



Καλλιθέα, 07 / 04 / 2023

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 925

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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) 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος /Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2016,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Κατόπιν της με αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία των απόΠληροφοριακών Εκθέσεων Εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ν.4172/2013, Κ.Φ.Δ. και ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2016.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, με την από έκθεση ελέγχου της, έκρινε ως εικονική στο σύνολό της την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ (με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον) η οποία εξέδωσε την χρήση 2016 στον προσφεύγοντα, οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία (καθαρής αξίας 110.220,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.452,80 €) για συναλλαγές ανύπαρκτες και ανυπόστατες στο σύνολό τους. Τα φορολογικά αυτά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, καθώς το ελεγχόμενο διάστημα, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία δεν είχε πραγματική υπόσταση αφού δεν διαπιστώθηκε επαγγελματική εγκατάσταση (στη δηλωθείσα έδρα υπήρχε διώροφη εγκαταλειμμένη οικία ιδιοκτησίας του), δεν βρέθηκε αποθηκευτικός χώρος, δεν είχε πραγματοποιήσει εισαγωγές - εξαγωγές εμπορευμάτων, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν πραγματοποίησε αγορές των εμπορευμάτων που φαίνεται να είχε τιμολογήσει, δεν είχε υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων - εξόδων δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση.

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, προέβη στην κατάσχεση των ως άνω εκδοθέντων στον προσφεύγοντα στοιχείων, βάση της υπ' αριθ.Έκθεσης Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων από τα οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων προμηθεύτηκε από την ως άνω εταιρεία 26.400 λίτρα χρώματος και 1.000 λίτρα αστάρι.

Βάσει των ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε, για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις προέβη στην έκδοση του με αριθ.Σημειώματος Διαπιστώσεων, με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων, εισφορών και προστίμων, τα οποία κοινοποιήθηκαν στις 04-11-2022 στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί και να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προέβη στην οριστικοποίηση των διαπιστωθεισών κατά τα ανωτέρω παραβάσεων και στην έκδοση των εξής καταλογιστικών πράξεων της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου:

-της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 59.870,49 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 29.935,25 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.169,64 €, ήτοι συνολικό ποσό 100.975,38 €.

-της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 26.356,80 €, πλέον

πρόσθετου φόρου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 13.178,40 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 39.535,20 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η επιβολή τέτοιων προστίμων και φόρων παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.
- Εσφαλμένη εκτίμηση της φορολογικής αρχής καθώς τα εν λόγω τιμολόγια ανταποκρίνονται σε υλικά που πραγματικά έλαβε από την ατομική επιχείρησηκι ως εκ τούτου είναι αδιάφορο το γεγονός αν υφίσταται εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Οι εκθέσεις ελέγχου στερούνται σχολιασμού και ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή, βάσει της νομολογίας του ΣΤΕ, δεν ανταποκρίνεται επαρκώς στα αποδεικτικά της καθήκοντα.

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις των παρ. 1 και 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.»

5. [.....] 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 εταιρία, 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 παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ 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 22 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 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.1071/31.3.2015, με θέμα: Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. [170/2014](#) Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 170/2.6.2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.:

«...Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, 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).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποίησας τη

σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση ν της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του συναφούς ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ». Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C- 0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C- 80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 875/2012, 68-70/2011, ΣΤΕ 1375/2010, ΣΤΕ 881/2002 κ.ά.).»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο **άρθρο 32§1 περιπτ. β του ν. 2859/2000**:
«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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1097/2016** σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», με την οποία κοινοποιήθηκε η **134/2016** γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωση σας την με αριθ. ΓΝΣΚ 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ 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 τις διατάξεις του **αρθ. 5 του Ν.4308/2014** (ΕΛΠ), ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

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 συναλασσόμενους 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. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«...όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).».

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, με την **ΣΤΕ 1238/2018** κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του 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 τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων έλαβε από την ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 110.220,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.452,80 €, για την προμήθεια 26.400 λίτρων χρώματος και 1.100 λίτρων αστάρι. Η εν λόγω προμηθεύτρια επιχείρηση, σύμφωνα με τις απόπληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, έχει κριθεί ως εικονική στο σύνολό της με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον Αναλυτικότερα σύμφωνα με τα αναφερθέντα στις σχετικές εκθέσεις, για την εν λόγω προμηθεύτρια εταιρεία διαπιστώθηκε ότι:

- Στη δηλωθείσα έδρα της ατομικής επιχείρησης, δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε επαγγελματική εγκατάσταση. Την έδρα της αποτελούσε ένα παλαιό ακίνητο ιδιοκτησίας, ο οποίος βάσει πληρεξουσίου ενεργούσε αποκλειστικά για λογαριασμό της

- Η εν λόγω έδρα δεν βρέθηκε να διατηρεί αποθηκευτικό χώρο, ούτε είχε δηλωθεί κάποιος άλλος χώρος προκειμένου να δικαιολογείται η διακίνηση και εμπορία τόσο μεγάλων ποσοτήτων υλικών.

- Λαμβάνοντας υπόψη το εύρος των δηλωθέντων δραστηριοτήτων της, αφενός δεν διέθετε τη απαιτούμενη υλικοτεχνική υποδομή και αφετέρου από πληροφορίες από το ΕΦΚΑ Ηρακλείου, δεν βρέθηκε να απασχολεί εξειδικευμένο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Αντιθέτως για την περίοδο που υπέβαλε ΑΠΔ ασφάλιζε δύο (2) εργαζόμενους (τον και τον, πατέρα του πρώτου) με κωδικό ειδικότητας, «υπάλληλοι γραφείου».

- Από πληροφορίες της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (ΔΗΛΕΔ) τμήμα Γ' Τελωνείων του Υπουργείου Οικονομικών δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών — εξαγωγών και διαμετακόμισης για την εν λόγω εταιρεία και για το σχετικό χρονικό διάστημα, όπως και από το πληροφοριακό σύστημα «TAXIS», υποσύστημα ΦΠΑ (VIES) δεν φαίνεται να είχαν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων.

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών φαίνεται ότι τη χρήση 2016 είχε εκδώσει δώδεκα (12) φορολογικά στοιχεία σε τρεις (3) πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 159.550,00 ευρώ, ωστόσο δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο και δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση. Επίσης τα υλικά που αναγράφονται στα εκδοθέντα στον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία, δεν προκύπτουν από αγορές της.

- Από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει, στα περισσότερα δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έχουν μεταφερθεί τα εμπορεύματα που φαίνεται να είχε πωλήσει, ενώ όπου αναγράφονταν αριθμός κυκλοφορίας, αναφέρονταν Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα για τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία μεταφοράς των αγαθών (φορτωτικές) ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που θα αποδείκνυε την πραγματοποίηση της μεταφοράς.

- Η, σύμφωνα με πληροφορίες από το Αστυνομικό Τμήμα, εργάζεται ως καθαρίστρια και κανένας από τους λήπτες δεν την γνωρίζει και δεν συνεργάστηκε μαζί της.

- Δεν έχει εκπληρώσει καμία φορολογική της υποχρέωση και έχει εξαφανισθεί.

Επειδή, και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον λήπτη προσφεύγοντα δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του η πραγματοποίηση των συναλλαγών. Σημειώνεται όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην από πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, τα 26.400 λίτρα χρώματος και 1.100 λίτρα αστάρι που προμηθεύτηκε ο προσφεύγων με τα εν λόγω τιμολόγια, θα έπρεπε ο προσφεύγων να είχε καλύψει 211.200 τ.μ., καθώς σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές των συγκεκριμένων χρωμάτων, η συσκευασία των 10 λίτρων αντιστοιχεί σε κάλυψη 80 τ.μ., ωστόσο ο προσφεύγων ως έχοντας το βάρος της απόδειξης δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, όπως επιμέτρηση εργασιών έργου, ώστε να αποδείξει ότι χρησιμοποίησε τα εν λόγω υλικά ή μέρος αυτών.

Επίσης δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης για το σύνολο των εν λόγω τιμολογίων. Σύμφωνα με την από σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 7 – 8), δεδομένου ότι για την πληρωμή μέρους της αξίας αυτών χρησιμοποιήθηκαν επιταγές ποσού 100.000,00 ευρώ, οι οποίες εμφανίζεται να έχουν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα, σε διαταγή της ζητήθηκαν από την ελεγκτική αρχή περαιτέρω πληροφορίες από τις Διευθύνσεις Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζαςκαι της, οι οποίες ανταποκρινόμενες απέστειλαν φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των επίμαχων επιταγών, από τις οποίες προκύπτει ότι:

-ποσό 83.000,00 ευρώ εισπράχθηκε από τον ίδιο τον προσφεύγοντα,

-ποσό 10.000,00 ευρώ εισπράχθηκε από τον, διαχειριστή της εταιρείας, προς εξόφληση υποχρέωσης του προσφεύγοντος,

- ποσό 7.000,00 ευρώ εισπράχθηκε από την

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, φορολογικά ανύπαρκτος πρέπει να θεωρηθεί και ο εκδότης φορολογικού στοιχείου, ο οποίος έχει κάνει μεν έναρξη κάποιου επιτηδεύματος, πλην όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει οιοδήποτε είδους υπηρεσίες. Εν προκειμένω ο έλεγχος απέδειξε επαρκώς και τεκμηριωμένα την ανυπαρξία των υπό κρίση συναλλαγών λόγω του ότι η εκδότρια των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ως εκ τούτου **δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθεί και θέμα καλής πίστης του λήπτη** (ΣΤΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013) ενώ επίσης και από την πλευρά του προσφεύγοντος δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ και του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και των σχετικών οδηγιών της Διοίκησης, δεν αναγνώρισε τις υπό κρίση αγορές και καταλόγισε τις σχετικές διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στις απόπληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, όσο και στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **επικύρωση** των παρακάτω οριστικών πράξεων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού Έτους 2016,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού Έτους 2016

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

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	59.870,49
ειδική εισφορά αλληλεγγύης	11.169,64
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	29.935,25
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	100.975,38

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016)

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	26.356,80
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ΚΦΔ	13.178,40
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	39.535,20

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.