



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/02/2025

Αριθμός απόφασης: 200

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312347

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, με έδρα την, επί της οδού αρ., ΤΚ, κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ.ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

• της υπ' αριθ. /10-09-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2020**

• της υπ' αριθ. /10-09-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καθώς και την από 10/09/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων του ν.4308/2014 & ν.5104/2024 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις 10/09/2024 και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./10-09-2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος **11.203,42** Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού **5.601,71** Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **16.805,13** Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ./10-09-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** φορολογικής περιόδου **01-01-2020** έως **31-12-2020** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο **ΦΠΑ** ποσού **9.822,72** Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58^Α ΚΦΔ ποσού **4.911,36** Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **14.734,08** Ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ./20-06-2024 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ν.4308/2014 & ν.51014/2024 για το φορολογικό έτος 2020, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Φ.Π.Α. και Εισοδήματος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος ο οποίος έχει ως κύρια δραστηριότητα τις εργασίες υδραυλικών εγκαταστάσεων και η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία. Η ως άνω εντολή κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ./20-06-2024 έγγραφο και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκ μέρους του εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων (ν.4512/2018). Ο έλεγχος κατέληξε στην επιβολή των σχετικών καταλογισμών με την έκδοση των ως άνω αναφερόμενων οριστικών πράξεων εισοδήματος και ΦΠΑ.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται στην από 10/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ν.4308/2014 & ν.5104/2024 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ όπου διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις ανά φορολογία.

Ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα το ποσό ύψους **43.328,00** ευρώ για το φορολογικό έτος 2020.Ειδικότερα, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα τα κάτωθι:

α) Το ποσό των **2.400,00** ευρώ, ως διαφορά των εξόδων, μεταξύ της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης εισοδήματος και των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησής του προσφεύγοντα.

β) Το ποσό των συνολικά έξι (6) φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας **17.500,00€** και **ΦΠΑ 4.200,00€** με φερόμενο εκδότη το, **ΑΦΜ** (όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα) για τα οποία δεν επιδείχθηκαν τα φορολογικά στοιχεία.

γ) Το ποσό των συνολικά επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας **23.428,00€** και **ΦΠΑ 5.622,72€** με εκδότη το, **ΑΦΜ** (όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα).

Ως προς τη Φορολογία ΦΠΑ

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών ΦΠΑ φορολογικών στοιχείων με φερόμενο εκδότη το, **ΑΦΜ** που έλαβε καθαρής συνολικής αξίας 17.500,00€ και ΦΠΑ 4.200,00€ λόγω μη επίδειξης των φορολογικών στοιχείων κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα:

A/A	ΑΡ.ΤΙΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1		27/11/2020	3.850,00	924,00	4.774,00
2		1/12/2020	2.550,00	612,00	3.162,00
3		5/12/2020	2.500,00	600,00	3.100,00
4		15/12/2020	2.850,00	684,00	3.534,00
5		23/12/2020	3.350,00	804,00	4.154,00
6		28/12/2020	2.400,00	576,00	2.976,00
Σύνολο			17.500,00	4.200,00	21.700,00

Πλέον, βάσει της έκθεσης μερικού ελέγχου και του με αριθμού πρωτ./27-02-2024 Δελτίου Παροχής Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα άσκησης έκπτωσης φόρου εισροών ΦΠΑ φορολογικών στοιχείων με φερόμενο εκδότη το, **ΑΦΜ** που έλαβε καθαρής συνολικής αξίας 23.428,00€ και ΦΠΑ 5.622,72€ κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ. 1 του ν.2859/2000 όπως αναλυτικά παρατίθεται στο κάτωθι πίνακα:

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘ. ΗΜΕΡ.	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	ΤΙΜ-Δ.Α.	/3-3-2020	4.500,00	1.080,00	5.580,00	
2	ΤΙΜ-Δ.Α.	/5-3-2020	2.400,00	576,00	2.976,00	
3	Τ.Π.Υ.	/18-5-2020	2.550,00	612,00	3.162,00	
4	Τ.Π.Υ.	/21-5-2020	3.500,00	840,00	4.340,00	
5	Τ.Π.Υ.	/7-7-2020	3.100,00	744,00	3.844,00	
6	Τ.Π.Υ.	/14-7-2020	3.078,00	738,72	3.816,72	
7	Τ.Π.Υ.	/7-9-2020	4.300,00	1.032,00	5.332,00	
Σύνολο			23.428,00	5.622,72	29.050,72	

Ακολούθως, εκδόθηκε το υπ' αριθμό/30-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε τις έγγραφες απόψεις του.

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

1. Πλημμελώς και αβάσιμα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο αγορές και δαπάνες, συνολικού ύψους 43.328,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησής του. Καλή πίστη του λήπτη καθόσον τα φορολογικά στοιχεία αποτελούν πραγματικές συναλλαγές.
2. Πλημμελώς και αβάσιμα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις δαπάνες και αγορές της επιχείρησής του.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και συνιστάται στην παντελή αοριστία των αντιστοίχων εκθέσεων ελέγχου.
4. Μη νόμιμα μηδενίστηκε το ποσό των 8.650,00€, το οποίο δήλωσε ότι αναλώθηκε εντός του έτους 2020 και προέρχεται από φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών (κωδ.787).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 79** του **ν. 5104/2024** ορίζεται ότι: «**1)** Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) ..., β) ..., γ) ..., 2) ... 3) ..., 4) [...] Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρισθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. **Εικονικό** είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του **ν. 4308/2014 – Ε.Λ.Π (Α' 251)** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «**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 αναφέρουν 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».

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.(ΣΤΕ 506/2012). Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός, κατά τ' ανωτέρω, φορολογικού στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται, κατά τις περί αποδείξεως διατάξεις (άρθρα 144 επ.) του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας [ν. 2717/1999 (Α' 97)], προκειμένου να εκφέρει την κρίση του, να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, εξαντλώντας προς τούτο τα νόμιμα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια· και μόνον εφόσον αδυνατεί παρά ταύτα να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση, υποχρεούται πλέον να αποφανθεί κατανέμοντας κατά τον νόμο στους διαδίκους το βάρος της αποδείξεως. Εν όψει των ανωτέρω, άλλωστε, το δικαστήριο της ουσίας στην περίπτωση, ειδικότερα, κατά την οποία από τους ισχυρισμούς των διαδίκων και το ενώπιόν του αποδεικτικό υλικό σχηματίζεται δέσμη ενδείξεων που συγκλίνουν στην απόδειξη της επίδικης εικονικότητας, υποχρεούται να εκτιμήσει τα σχετικά στοιχεία κατά τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας όχι μεμονωμένα και ασύνδετα αλλά στο σύνολο και σε συνδυασμό μεταξύ τους προκειμένου να κρίνει αν πράγματι συγκροτούν στη συγκεκριμένη περίπτωση το δικαστικό τεκμήριο στο οποίο κατατείνουν (ΣΤΕ 1925/2020, 811/2019, 1166/2012, 1169-71/2012). Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος της αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων" του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε." , οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης .β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της "αγοραίας, στη βάση "των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι : «...γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ). 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Επειδή, με το άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δε δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών από το φόρο εκρών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πλημμελώς και αβάσιμα δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο αγορές και δαπάνες, συνολικής καθαρής αξίας 43.328,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα και ειδικότερα: α) Το

ποσό των 2.400,00 ευρώ, ως διαφορά των εξόδων, μεταξύ της υποβληθείσας φορολογικής δήλωσης εισοδήματος και των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησής του, β) το ποσό των συνολικά έξι (6) φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας 17.500,00€ και ΦΠΑ 4.200,00€ ελλείψει δικαιολογητικών με εκδότη το, **ΑΦΜ**και γ) το ποσό των συνολικά επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε καθαρής αξίας 23.428,00€ και ΦΠΑ 5.622,72€ με εκδότη το, **ΑΦΜ**

Επειδή, σύμφωνα με την από 10/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι διαπιστώθηκαν διαφορές στα τηρούμενα βιβλία ως προς τα έξοδα καθώς το σύνολο των εξόδων-δαπανών στα τηρούμενα βιβλία ανέρχεται στο ποσό των 42.472,37 ευρώ ενώ βάσει της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος το ποσό ανέρχεται σε 44.872,37 ευρώ, ήτοι διαφορά 2.400,00 ευρώ, για το οποίο ποσό δεν επιδείχθηκαν τα φορολογικά στοιχεία ούτε κατά τον έλεγχο ούτε κατά την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 22 παρ. γ' του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ.1113/2.6.2015 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί λανθασμένης μη έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης προβάλλεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, περεταίρω, στην από 10/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου ν.4308/2014 & ν. 5104/2024 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ ερειδόμενη στο υπ' αρ. πρωτ./29-8-2024 έγγραφο, του δελτίου πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι της εικονικότητας που προκύπτουν για τον εκδότη, **ΑΦΜ**, ήτοι:

- 1) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας στην στη δηλωθείσα ως επαγγελματική έδρα του ελεγχόμενου στην οδό στην περιοχή τωντου ν. Κορινθίας διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη διεύθυνση καθώς επρόκειτο για οικιστικό συγκρότημα το οποίο δε λειτούργησε ποτέ ως επαγγελματική εγκατάσταση. Επίσης, από το τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν βρέθηκε καμία μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.3 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 του ν. 2859/2000.
- 2) Από αυτοψία που πραγματοποίησε συνεργείο ελέγχου της υπηρεσίας μας και από πληροφορίες που συλλέχθηκαν (υπεύθυνη δήλωση με αρ. πρωτ./2-7-2021) σχετικά με τη δηλωθείσα έως σήμερα διεύθυνση του υποκαταστήματος του ελεγχόμενου στην θέση στα του ν. Κορινθίας διαπιστώθηκε πως δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην συγκεκριμένη εγκατάσταση καθώς η εκμίσθωση του χώρου διήρκεσε ένα μήνα κατά το έτος 2012 και από τότε ουδεμία επικοινωνία είχε ο ελεγχόμενος με τον ιδιοκτήτη του χώρου. Αντίστοιχα, καμία μεταβολή δεν δηλώθηκε στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..
- 3) Σύμφωνα με την από 28/12/2011 Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η μισθωμένη εγκατάσταση στην οδό, δηλωθείσα ως έδρα του ελεγχόμενου, συνολικού εμβαδού 69 τ.μ. πληρούσε τις προϋποθέσεις για άσκηση δραστηριότητας μόνο στην παροχή υπηρεσιών και καθώς η εκμίσθωση του χώρου στη θέση της περιοχής, διήρκεσε μόνο ένα μήνα (υπεύθυνη δήλωση/2-7-2021), προκύπτει πως ο ελεγχόμενος δεν διέθετε στην κατοχή του χώρο για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020.
- 4) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./10-11-2021 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, που θυροκολλήθηκε στην οικεία του στις 11/11/2021 και δεν προσκόμισε για τον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία εσόδων –εξόδων , τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές.

- 5) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών μηχανολογικό εξοπλισμό ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να κατέχει ή εκμισθώνει μηχανήματα ή εξοπλισμό ικανά να πραγματοποιήσουν τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ/02-09-2021 το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών μας ενημέρωσε πως δεν κατείχε ποτέ έως σήμερα οποιοδήποτε μηχάνημα έργου.
- 6) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε στην διάθεσή της το απαιτούμενο για την εκτέλεση των εργασιών **εργατικό δυναμικό** ούτε έχει λάβει φορολογικά στοιχεία από άλλη επιχείρηση που να έχει προσλάβει και να εκμισθώνει εργατικό δυναμικό ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες. Με το έγγραφο με αρ. πρωτ. /2021 το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων μας ενημέρωσε πως δεν έχει ποτέ εγγραφεί ως εργοδότης.
- 7) Από έλεγχο στα μητρώα TAXIS της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε πως κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020 η ελεγχόμενη οντότητα **δεν κατέβαλε Φόρους Μισθωτών Υπηρεσιών αλλά ούτε συμπεριέλαβε στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος έξοδα για αμοιβές προσωπικού.**
- 8) Η εξόφληση του μεγαλύτερου πλήθους των φορολογικών στοιχείων, και μάλιστα μεγάλης αξίας, πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. β του ν. 4172/2013 που ορίζει ότι κάθε δαπάνη που αφορά την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00) , η τμηματική ή ολική εξόφληση πρέπει να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΠΟΛ 1158/2016).
- 9) Για τα έτη 2018, 2019 και 2020 από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας μας –TAXIS/ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές πρώτων υλών – παγίων – δαπανών από το εσωτερικό της χώρας που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν εργασίες για την παροχή υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών όπως αυτά περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (κατασχεθέντα – προσκομισθέντα από τους λήπτες). Επίσης, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΑΤΕ ΥΠΑΤΕ Α ΕΞ 2021 ΕΜΠ/30-06-2021 της Υποδιεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές από τρίτες χώρες από το 2015 έως την ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου
- 10) Στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τους φερόμενους ως πελάτες σας, η αιτιολογία είναι γενική και αόριστη χωρίς να προκύπτει με σαφήνεια το είδος των προσφερόμενων υπηρεσιών για την ορθή τιμολόγηση κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν φορολογικά υπαρκτός πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος, αφού δε διέθετε το κατάλληλο προσωπικό που απαιτείτο, ούτε διέθετε την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή για την εκτέλεση των υπηρεσιών και συνεπώς δεν είχε τη δυνατότητα εκτέλεσης αυτών, ενώ ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία, τόσο κατά την αρχική προσκόμιση στοιχείων στην ελεγκτική φορολογική αρχή, όσο και με την υποβολή του με αρ. πρωτ. /26-08-2024 Υπομνήματός του επί του υπ' αριθ. /30-07-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου αλλά και στο παρόν στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών, έστω και από άλλη επιχείρηση (εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη). Συνεπώς, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 1184, ΣΤΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013).

Επειδή, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αποδείχθηκε ότι αφορούν ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και ως εκ τούτου στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης στον λήπτη (ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης των στοιχείων ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά υπαρκτός, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτος, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013, 1404/2015 και 1238/2018).

Επειδή, όταν η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δε τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντα ως λήπτη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων (ΣΤΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006). Δηλαδή, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκειμένη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους.

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 4 του ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περεταίρω για τις συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 17.500,00 ευρώ με φερόμενο εκδότη τον, **ΑΦΜ**, δεν επιδείχθηκαν τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία κατά τον έλεγχο αλλά ούτε και στο παρών στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πλημμελώς και αβάσιμα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις ανωτέρω δαπάνες και αγορές της επιχείρησής του.

Επειδή, ο κακόπιστος λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, δε δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του (άρθρο 22 ν. 4172/2013, ΠΟΛ. 1071/2015, ΝΣΚ 170/2014), ενώ το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών, δεν μπορεί να ασκηθεί με βάση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ακόμα και αν αυτά είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια (άρθρο 32§1 περ. β' ν. 2859/2000).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 10/09/2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. και Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων του ν.4308/2014 & ν.5104/2024 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες, νομικά πλημμελείς, πλήρως αναιτιολόγητες και δεν περιέχουν τα απαιτούμενα τυπικά και ουσιαστικά πραγματικά περιστατικά και στοιχεία, όμως από την έκθεση ελέγχου προκύπτουν με σαφήνεια οι λόγοι της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό εισοδήματος και ΦΠΑ και συνακόλουθα στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, περεταίρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα μηδενίστηκε το ποσό των 8.650,00€, το οποίο δήλωσε ότι αναλώθηκε εντός του έτους 2020 και προέρχεται από φορολογηθέντα εισοδήματά του προηγούμενων ετών, πλην όμως δεν προσκομίζει ούτε κατά τις έγγραφες απόψεις του στο υπ' αριθ./30-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αλλά ούτε και στο στάδιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, ήτοι πίνακα ανάλωσης κεφαλαίων.

Κατά συνέπεια, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και συνακόλουθα στην έκδοση των προβαλλόμενων πράξεων και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ...../10-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, β) υπ' αριθ./10-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020.

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

Επί της υπ' αριθ...../10-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Ανάλυση	Απόφαση
Διαφορά φόρου	11.203,42
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.601,71
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.805,13

Επί της υπ' αριθ./10-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020.

Ανάλυση	Απόφαση
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.822,72
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.911,36
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.734,08

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη 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.

