



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14-04-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1054

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείαςκαι έδρα, όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με IDΥπόμνημα της προσφεύγουσας στην Υπηρεσία μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, όπως νομίμως εκπροσωπείται, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, φόρος εισοδήματος 51.872,88€ πλέον προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58 προγενέστερου Κ.Φ.Δ.) 25.936,44€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου **77.809,32€**, λόγω της λήψης και καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία της κατά το φορολογικό έτος 2018 τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 178.872,00€ πλέον ΦΠΑ 13% ποσού 23.253,36€, ήτοι συνολικής αξίας 202.125,36€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 9 και 11 του Ν. 4308/2014 και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ποσού 12.931,75€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, ύψους 6.465,88€, ήτοι συνολικό ποσό 19.397,63

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των απόεκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας κατά το κρίνόμενο έτος ήταν

Σύντομο Ιστορικό

Αφορμή του παρόντος ελέγχου είναι το με αρ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών του Α1 Τμήματος Ερευνών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας (αρ. πρωτ. εισερχ.), βάσει του οποίου διενεργήθηκε, στην προσφεύγουσα, έλεγχος ΕΛΠ και ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018. Σύμφωνα με το ως άνω Πληροφοριακό Δελτίο, η επιχείρηση, κατά το εν λόγω έτος, εξέδωσε διακόσια τριάντα τρία (233) εικονικά τιμολόγια προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 883.876,14€ πλέον Φ.Π.Α. 154.361,30€, ήτοι συνολικής αξίας 1.038.237,44€.

Από το περιεχόμενο του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών έγινε γνωστό ότι η προσφεύγουσα, η κύρια δραστηριότητα της οποίας αφορούσε κατά το 2018 σε, ήταν λήπτης τεσσάρων (4) τιμολογίων καθαρής αξίας 178.872,00, τα οποία κρίθηκαν ως εικονικά στο σύνολό τους.

Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει των όσων αναφέρονται στο σχετικό Δελτίο Πληροφοριών, εκδόθηκε η με αρ.εντολή ελέγχου και διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, των ΕΛΠ και του ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου, κατά το κρίνόμενο έτος, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση, τέσσερα εικονικά στο σύνολό τους τιμολόγια για τα αγαθά που αναγράφουν.

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε την 15-10-2024 το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος & Φ.Π.Α για το φορολογικό έτος 2018.

Η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ.Υπόμνημα κατέθεσε τις απόψεις της στη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, όσον αφορά το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις υποβληθείσες απόψεις της προσφεύγουσας, τις οποίες δεν έκανε ωστόσο αποδεκτές, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ανεπαρκής και εσφαλμένη η κρίση και η αιτιολογία της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων.
- Καλή πίστη της προσφεύγουσας ως προς το πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, την 12-02-2025 υπέβαλε ηλεκτρονικά το με ID Υπόμνημα , με το οποίο επικαλέστηκε τα παρακάτω:

- Μη στοιχειοθέτηση παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως επικουρικώς, εικονικότητα αποκλειστικώς ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συνδρομή καλής πίστης κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών – Αναιτιολόγητες και αναπόδεικτες οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν. 5104/2024 (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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του Ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,...».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 30. 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.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... (απαραίτητοι όροι για αναγνώριση φπα εισροών, είναι η ύπαρξη νόμιμου παραστατικού και η καταχώρηση αυτού στα βιβλία).

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 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, οι διατάξεις του Ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο

1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη 79 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «...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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 112/2021, 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ

δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο 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 δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσηθηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι ε γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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 επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο παρών έλεγχος ΕΛΠ και ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα κατόπιν του με αρ. πρωτ.Δελτίου Πληροφοριών του Α1 Τμήματος Ερευνών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας (αρ. πρωτ. εισερχ.), βάσει του οποίου διενεργήθηκε, στην προσφεύγουσα, έλεγχος. Σύμφωνα με το ως άνω Πληροφοριακό Δελτίο, η επιχείρηση, κατά το εν λόγω έτος, εξέδωσε διακόσια τριάντα τρία (233) εικονικά τιμολόγια προς διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 883.876,14€ πλέον Φ.Π.Α. 154.361,30€, ήτοι συνολικής αξίας 1.038.237,44€.

Επειδή, στις σελ. 4-8 της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και ν. 5104/2024 αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας για την επιχείρηση ως κάτωθι: «Από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση «..... και με κύρια δραστηριότητα το σύμφωνα με την αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Η επιχείρηση λειτουργούσε με τη μορφή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με έναρξη εργασιών την Η επιχείρηση

δήλωνε ως έδρα φερόμενη εγκατάσταση επί της οδού Για το ελεγχόμενο έτος 2018, χρέη διαχειριστή εκτελούσε ο

.....

Στη δηλωθείσα ως έδρα, δε διαπιστώθηκε λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης, ενώ από πληροφορίες που συλλέχθηκαν από περίοικους ουδείς γνώριζε να ασκήθηκε ποτέ, στη συγκεκριμένη εγκατάσταση, δραστηριότητα από τη συγκεκριμένη επιχείρηση ή γενικότερα οντότητα που να ασκούσε παρόμοια δραστηριότητα.

.....

Μετά την ολοκλήρωση όλων των ελεγκτικών επαληθεύσεων, του φορολογικού ελέγχου και της έρευνας σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης, και σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ του Προϊσταμένου Διεύθυνσης ΥΕΔΔΕ Πάτρας και την από πληροφοριακή έκθεση ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη προέκυψε το ακόλουθο συμπέρασμα:

Η ελεγχόμενη οντότητα, κατά το χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο όσον αφορά τη δυνατότητά της για άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του μεγάλου κύκλου εργασιών της, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν ήταν δυνατό να εκπληρώσει τις αναφερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά γιατί:

- 1) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση στη φερόμενη διεύθυνση, όπου προκύπτει αστική μίσθωση σε μη ηλεκτροδοτούμενο ακίνητο, στο οποίο ουδέποτε εγκαταστάθηκε. Επιπλέον, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και την πώληση εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία.
- 2) Δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. Πρόσκληση για Διάθεση βιβλίων και στοιχείων αγορών και πωλήσεων με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- 3) Από έγγραφο με αριθμό Πρωτοκόλλου Έγγραφο της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, δεν προκύπτουν εισαγωγές αγαθών από τρίτες χώρες. Επιπλέον, από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας, δεν προκύπτουν αγορές από το εσωτερικό της χώρας. Προκύπτουν μόνο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών για τα έτη 2018 και 2019 αξίας 47.302,59€ και 36.593,93€ αντίστοιχα, που έρχονται σε αναντιστοιχία με το ύψος των πωλήσεων καθαρής αξίας 929.451,09€ πλέον Φ.Π.Α. 160.286,25€ για το έτος 2018 και καθαρής αξίας 495.808,10€ πλέον Φ.Π.Α. 99.966,59€ για το έτος 2019, σύμφωνα με τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.
- 4) Υπάρχει αναντιστοιχία πωλήσεων με αγορές, ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

- i) Φορολογικό έτος 2018: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 929.451,09€ πλέον Φ.Π.Α. 160.286,25€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 10.060,74€ πλέον Φ.Π.Α. 1.348,68€
- ii) Φορολογικό έτος 2019: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 495.808,10€ πλέον Φ.Π.Α. 99.966,59€, ενώ στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων συμπεριέλαβε δαπάνες 556,00€ πλέον Φ.Π.Α. 97,44€.
- iii) Φορολογικό έτος 2020: Στις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων συμπεριέλαβε έσοδα 1.984.411,40€ πλέον Φ.Π.Α. 386.829,54€, χωρίς να υποβληθούν συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων, ενώ οι αντισυμβαλλόμενοι της ελεγχόμενης δήλωσαν έσοδα από την ελεγχόμενη 2.389,12€ πλέον Φ.Π.Α. 573,39€.
- 5) Στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. περιλαμβάνονται αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν φορολογικές ζημίες ή μικρά κέρδη ή πιστωτικές δηλώσεις Φ.Π.Α., έτσι ώστε να υπάρχει αληθοφάνεια στις συναλλαγές και να μην κινούνται υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.
- 6) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε επαγγελματικό αυτοκίνητο ούτε προκύπτει εκμίσθωση φορτηγών Δημοσίας Χρήσης για τη μεταφορά των εμπορευμάτων στους πελάτες της – παραλήπτες των προϊόντων.
- 7) Δεν προκύπτει να έχουν καταχωρηθεί αποδείξεις ή τιμολόγια καυσίμων, διοδίων και ξενοδοχείων, μολονότι η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να έχει διενεργήσει μεγάλο αριθμό πωλήσεων εκτός των επαγγελματικών της εγκαταστάσεων.
- 8) Σύμφωνα με Έγγραφο του ΕΦΚΑ, η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό σε συγκεκριμένους μήνες, χωρίς να προκύπτει έκδοση Φορολογικών Στοιχείων (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), το αντίστοιχο χρονικό διάστημα.
- 9) Οι μεταφορές εμπορευμάτων φέρεται να έχουν διενεργηθεί με επιβατικά Ι.Χ., πράγμα αδύνατο λόγω του όγκου και του είδους των φερόμενων πωλήσεων. Επισημαίνεται ότι από τα αναγραφόμενα ΕΙΧ το ένα έχει διαγραφεί οριστικά από το έτος 2013, ενώ ο ιδιοκτήτης του δεύτερου αρνείται οποιαδήποτε ανάμιξη και συναλλαγή με την ελεγχόμενη οντότητα.
- 10) Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, όπως δήλωσαν μέρος των πελατών της ελεγχόμενης οντότητας φέρεται να γίνεται με μετρητά ή με συναλλαγματικές που τις έχουν προσκομίσει ή μας το έχουν δηλώσει εγγράφως 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).
- 11) Υπάρχει κατάτμηση μέρους των φορολογικών στοιχείων προς τους πελάτες της ελεγχόμενης οντότητας – παραλήπτες των προϊόντων της, ώστε να καταστρατηγούνται οι διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013.

12) Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι άγνωστη για τις ταχυδρομικές υπηρεσίες καθώς και για τις υπηρεσίες παροχής ρεύματος.

13) Για το χρονικό διάστημα που η επιχείρηση φέρεται να ασκούσε δραστηριότητες, εξέδιδε φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας, χωρίς ουσιαστικά να διαθέτει έδρα, (τύποις), ώστε να δίνει αληθοφάνεια στην ύπαρξή της και να μην κινεί υποψίες της Φορολογικής Διοίκησης για τυχόν ελέγχους.

14) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε ούτε ενοικίασε αποθηκευτικούς χώρους, όπως προκύπτει από τις βάσεις δεδομένων της Υπηρεσίας (Elenxis, μισθώματα).

15) Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε ούτε συνεργάστηκε με κάποιο λογιστή ο οποίος θα τηρούσε και παρακολουθούσε τις φορολογικές και οικονομικές της υποχρεώσεις, όπως απαιτείται από μια εταιρεία με τέτοιο Κύκλο Εργασιών, αλλά αντίθετα, ευκαιριακά και αποσπασματικά συνεργάστηκε με λογιστή για την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και δήλωση μεταβολής, προκειμένου να μην κινηθούν υποψίες στη Φορολογική Διοίκηση.

16) Από ελεγκτικές επαληθεύσεις σε πελάτες – παραλήπτες των εμπορευμάτων και τιμολόγια εκδόσεως της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκε με βεβαιότητα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει οποιοδήποτε αγαθό και να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία.

Ύστερα από τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι:

Η ελεγχόμενη οντότητα με **διαχειριστή** τον και **υποκρυπτόμενο** τον για το χρονικό διάστημα από 22/3/2018 έως 31/12/2018 εξέδωσε διακόσια τριάντα τρία (233) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για **συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, κατά παράβαση των άρθρων 1 παρ. 2, 3 παρ. 1, 5 παρ. 1, 8 παρ. 1 και 11 παρ. 1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 και της ΠΟΛ 1252/2015. Μεταξύ των ανωτέρω περιλαμβάνονται και τα εξεταζόμενα τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία με λήπτη την επιχείρηση η οποία έλαβε και ανάρτησε τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 202.125,36€ (καθαρή αξία 178.872,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23.253,36€).»

Επειδή, βάσει των όσων αναφέρονται στο σχετικό Δελτίο Πληροφοριών, εκδόθηκε η με αρ.εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα και διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, των ΕΛΠ και του ΚΦΔ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018. Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

Για την εταιρεία:

- Η εν λόγω οντότητα δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση στη δηλωθείσα διεύθυνση (.....), ούτε πάγιο εξοπλισμό ή υλικοτεχνική υποδομή, και από την έρευνα στις βάσεις δεδομένων της υπηρεσίας δεν προκύπτει μίσθωση επαγγελματικού χώρου,

ενώ η υποβληθείσα μίσθωση αφορούσε μη ηλεκτροδοτούμενο διαμέρισμα κατοικίας, το οποίο δεν έγινε ποτέ αποδεκτό από την ίδια ή τον εκπρόσωπό της. Επειδή δεν διαπιστώθηκε να λειτουργεί επιχείρηση στην εν λόγω διεύθυνση, ούτε είχε δηλωθεί υποκατάστημα, ενώ από αυτοψία και μαρτυρίες περιοίκων ουδέποτε ασκήθηκε σχετική δραστηριότητα.

- Στα εξεταζόμενα τιμολόγια δηλώνεται ως τόπος φόρτωσης ο πεζόδρομος της οδού ο οποίος δεν ενδείκνυται για μεταφορές βυτιοφόρων, και τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί με χειρόγραφο τρόπο, χωρίς επισυναπτόμενα συμφωνητικά ή άλλα αποδεικτικά που να αιτιολογούν τη συναλλαγή ή τις διακυμάνσεις τιμής. Παράλληλα, δεν καταχωρήθηκαν σχετικές αγορές στο εσωτερικό της χώρας, ούτε από τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις προκύπτει προμήθεια Γενικότερα, φέρεται να έχει πουλήσει (αγαθά) σε πολλούς και διάφορους στην Ελλάδα πελάτες της, μεγάλης αξίας που δεν αιτιολογούνται από τις αγορές της.

- Για τη χρήση 2018 δηλώθηκαν έσοδα ύψους 784.559,40€ και ζημιές 26.712,71€, με τις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ να περιλαμβάνουν στοιχεία αναντίστοιχα με τις ΜΥΦ και τα τηρούμενα βιβλία, υποδεικνύοντας ανακριβείς δηλώσεις και τεχνητή δημιουργία ζημιών ή μικρών υπολοίπων προς συμψηφισμό. Επειδή κατά το κρίσιμο διάστημα δεν απασχολήθηκε προσωπικό, δεν υπήρχε επαγγελματικό όχημα, ούτε πραγματοποιήθηκε εκμίσθωση για μεταφορές, και η εταιρεία ήταν άγνωστη σε παρόχους ρεύματος ή ταχυδρομικές υπηρεσίες, ενώ αγνόησε και την πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ για προσκόμιση στοιχείων.

Για την προσφεύγουσα

-Η επιχείρηση φέρεται ως λήπτρια των υπό κρίση τεσσάρων εξεταζόμενων φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν από την και τα έχει καταχωρίσει στα λογιστικά της βιβλία, καθώς και στις αντίστοιχες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ.

- Δύο από τα εν λόγω παραστατικά αναγράφουν ως μεταφορικό μέσο φορτηγά οχήματα ιδιοκτησίας της (με αριθμούς κυκλοφορίας), ενώ η σχετική αναγραφή στα υπόλοιπα τιμολόγια φαίνεται να έγινε εκ των υστέρων, χωρίς να συνοδεύεται από συμφωνητικά ή άλλα τεκμήρια που να αποδεικνύουν την ανάθεση της μεταφοράς.

- Αν και προσκομίστηκαν κάποια παραστατικά πληρωμών, δεν διαπιστώθηκε πλήρης εξόφληση των φορολογικών στοιχείων μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ.1158/2016, γεγονός που δημιουργεί ασάφεια ως προς τον τρόπο και το χρόνο εξόφλησης των συναλλαγών.

-Δεν προσκομίστηκαν επαρκείς αποδείξεις διοδίων ή άλλα αποδεικτικά μετακίνησης των φορτηγών προς και από την, ώστε να τεκμηριώνεται η φυσική μεταφορά των αγαθών, ούτε παρουσιάστηκαν σχετικά έγγραφα (π.χ. εντολές αποστολής, δελτία ζύγισης, φορτωτικές).

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή και ικανά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι οι φερόμενες αγορές των εμπορευμάτων πράγματι πραγματοποιήθηκαν είτε από την είτε από άλλο τρίτο πρόσωπο, και δεν αποδείχθηκε η παραλαβή, χρήση ή περαιτέρω διάθεση των αγαθών στην πραγματική της δραστηριότητα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση τέσσερα (4) τιμολόγια καθαρής αξίας 178.872,00€ τα οποία κρίνονται ως εικονικά στο σύνολό τους για τα αγαθά που αναγράφουν.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της και το ID Υπόμνημα που υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας, προβάλλει ότι η κρίση της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων είναι εσφαλμένη και ανεπαρκώς αιτιολογημένη. Υποστηρίζει ότι ενήργησε με καλή πίστη ως προς το πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης, θεωρώντας ότι αυτή λειτουργεί νομίμως και πραγματικά. Περαιτέρω, προβάλλει ότι δεν στοιχειοθετείται παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και, επικουρικώς, ακόμη και αν γίνει δεκτή η εικονικότητα, αυτή αφορά αποκλειστικά το πρόσωπο του εκδότη και όχι τη φύση ή το πραγματικό περιεχόμενο της συναλλαγής. Τέλος, ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής είναι αναπόδεικτες και στερούνται επαρκούς τεκμηρίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, η προσφεύγουσα επιχείρηση, αναφορικά με καθεμία από τις τέσσερις επίμαχες συναλλαγές (13-04-2018, 19-05-2018, 24-05-2018 και 08-06-2018), μεταβάλλει και συμπληρώνει εκ των υστέρων τους αρχικούς της ισχυρισμούς, χωρίς να προσκομίζει σαφή και επαρκή στοιχεία. Συγκεκριμένα, στις αρχικές της απαντήσεις κατά τη διάρκεια του ελέγχου ανέφερε ότι ο πρόεδρος του Δ.Σ. και διευθύνων σύμβουλος κ. οδηγούσε μόνος του το βυτιοφόρο, ενώ μεταγενέστερα προσθέτει ότι τον συνόδευε και εργάτης της εταιρείας. Επιπλέον, ισχυρίζεται αορίστως ότι μετέβη σε αποθήκες ή πρατήρια χωρίς να προσδιορίζει συγκεκριμένες διευθύνσεις ή επίσημα στοιχεία επαγγελματικών εγκαταστάσεων, παραπέμποντας μόνο σε ονόματα (π.χ. και γενικόλογες τοποθεσίες (π.χ.), γεγονός που δεν καθιστά εφικτή την ελεγκτική επαλήθευση.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσπαθεί να στηρίξει τη γνησιότητα των συναλλαγών προβάλλοντας τον εφοδιασμό των οχημάτων με πετρέλαιο, επιχειρεί δε να συσχετίσει ημερομηνίες προμήθειας καυσίμων με τις ημερομηνίες των συναλλαγών, υπονοώντας ότι τα οχήματα είχαν ήδη ανεφοδιαστεί αρκετές εβδομάδες νωρίτερα και παρέμειναν ακινητοποιημένα έκτοτε. Ωστόσο, τέτοιο επιχείρημα δεν γίνεται αποδεκτό, ούτε ανταποκρίνεται στη λογική λειτουργίας μιας επιχείρησης του μεγέθους της

προσφεύγουσας, καθώς προϋποθέτει ότι τα φορτηγά βυτιοφόρα έμειναν αδρανή για χρονικά διαστήματα 1,5 έως 2 μηνών, χωρίς να χρησιμοποιηθούν για καμία άλλη μεταφορά ή διακίνηση εμπορεύματος.

Επειδή, η επίκληση από πλευράς της προσφεύγουσας φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις προς άλλες εταιρείες δεν σχετίζεται με την ουσία του ελέγχου, ο οποίος αφορά αποκλειστικά τις επίμαχες συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της Η αοριστία, οι αντιφάσεις και οι μεταγενέστερες διαφοροποιήσεις στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, καθώς και η έλλειψη σαφών τοποθεσιών και προσώπων, δεν διασφαλίζουν την απαιτούμενη αξιοπιστία και συνέχεια τεκμηρίων ώστε να αποδειχθεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι «τον Μάρτιο του 2018 επισκέφθηκε τα γραφεία μας ο, ο οποίος μας συστήθηκε...», ρόκειται δηλαδή για ένα πρόσωπο και μία επιχείρηση, η οποία ιδρύθηκε μόλις στις 22 Μαρτίου 2018, δηλαδή λίγες μόνο ημέρες πριν από την πρώτη επίμαχη συναλλαγή και ήταν παντελώς άγνωστα έως εκείνη τη χρονική στιγμή. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται επί 32 έτη στον χώρο της εμπορίας, θα αναμενόταν να επιδείξει την απαιτούμενη επιμέλεια, αξιολογώντας τους ενδεχόμενους κινδύνους συνεργασίας με μια νεοσυσταθείσα οντότητα χωρίς ιστορικό και αναγνωρισιμότητα στον κλάδο.

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα φέρεται να ακολούθησε προφορικές οδηγίες του άγνωστου, μέχρι εκείνη τη στιγμή,, για να μεταβεί σε αποθήκες σε στο και στην, χωρίς καμία αναφορά σε συγκεκριμένη ταχυδρομική διεύθυνση ή επαγγελματικά χαρακτηριστικά των χώρων, γεγονός που υπονομεύει την αξιοπιστία των ισχυρισμών της.

Επειδή, η προσφεύγουσα φέρεται να προχώρησε, σε χρονικό διάστημα μικρότερο των δύο μηνών, σε τέσσερις συναλλαγές συνολικής αξίας 202.125,36€ με μία νεοσύστατη εταιρεία, για την οποία δεν είχε προηγούμενη εικόνα, χωρίς να έχει λάβει έγγραφα ή παραστατικά σχετικά με την προέλευση ή τη νομιμότητα του εμπορεύματος. Οι συναλλαγές αυτές έγιναν αποκλειστικά βάσει προφορικών συμφωνιών, όπως χαρακτηριστικά αναφέρει, χωρίς καμία συμβατική διασφάλιση, και με σταδιακά μειούμενη τιμή αγοράς (από 3,05€/κιλό σε 2,70€/κιλό), ενώ δεν υπήρξε καμία συνέχεια ή επανάληψη της συνεργασίας στο μέλλον.

Επειδή, από την πρώτη κιόλας φερόμενη συναλλαγή, η προσφεύγουσα διαπίστωσε ζήτημα σχετικά με τη μη έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από την πωλήτρια επιχείρηση, το οποίο, όπως ισχυρίζεται, ζητήθηκε μεν, αλλά ουδέποτε εκδόθηκε. Παρόλα αυτά, συνέχισε να συνεργάζεται με την ίδια εταιρεία και προέβη σε ακόμη τρεις συναλλαγές, χωρίς να λάβει κανένα πρόσθετο μέτρο διασφάλισης, ενώ μάλιστα επαναλήφθηκε το ίδιο φαινόμενο και

στη δεύτερη περίπτωση μη έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου, στη φερόμενη τρίτη συναλλαγή.

Επειδή, συνεκτιμώντας όλα τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών, καθώς δεν αξιολόγησε στοιχειωδώς τους εμφανείς κινδύνους συνεργασίας με μια νεοσύστατη, άγνωστη και ατεκμηρίωτη επιχείρηση, ούτε προέβη στις αναγκαίες ενέργειες διασταύρωσης και επιβεβαίωσης της ταυτότητας και της δραστηριότητάς της. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει συγκεκριμένα και επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ή περιστατικά που να αποδεικνύουν το αληθές των συναλλαγών, δεδομένου ότι ο φερόμενος εκδότης των τιμολογίων,, και η εταιρεία, σύμφωνα με τα διαπιστωθέντα του ελέγχου, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτοι και δεν διέθεταν καμία πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα ή υποδομή. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν κατέστησε εφικτή την τεκμηρίωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών και δεν απέδειξε τη βασιμότητα των ισχυρισμών της περί μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, δεν διαπιστώθηκε η ολική εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων μέσω του τραπεζικού συστήματος, όπως απαιτείται, και συνεπώς, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου για την έκπτωση των σχετικών δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, περίπτωση β΄, του ν. 4172/2013.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας περιλαμβάνει τα πραγματικά περιστατικά και τις διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά την εταιρεία

Επειδή, από το περιεχόμενο των συνταχθεισών δύο (2) εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης προκύπτει ότι αυτές περιλαμβάνουν τα πραγματικά περιστατικά της σχετικής υπόθεσης για την προσφεύγουσα κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο καθώς και τις ισχύουσες διατάξεις και στο πλαίσιο αυτό καταλογίζονται οι προβλεπόμενες από τη φορολογική νομοθεσία επιβαρύνσεις και ποινές. Συνεπώς, ορθώς η Φορολογική Αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 ως όφειλε στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της η προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν γίνονται δεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την επικύρωση α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	1.263.901,78	1.442.773,78	1.442.773,78	178.872,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				51.872,88
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	46.371,27	98.244,15	98.244,15	
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ	222.445,01	222.445,01	222.445,01	
ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	1.620,00	1.620,00	1.620,00	
ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ ΣΤΑ ΠΙΟ ΠΑΝΩ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	324,00	324,00	324,00	
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.400,00	1.400,00	1.400,00	
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		25.936,44	25.936,44	25.936,44
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	272.160,28	349.969,60	349.969,60	77.809,32

Φορολογικό έτος 2018

Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ

ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	8.496.314,64	8.496.314,64	8.496.314,64	
ΑΞΙΑ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.763.183,38	6.584.311,38	6.584.311,38	178.872,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	1.180.599,97	1.180.599,97	1.180.599,97	
ΥΠΟΛ. ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.254.140,96	1.230.887,60	1.230.887,60	23.253,36
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	73.540,99	63.219,38	63.219,38	10.321,61
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ		12.931,75	12.931,75	12.931,75
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ		6.465,88	6.465,88	6.465,88
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		19.397,63	19.397,63	19.397,63
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	73.540,99	63.219,38	63.219,38	10.321,61

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός (30) ημερών από την κοινοποίησή της.