



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1715

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 346
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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά:

Α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 &

Β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 4.449,73€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 2.224,87€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 2.159,65€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 8.834,25€.

Β) Με την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 4.504,78€ πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), ποσού 2.252,39€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή, ύψους 6.757,17€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Πληροφοριακό Δελτίο της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** (αριθ. πρωτ. εισερχομένου:), ο προσφεύγων του οποίου το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας, βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το για την άσκηση της οποίας τηρεί υποχρεωτικά **Β' κατηγορίας - απλογραφικά βιβλία**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε από τον εκδότη και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 23.274,68€ (καθαρή αξία 18.769,90€ πλέον ΦΠΑ 4.504,78€), τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ**, ο εκδότης τυγχάνει φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο εξέδιδε κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκε:

- 1) η με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, καθώς και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού &
- 2) πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων/βιβλίων, καθώς και των ληφθέντων από τον ανωτέρω εκδότη φορολογικών στοιχείων, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018, στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθ. πρωτ. έγγραφα.

Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκε το με αριθ. **Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)**, καθώς και οι αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 1/11/2024.

Ο προσφεύγων **δεν ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ** και ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των με ημερομηνία θεώρησης **οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου**, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Παραβίαση της αρχής της λυσιτελούς δικαστικής προστασίας καθότι δεν ευθύνεται ο ίδιος για ενδεχόμενες παραβατικές συμπεριφορές έτερων νομικών προσώπων.
3. Αντιφατική η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι η αρμόδια φορολογική αρχή αποδέχτηκε και εκκαθάρισε τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος & ΦΠΑ του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, θεωρώντας αυτές ως πραγματικές.
4. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί αοριστίας ως προς την περιγραφή των εμπορευμάτων, που φέρουν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «**Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου**» του ΚΦΔ 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. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «**Επαρκής αιτιολογία**» 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ 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 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 εξερευθέντα, 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 μετ 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).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/ 23-7-2013) 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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/ 2-6-2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 22**

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

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.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Φ.Π.Α.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 7-11-2000) 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).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 79 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ 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. ...».

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 προσθηθείς 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 εγνώριζε 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:

Α. 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.

Β. 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, σύμφωνα με την ΣτΕ 1238/2018, «[...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματος 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...].».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο περιήλθε σε γνώση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ λαμβάνοντας αριθ. πρωτ. εισερχομένου, προέκυψε ότι ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2018, έλαβε από τον εκδότη και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 23.274,68€ (καθαρή αξία 18.769,90€ πλέον ΦΠΑ 4.504,78€), τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, ήτοι:

A/A	Αριθμός φορ/κού παραστατικού	Ημερ/νία καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α. 24%
1		12/11/2018	5.032,00€	1.207,68€
2		04/12/2018	3.613,90€	867,34€
3		07/12/2018	4.052,00€	972,48€
4		10/12/2018	3.452,00€	828,48€
5		11/12/2018	2.620,00€	628,80€
ΣΥΝΟΛΟ			18.769,90€	4.504,78€

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος με το με αριθ. πρωτ.έγγραφο κοινοποίησε στον προσφεύγοντα:

- 1) την με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, καθώς και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού &
- 2) πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων/βιβλίων, καθώς και των ληφθέντων από τον ανωτέρω εκδότη φορολογικών στοιχείων, που αφορούν το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου με τα με αριθ. πρωτ. έγγραφα θέτοντας στην διάθεση του ελέγχου τα κάτωθι στοιχεία, ήτοι:

- Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής — Τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 5.032,00€ πλέον ΦΠΑ 1.207,68€, ήτοι συνολικής αξίας 6.239,68€ για την αγορά διαφόρων ειδών οικιακής χρήσης.
- Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής — Τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 3.613,90€ πλέον ΦΠΑ 867,34€ , ήτοι συνολικής αξίας 4.481,24€ για την αγορά διαφόρων ηλεκτρικών ειδών και ειδών οικιακής χρήσης.
- Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής — Τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 4.052,00€ πλέον ΦΠΑ 972,48€, ήτοι συνολικής αξίας 5.024,48€ για την αγορά διαφόρων ειδών οικιακής χρήσης.
- Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής — Τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 3.452,00€ πλέον ΦΠΑ 828,48€ , ήτοι συνολικής αξίας 4.280,48€ για την αγορά διαφόρων ειδών οικιακής χρήσης.

- Το με αριθ. Δελτίο Αποστολής — Τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 2.620,00€ πλέον ΦΠΑ 628,80€, ήτοι συνολικής αξίας 3.248,80€ για την αγορά διαφόρων ειδών οικιακής χρήσης,
- Το τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων
- Την από Υπεύθυνη Δήλωση, στην οποία αναφέρεται ότι τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία βιβλία είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων που φυλάσσονται στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, ενώ τα με αριθ. **Δελτία Αποστολής Τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με μετρητά**».
- Καρτέλα λογαριασμού Προμηθευτή

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων προέβη στην έκδοση του με αριθ. **Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)**, καθώς και των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις **20/11/2024**, προκειμένου ο προσφεύγων να παραθέσει, εντός είκοσι (20) ημερών, εγγράφως τις απόψεις του αναφορικά με την πραγματοποίηση των φερόμενων στα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «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, ο προσφεύγων **δεν ανταποκρίθηκε στο ΣΔΕ**, εντός της ταχθείσας εκ του άρθρου 33 του ΚΦΔ 20ήμερης προθεσμίας, προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των με **ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου**, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

Επειδή, σε καμία περίπτωση, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της λυσιτελούς δικαστικής προστασίας, καθότι ο έλεγχος τήρησε όλα τα εκ του νόμου στάδια πριν την σύνταξη των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο 2^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 3^ο ισχυρισμό του αναφέρει ότι στην προκειμένη περίπτωση είναι αντιφατική η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι η αρμόδια φορολογική αρχή αποδέχτηκε και εκκαθάρισε τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος & ΦΠΑ του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων,, θεωρώντας αυτές ως πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** αναφορικά με τον όπως αυτές παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) (ως σελ. 6-7), αναφέρεται ότι:

«Οι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος υποβλήθηκαν μετά τον έλεγχο στην Τα ποσά που βεβαιώθηκαν με τις δηλώσεις της ελεγχόμενης είναι ανεξόφλητα, με τις συνολικές οφειλές (κεφάλαιο και προσαυξήσεις) σήμερα να ανέρχονται σε 6.319.799,37€.

Στα υποβληθέντα έντυπα Ε3 των τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος της [...] επιχείρησης αναγράφονται τα στοιχεία του λογιστή κ. Ο έλεγχος απέστειλε την με αριθμό πρωτοκόλλου πρόσκληση για παροχή πληροφοριών στον κ. με την οποία ζητούσε διευκρινίσεις ως προς τα κάτωθι:

«Στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στα υποβληθέντα έντυπα Ε3 της επιχείρησηςφορολογικών ετών 2017-2018 και 2019 αναγράφονται στα στοιχεία του λογιστή τα δικά σας στοιχεία. Σας καλούμε όπως μας πληροφορήσετε γραπτώς αναφορικά με τα εξής: α) αν συντάξατε και υποβάλλατε εσείς τις τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος, β) σε περίπτωση θετικής απάντησης πληροφορείστε μας με ποιο πρόσωπο ήρθατε σε επαφή, και αν αυτό το πρόσωπο σας προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης για να συντάξετε τις τροποποιητικές δηλώσεις, γ) αποστέλλετε μας μέσω του ηλεκτρονικού υπηρεσιακού ταχυδρομείου το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο προς την επιχείρηση και τα τηρούμενα βιβλία σας (καταχωρίσεις στα έσοδα) φορολογικού έτους 2021 (αναγραφείσα ημερομηνία στα έντυπα Ε3 η 08/02/2021) και τέλος δ) καλείστε όπως μας παράσχετε οποιαδήποτε σχετική πληροφορία έχετε για τον, όπως διεύθυνση κατοικίας, τηλεφωνικό αριθμό επικοινωνίας κ.τ.λ..».

Η πρόσκληση για παροχή πληροφοριών κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό της οντότητας μέσω του πληροφοριακού συστήματος TAXISNET

Στην πρόσκληση για παροχή πληροφοριών ανταποκρίθηκε τηλεφωνικώς όχι ο κ. αλλά ο κ., ο οποίος δήλωσε προφορικά ότι αυτός τελικά υπέβαλε τις τροποποιητικές δηλώσεις της ελεγχόμενης και ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε τα βιβλία του και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αλλά κάποια εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, τα οποία κατά δήλωση του κ. αρχικά δεν είχαν δηλωθεί. Μέσω του e-mail:στάλθηκε το παρακάτω κείμενο στο υπηρεσιακό ηλεκτρονικό ταχυδρομείο με τίτλο «ΓΡΑΠΤΕΣ ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ» με τα ονοματεπώνυμα των και στο τέλος του κειμένου. Το κείμενο παρατίθεται παρακάτω αυτούσιο

«Σε απάντηση της πρόσκλησης για παροχή πληροφοριών στον λογιστήγια τις δηλώσεις εισοδήματος του, έχουμε να δηλώσουμε τα εξής: **Ο συγκεκριμένος φορολογούμενος παρουσιάστηκε ο ίδιος και ζήτησε από τονπου συνεργαζόμαστε, να τροποποιήσει τις δηλώσεις του για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, γιατί δεν είχε δηλώσει όλα τα έσοδα που είχε, προσκομίζοντας τα τιμολόγια εσόδων.**».

Επειδή, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω έκρινε ότι τόσο οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου όσο και το απεσταλμένο έγγραφο μέσω του κ.αποσκοπούσαν στην υποστήριξη των συναλλαγών της ατομικής επιχείρησης του εκδότημε την επιχείρησή Ως εκ τούτου, ο 3^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 4^ο ισχυρισμό του επικαλείται ότι υφίσταται πλήρης και αναλυτική περιγραφή των εμπορευμάτων, που φέρουν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία (ως σελ. 11-13 της ενδικοφανούς προσφυγής), αναφέροντας αναλυτικά ανά τιμολόγιο τα είδη που παρέλαβε από τον εκδότη

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτές παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του

ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) (ως σελ. 33-35), ο εκδότης κρίθηκε ως συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, καθότι:

1. Η [...] επιχείρηση δεν βρέθηκε να λειτουργεί στη δηλωθείσα έδρα της, επί της οδού , ούτε σε καμία άλλη διεύθυνση, και δεν διαπιστώθηκε η διενέργεια επαγγελματικών συναλλαγών, Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΠ. έγγραφο του ιδιοκτήτη του ακινήτου [...] χρησιμοποιούσε το ακίνητο της έδρας ως χώρο διαμονής και έχει εξαφανιστεί τα τελευταία (2) χρόνια. Με την υπ' αριθ. δήλωση στο πληροφοριακό σύστημα στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας δηλώθηκε η λύση της μίσθωσης του ακινήτου της έδρας με ημερομηνία λύσης την Στα υποβληθέντα έντυπα Ε2 του ιδιοκτήτη το μίσθιο της έδρας δηλώνεται ως αποθήκη, ενώ εμφανίζεται ότι η [...] επιχείρηση αποχώρησε από την 01/10/2018 (αναγράφεται ως κενό).

2. Η δραστηριότητα της [...] επιχείρησης (κατασκευή γυναικείων ενδυμάτων με φασόν — υπηρεσίες επιδιόρθωσης ενδυμάτων) καθώς και οι δευτερεύουσες δραστηριότητες, οι οποίες είναι ετερόκλητες, δεν συνάδουν με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την στα οποία στην περιγραφή των εμπορευμάτων αναγράφονται υλικά συσκευασίας. Το μόνο πωληθέν εμπόρευμα που συνάδει με την δευτερεύουσα δραστηριότητα είναι η πώληση χαρτοκιβωτίων.

3. Η [...] οντότητα, βάσει των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων εσόδων — εξόδων (ΜΥΦ), αλλά και των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων (ΜΥΦ) τρίτων επιχειρήσεων σε σχέση με αυτή, δεν προκύπτει να έχει αγορές εμπορευμάτων. Συγκεκριμένα στα ελεγχόμενα έτη 2015-2020 εμφανίζει συνολικές αγορές — δαπάνες 1.191,00€ πλέον ΦΠΑ (έτος 2016), ενώ εμφανίζει πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 8.173.753,64€ πλέον ΦΠΑ. Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία έτους 2015 προς την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 5.912,00€ πλέον ΦΠΑ 1.359,76€ έχουν ήδη κριθεί εικονικά με προγενέστερη έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας μας. Από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει δηλωθεί η διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεις — παραδόσεις) και από το σύστημα VIES δεν διαπιστώθηκε η διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Τέλος, δεν προκύπτουν συναλλαγές με τρίτες χώρες.

4. Βάσει του υπ' αριθ. εγγράφου του αρμοδίου ΕΦΚΑ η [...] επιχείρηση για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 15/06/2020 έχει απασχολήσει συνολικά δεκατρείς (13) εργαζομένους με ειδικότητα Γαζωτές Κεντητές, με τις συνολικές τους αποδοχές να ανέρχονται για όλη την προαναφερθείσα χρονική περίοδο σε 31.829,01€ πλέον εισφορών 13.225,23€. Δεν έχει δηλωθεί εργαζόμενος ως πωλητής ή οδηγός ή διοικητικός υπάλληλος, εργαζόμενοι απαραίτητοι για την δραστηριότητα εμπορίας της ελεγχόμενης βάσει και του φερόμενου μεγάλου κύκλου εργασιών.

5. Βάσει του πληροφοριακού συστήματος οχημάτων ο κ. αγόρασε την 01/06/2018 το με αριθμό κυκλοφορίας Ι.Χ. φορτηγό με μικτό βάρος 2.515, ενώ μέχρι την δεδομένη χρονική στιγμή δεν είχε όχημα στην κατοχή του. Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση αναγράφονται στο πεδίο μεταφορικό μέσο τα οχήματα (αυτοκίνητο 1.598 κυβικών) και (φορτηγό αυτοκίνητο ιδιωτικής χρήσης με μικτό βάρος 2.525), τα οποία ανήκουν σε άλλες επιχειρήσεις. Τα εν λόγω οχήματα δεν είναι δημοσίας χρήσης, οι επιχειρήσεις που τους ανήκουν δεν έχουν δραστηριότητα οδικές μεταφορές και τέλος δεν έχουν δηλωθεί οι πιθανές συναλλαγές στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις. Παρ' όλα αυτά ο έλεγχος απέστειλε σχετικά αιτήματα πληροφοριών στις εν λόγω επιχειρήσεις, οι οποίες όμως δεν ανταποκρίθηκαν. Συνεπώς δεν προκύπτει ο τρόπος μεταφοράς των φερόμενων πωληθέντων εμπορευμάτων.

6. Η περιγραφή των εμπορευμάτων στα φορολογικά στοιχεία που εντόπισε ο έλεγχος είναι αόριστη, χωρίς να προκύπτει σύνδεση με την κατ' είδος διάκριση σχέση με τις ιδιότητες,

χαρακτηριστικά, ποιότητα και αξία των αγαθών. Συγκεκριμένα, μοναδικό εμπόρευμα που σχετίζεται με την δευτερεύουσα δραστηριότητα της ελεγχόμενης, ήτοι τα φερόμενα πωληθέντα χαρτοκιβώτια, αναγράφονται μόνο οι διαστάσεις τους και όχι ποιοτικά χαρακτηριστικά που διαμορφώνουν την τιμή τους, όπως π.χ. βάρος, τύπος (πεντάφυλλα ή τρίφυλλα) και άλλα ειδικά χαρακτηριστικά.

7. Μετά τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας στην επιχείρηση και την κατάσχεση εκδοθέντων Φορολογικών στοιχείων προς αυτήν, ο δεν εμφανίστηκε ο ίδιος στην Υπηρεσία μας αλλά απέστειλε το από έγγραφο υπηρεσιακό ηλεκτρονικό ταχυδρομείο με το οποίο δήλωνε ότι μετέφερε τα εμπορεύματα με το δικό του ΦΙΧ, και δηλώνει ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και με δική του ευθύνη υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ για φορολογικούς λόγους. Ο έλεγχος σημειώνει ότι οι συναλλαγές με τηνάρχισαν το 2016, το ΦΙΧ της ελεγχόμενης αποκτήθηκε μόλις την 01/06/2018, ενώ ακόμα και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία μετά την 01/06/2018 δεν αναγράφεται το συγκεκριμένο όχημα. Αναγράφονται τα με αριθμό κυκλοφορίας και οχήματα άλλων επιχειρήσεων. Δεν προκύπτουν οι μεταφορές των φερόμενων πωληθέντων εμπορευμάτων. Τέλος, το εν λόγω έγγραφο στάλθηκε από την διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail)....., μέσω του εξουσιοδοτημένου προσώπου

8. Δεν επιδείχθηκαν συμβάσεις με τις επιχειρήσεις πελάτες της ελεγχόμενης ή παραγγελιών των εμπορευμάτων. Βάσει των συστημάτων της Υπηρεσίας μας δεν έχουν υποβληθεί από την ελεγχόμενη καταστάσεις συμφωνητικών με τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις.

9. Έχουν υποβληθεί αυθαίρετα οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, τόσο οι αρχικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος όσο και οι τροποποιητικές, με σκοπό δημιουργίας αληθοφανούς λειτουργίας της επιχείρησης. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος υποβλήθηκαν μετά τον έλεγχο στην Τα ποσά που βεβαιώθηκαν με τις δηλώσεις της ελεγχόμενης είναι ανεξόφλητα, με τις συνολικές οφειλές (κεφάλαιο και προσαυξήσεις) σήμερα να ανέρχονται σε 6.319.799,37€.

10. Η φύση των συναλλαγών με την επιχείρηση καταδεικνύεται στο γεγονός ότι σε τρεις (3) περιπτώσεις τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης αναγράφουν έτος μεταγενέστερο της έκδοσής τους, ενώ σε αρκετές περιπτώσεις το έτος έχει εμφανώς διορθωθεί. Τέλος, η επιχείρηση έχει σε τρεις (3) περιπτώσεις καταχωρήσει τα ίδια ληφθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης από δύο (2) φορές και παραδόξως η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων τα ίδια ποσά με την εν λόγω λήπτρια επιχείρηση.

11. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε δύο (2) Προσκλήσεις για διάθεση λογιστικών αρχείων, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπές πληροφορίες και στοιχεία.».

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης τυγχάνει φορολογικώς υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο εξέδιδε κατ' εξακολούθηση εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, το οποίο είχε δηλώσει την έναρξη των εργασιών του στην αρμόδια φορολογική αρχή, αλλά δεν διέθετε τις απαραίτητες υποδομές και το απαιτούμενο προσωπικό για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του (βλ. σελ. 11-13) φέρεται πως παρέλαβε από τον ανωτέρω εκδότη είδη οικιακής χρήσης.

Επειδή, ο προσφεύγων αναφορικά με:

1. την εξόφληση του με αριθ. Δελτίου Αποστολής — Τιμολογίου συνολικής αξίας 6.239,68€, προσκομίσθηκε αποδεικτικό τραπεζικής κατάθεσης ισόποσης αξίας, το οποίο δεν αναγράφει το παραστατικό στοιχείο το οποίο εξοφλείται, ενώ ως καταθέτης δεν αναφέρεται ο λήπτης του τιμολογίου αλλά άλλο φυσικό πρόσωπο επ' ονόματι

2. την εξόφληση των με αριθ. Δελτίων Αποστολής — Τιμολογίων συνολικής αξίας 17.035,0€, με συνολική αξία εκάστου στοιχείου άνω των 3.000,00€ προσκομίσθηκε η με Νο απόδειξη είσπραξης, που αναγράφει την εξόφληση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων με μετρητά και όχι μέσω Πιστωτικού Ιδρύματος.

Επειδή τα ανωτέρω στοιχεία τέθηκαν υπόψη του ελέγχου και απορρίφθηκαν, καθόσον αυτά δεν ήταν ικανά να ανατρέψουν το πόρισμά του για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, ούτε προσκομίζονται περαιτέρω νέα στοιχεία ή νέοι ισχυρισμοί πέραν αυτών που είχαν προβληθεί ενώπιον του ελέγχου και απορρίφθηκαν.

Επειδή, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως αποδείχτηκε ανωτέρω από την αρμόδια ελεγκτική αρχή (ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές (πώληση ειδών οικιακής χρήσης) για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, απορριπτόμενου ως αβάσιμου του 4^{ου} ισχυρισμού του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο ανωτέρω εκδότης δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α., και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών τους στοιχείων, μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων, έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α..

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε περίπτωση που τα ανωτέρω τιμολόγια κριθούν εικονικά, η εικονικότητα, ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, και επιπλέον ενεργούσε με καλή πίστη κατά την εκτέλεση των οικείων συναλλαγών, καθόσον ούτε γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει για τη φορολογική συμπεριφορά της εκδότης, αλλά αντιθέτως οι αναφερόμενες στα φορολογικά στοιχεία πωλήσεις και υπηρεσίες παρασχέθηκαν, ενώ αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και εξοφλήθηκαν με επιταγές.

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999)

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, όταν 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών φέρει ο ίδιος ο προσφεύγων καθόσον η εκδότρια νομική οντότητα είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη (ΣτΕ 1238/2018).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίμαχα στοιχεία αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολό τους, δεδομένου ότι πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη (ΣτΕ 1184, ΣτΕ 1126/2010, ΠΟΛ. 1210/2013). Επιπλέον, ο προσφεύγων

✓ δεν νομιμοποιείται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχειρηματικής του δραστηριότητας την δαπάνη που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. έτους 2018.

✓ δεν νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & ΦΠΑ, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου, ο 1^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, ήτοι:

Α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 &

Β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2018

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

Διαφορά φόρου	4.449,73€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	2.224,87€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.159,65€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.834,25€

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

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

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	4.504,78€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α του ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206)	2.252,39€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	6.757,17€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

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.