, των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων) και των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν μέσω τραπεζής και μέσω των ανωτέρω εταιρειών ταχυμεταφορών με την μέθοδο της αντικαταβολής, **αφαιρουμένων των επιστροφών των ειδών**, διαπιστώθηκε ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ανά φορολογική περίοδο ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
01.01.2019-31.12.2019	120.603,36	28.944,81
01.01.2020-31.12.2020	110.732,75	26.575,87
01.01.2021-30,04,2021	68.029,96	16.327,19

Εν συνεχεία εστάλη στη προσφεύγουσα το με αρ..... σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένα τα αρχεία των αποστολών (και των επιστροφών) από τις εταιρίες ταχυμεταφορών και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στο οποίο αναφέρονταν οι καταλογιζόμενες

παραβάσεις λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση ειδών (απομιμήσεων κοσμημάτων).

Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. ...2023 υπόμνημα με τις απόψεις-αντιρρήσεις της, χωρίς όμως να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς επίρρωση των ισχυρισμών της, με αποτέλεσμα να μην διαφοροποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση τα στοιχεία που στηρίχθηκε ο έλεγχος, η προσφεύγουσα τα είχε στη διάθεσή της αφού αυτά είχαν επισυναφθεί με ψηφιακό οπτικό δίσκο με το με αρ...../2023 σημείωμα διαπιστώσεων που της κοινοποιήθηκε. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης και της δυνατότητας αντίκρουσης του πορίσματος ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε διατυπώσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου και χωρίς να συνυποβάλλει πρόσθετα αποδεικτικά στοιχεία (όπως αναλυτική κατάσταση με το σύνολο των εισπράξεων και των επιστροφών των διαδικτυακών πωλήσεων, καθώς και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία), ώστε να δύναται να ανατρέψει το πόρισμα του ελέγχου και τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας που επιβαρύνονται με ΦΠΑ στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 30.04.2021, που της καταλόγισε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Η φορολογική αρχή δε, κατέληξε σε συγκεκριμένο αριθμό μη έκδοσης στοιχείων, για κάθε επιμέρους περίοδο, κατόπιν της επεξεργασίας του συνόλου των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της, ως εκ τούτου ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα αλυσιτελώς επικαλείται τις με αρ. αποφάσεις της ΔΕΔ καθώς με τις αποφάσεις αυτές εξετάσθηκαν διαφορετικά πραγματικά περιστατικά και ζητήματα.

Επειδή στην από ...2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ε.Λ.Π. & του Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αποτυπώνονται αναλυτικά, αιτιολογημένα και με σαφήνεια όλα τα δεδομένα που

οδήγησαν την ως άνω ελεγκτική υπηρεσία στο πόρισμά της βάσει τη οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη λήψης υπόψη του με αρ,2023 υπομνήματός της, μη εκπλήρωσης του βάρους απόδειξης, μη νόμιμων αποδεικτικών μέσων από τη φορολογική αρχή, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25§1 του ΚΦΔ : «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Κατά δε πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ.3 του ΚΦΔ και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από2023 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προκύπτει ότι στις 22.05.2021 διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014, σύμφωνα με την υπ' αρ.2021 εντολή του Προϊσταμένου της.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αρ.2021 εντολή για την επεξεργασία των προσκομισθέντων

στοιχείων από την προσφεύγουσα και των αρχείων που στάλθηκαν από τις ως άνω εταιρίες ταχυμεταφορών και τις ανωτέρω τράπεζες, αλλά λόγω αλλαγής της ελέγκτριας και λόγω λήξης της προηγούμενης εντολής εκδόθηκε η με αρ. /2023 εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκε η ανωτέρω έκθεση με το πέρας της διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων και τήρησης των οριζόμενων από τον κώδικα φορολογικών διαδικασιών επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Οι ανωτέρω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής «Με εντολή Διοικητή», σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις των οικείων νόμων και αποφάσεων (άρθρου 23 παρ. 2 του ΚΦΔ και Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 (ΦΕΚ Β' 2743/2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

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

Η υπ' αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	14.472,40€

Η υπ' αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους **2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	13.287,94€

Η υπ' αρ.**2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	8.163,60€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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