



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/11/2024

Αριθμός απόφασης: 2958

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351

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) (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **01/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, κατά των:

Α) Με αριθμό/08-10-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 7 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Β) Με αριθμό/08-10-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Γ) Με αριθμό/08-10-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Δ) Με αριθμό/08-10-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, άρθρου 55 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τους με αριθμό πρωτ./28-04-2021 Πρόσθετους Λόγους Ενδικοφανούς Προσφυγής.
6. Την από 25/05/2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.
7. Την με αριθμό/01-09-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Την με αριθ. καταχώρησης/2021 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθ./01-09-2021 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και ειδικότερα κατά των με αριθμό/2020 και/2020 προσβαλλόμενων με αυτήν πράξεων.
9. Την με αριθμό/2023 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα Γ' Διακοπών επί της με αριθμό/2021 προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθ./01-09-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας - κατά το μέρος που στρέφεται κατά των με αριθμό/2020 και/2020 καταλογιστικών πράξεων - και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου αυτή να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων ζητημάτων που τέθηκαν με την συγκεκριμένη ενδικοφανή προσφυγή.
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/04/2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/08-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 2.881,80 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 864,54 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **3.746,34 €**.

Με την με αριθμό/08-10-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου, άρθρου 55, παρ.2δ' του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **2.547,25 €** επειδή διαπιστώθηκε ότι έλαβε πενήντα πέντε (55) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 περ. ε' του ν.4174/2013, καθαρής αξίας 22.150,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 5.094,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1β και 3 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (5.094,50 € * 50% = 2.547,25 €).

Κατά των ως άνω, μεταξύ άλλων προσβαλλόμενων πράξεων, ο προσφεύγων άσκησε την υπό κρίση με αριθμό πρωτ./01-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ./01-09-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

Κατά της ανωτέρω αναφερόμενης απορριπτικής απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων άσκησε τη με αριθ. καταχώρησης/2021 δικαστική προσφυγή ενώπιον του

Διοικητικού Πρωτοδικείου, το οποίο με την υπ' αριθ. Α...../2023 Απόφασή του δέχτηκε την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακύρωσε την υπ' αριθ./01-09-2021 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατά το μέρος που στρεφόταν κατά των με αριθμό/2020 και/2020 καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, και ανέπεμψε την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να αποφανθεί επί των μη εξετασθέντων ζητημάτων που τέθηκαν με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή.

Οι με αριθμό/2020 και/2020 προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εξετάζονται με την παρούσα απόφαση, εδράζονται στις από 08/10/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2δ' του ν.4174/2013, συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμό/15-01-2020 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 15/09/2020 το υπ' αριθμ. πρωτ./10-09-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρου 28 παρ.1 του ν.4174/2013) μαζί με τις Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προσδιορισμού προστίμων, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε.

Σύντομο ιστορικό:

Από τον έλεγχο που έγινε στα βιβλία και στοιχεία χρήσης 2014 του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη», διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρίσει και έχει συμπεριλάβει στις δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., δαπάνες αξίας 22.150,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 5.094,50 € του εκδότη Α.Φ.Μ....., που έχει κριθεί εκδότης εικονικών στοιχείων ως προς τη συναλλαγή από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016.

Ο έλεγχος απέρριψε τις δαπάνες, ως αναλυτικά φαίνονται στον παρακάτω πίνακα, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης, και καταλόγισε παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2014.

| A/A | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΦΠΑ | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ |
|-----|------------|-------------|------------|-------------|-------|---------------|
| 1 | 17/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 2 | 16/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 3 | 15/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 4 | 14/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 5 | 13/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 6 | 11/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 7 | 10/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 8 | 09/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 9 | 09/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 10 | 08/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 11 | 07/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 12 | 06/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 13 | 05/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 14 | 04/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 15 | 03/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 16 | 01/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 17 | 22/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 18 | 21/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 19 | 20/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 20 | 19/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |

| | | | | | | |
|----|------------|-------|--------|-----------|----------|-----------|
| 21 | 18/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 22 | 24/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 23 | 23/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 24 | 26/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 25 | 25/10/2014 | ..... | ..... | 400,00 | 92,00 | 492,00 |
| 26 | 03/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 27 | 11/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 28 | 14/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 29 | 02/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 30 | 01/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 31 | 30/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 32 | 29/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 33 | 28/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 34 | 26/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 35 | 09/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 36 | 10/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 37 | 11/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 38 | 13/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 39 | 05/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 40 | 19/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 41 | 08/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 42 | 27/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 43 | 12/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 44 | 18/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 45 | 20/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 46 | 21/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 47 | 16/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 48 | 15/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 49 | 16/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 50 | 04/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 51 | 22/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 52 | 23/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 53 | 24/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 54 | 25/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| 55 | 07/09/2014 | ..... | ..... | 405,00 | 93,15 | 498,15 |
| | | | ΣΥΝΟΛΟ | 22.150,00 | 5.094,50 | 27.244,50 |

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

- Αρχή της εφαρμογής αναδρομικά της επεικέστερης διάταξης, επιβλήθηκαν διπλά πρόστιμα για την ίδια παράβαση, ενώ έπρεπε να επιβληθεί ένα, αντίστοιχα ανά πεδίο φορολογίας, και δη το πιο επεικές – Παράβαση νόμου.
- Δεν είναι εικονικά τα φερόμενα τιμολόγια για τον λήπτη, πραγματικές συναλλαγές και καλή πίστη αυτού – Παραβίαση νόμου.
- Εσφαλμένη αιτιολογία, όχι πλήρης, ειδική και επαρκής – Παραβίαση νόμου.
- Η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή είναι εμπρόθεσμη καθώς στις 10/03/2021 και στις 23/03/2021 παρέλαβε κάποια από τα έγγραφα του φακέλου, ενώ δεν έχει παραλάβει ακόμη το σύνολο των αιτηθέντων στοιχείων. Η προθεσμία των τριάντα (30) ημερών του άρθρου 63

παρ.1 του ν.4174/2013 άρχεται από τότε που ο αιτών έλαβε πλήρη γνώση της πράξης, δηλαδή όλη την αιτιολογία της.

Επειδή, αναφορικά με το εμπρόθεσμο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αυτό κρίθηκε με την με αριθμό/2023 Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία έγιναν δεκτοί οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και προς τούτο εξετάζεται η υπό κρίση υπόθεση στην ουσία της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα ορίζονται οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: 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 την απόφαση **116/2013 ΣΤΕ** «..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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 πραγματοποιήσεώς 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 απόφαση **ΣΤΕ 1404/2015**: « ...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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο...».

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

«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, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο (ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 1313/2013).

Επειδή, εν προκειμένω, ο εκδότης με Α.Φ.Μ., κρίθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων εξ ολοκλήρου, για τους κάτωθι λόγους:

«1. Καταλληλότητα επαγγελματικών εγκαταστάσεων.

Ο έλεγχος δεν δύναται να διενεργήσει αυτοψία στην επαγγελματική εγκατάσταση καθώς έχει γίνει διακοπή των εργασιών. Ωστόσο διαπιστώθηκε ότι ως έδρα της παραπάνω δραστηριότητας της έχει δηλωθεί επαγγελματική εγκατάσταση στην οδό Καρτεράς Ηρακλείου. Από το πληροφοριακό σύστημα περιουσίας της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει υποβάλει ποτέ δήλωση περιουσιακής κατάστασης Ε9, άρα δεν έχει ακίνητα στην κατοχή του και συνεπώς η έδρα δεν βρίσκεται σε ιδιόκτητο χώρο. Επίσης στο μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (έντυπο Ε3) με αρ...../14 που υποβλήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013) δεν είναι συμπληρωμένος ο πίνακας Ε, όπου απεικονίζονται τα ενοίκια που καταβλήθηκαν, συνεπώς δεν εκμισθώθηκε χώρος για την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας. Τέλος από την ηλεκτρονική υπηρεσία προβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας δεν εντοπίστηκαν μισθωτήρια που να έχουν υποβληθεί ηλεκτρονικά ούτε έχει καταχωρηθεί προγενέστερο μισθωτήριο συμβόλαιο στο σύστημα NeoTaxis της υπηρεσίας μας.

2. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα μεταφορικών μέσων ή μεταφορά μέσω τρίτων.

Η ελεγχόμενη κατά την ελεγχόμενη χρήση 01/01/2013-31/12/2013 είχε στην κατοχή της δύο επιβατικά αυτοκίνητα. Το με αρ. κυκλοφορίας το οποίο βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 02/11/2015 και το με αρ. κυκλοφορίας που βρίσκεται σε ακουσία ακινησία από 20/12/2017.

Συνεπώς η ελεγχόμενη διαθέτει ιδιόκτητα μεταφορικά που είναι αντικειμενικά αδύνατο να εκτέλεσαν τις μεταφορές εμπορευμάτων (σίδηρο, τσιμέντο κ.α.) που αναφέρονται στα τιμολόγια. Σε κάποια Δ.Α. - Τιμολόγια αναγράφεται ο αρ. κυκλοφορίας φορτηγό το οποίο ανήκει στον με ΑΦΜ:....., με τον οποίο όμως δεν φαίνεται να υπάρχει καμία οικονομική συναλλαγή.

3. Ανυπαρξία ή ακαταλληλότητα τεχνικού εξοπλισμού.

Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων συνεπώς δεν έχει στην διάθεση του ούτε παραστατικά για αγορά παγίων ούτε το μητρώο παγίων. Ο έλεγχος αναζήτησε επίσης από το Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών, από το

Τμήμα Μητρώου Μηχανημάτων Έργου και Έγκρισης την τυχόν δήλωση μηχανημάτων έργων της ελεγχόμενης και έλαβε αρνητική απάντηση (αρ. εισερ. πρωτ./15-11-2019).

4. Ανυπαρξία προσωπικού για την εκτέλεση των εργασιών.

Στα συμφωνητικά για την εκτέλεση των έργων που προσκομίστηκαν από τους αντισυμβαλλόμενους, αναφέρουν ότι η δαπάνη προσωπικού βαρύνει την ελεγχόμενη. Ο έλεγχος με το με αρ. πρωτ./08-10-2019 έγγραφο αναζήτησε από τον ΕΦΚΑ την καρτέλα εργοδότη και τις αναλυτικές ΑΠΔ που έχει καταθέσει η ελεγχόμενη. Ως απάντηση στο προαναφερθέν έγγραφο στάλθηκε το με αρ. πρωτ......./..... έγγραφο που αναφέρει ότι «ο συγκεκριμένος εργοδότης είναι αναπόγραφος στο ΙΚΑ και επομένως δεν υπάρχει απασχόληση προσωπικού». Συνεπώς η ελεγχόμενη δεν διαθέτει προσωπικό για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφει στα τιμολόγια της.

5. Ανυπαρξία αγορών και δαπανών

Η ελεγχόμενη για τις χρήσεις 2014-2015-2016 έχει υποβάλει ΜΥΦ (συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών).

Για την χρήση 2014 στις υποβληθείσες καταστάσεις δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες, έξοδα ούτε αγορές ενώ έχουν καταχωρηθεί έσοδα αξίας 1.616.341,90€ πλέον ΦΠΑ 371.773,83€. Από τη διασταύρωση που διενεργήθηκε με τις καταστάσεις εξόδων αντισυμβαλλομένων δεν προέκυψαν διαφορές.

5. Πληρωμή από πελάτες

Στις περισσότερες των περιπτώσεων οι πληρωμές γίνονται τοις μετρητοίς καθώς πρόκειται για φορολογικά παραστατικά καθαρής αξίας έως 500€. Για τις περιπτώσεις που οι αντισυμβαλλόμενοι ισχυρίστηκαν ότι εξόφλησαν τον ελεγχόμενο με επιταγές ο έλεγχος απέστειλε συστημένες επιστολές στις τράπεζες προκειμένου να αναζητηθούν όλες οι επιταγές πληρωμής του ελεγχόμενου από τους πελάτες του και να αναζητηθεί από τις Τράπεζες, αν πράγματι έχουν εισπραχθεί οι επιταγές και από ποιόν.

Συγκεκριμένα στάλθηκαν τα εξής έγγραφα:

στην Α.Ε. τα με αρ. πρωτ./22-4-2020 και/15-06-20, στην Τράπεζα τα έγγραφα με αρ. πρωτ......./25-6-2020 και/15-6-20, στην με αρ. πρωτ./22-04-20 και/25-6-20, στην το με αρ.πρωτ......./15-06-20 και/25-6-20

Από τις απαντήσεις των τραπεζών διαπιστώθηκε ότι ο τελικός αποδέκτης των χρημάτων δεν είναι ο ίδιος με τον φερόμενο εκδότη των τιμολογίων. Έτσι εμφανίζονται τρίτα πρόσωπα να εισπράττουν ως τελικοί αποδέκτες χωρίς να υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που να τους συνδέει.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο καθώς δεν διέθετε επαγγελματική δραστηριότητα στη διεύθυνση που δήλωνε, δεν διέθετε εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους, δεν απασχολούσε προσωπικό, δεν διέθετε μεταφορικά μέσα και εν γένει υλικοτεχνική υποδομή, δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και πρώτων υλών ενώ δήλωσε έσοδα αξίας 1.616.341,90 € για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πραγματικές καθώς ο ίδιος προμηθεύτηκε τα αναγραφόμενα υλικά (πέτρα κτιρίων) και τα χρησιμοποίησε στα έργα που παρέδωσε. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει

αντίγραφα συμβάσεων έργου και αντίγραφα εσόδων (τιμολόγια παροχής υπηρεσιών), για εργασίες πέτρινων κατασκευών.

Επειδή, για τα πενήντα πέντε (55) φορολογικά στοιχεία έκδοσης του με Α.Φ.Μ. και λήπτη τον προσφεύγοντα, συνολικής καθαρής αξίας 22.150,00 €, τα οποία εκδόθηκαν από 01/09/2014 έως 26/10/2014, με συνολική αξία εκάστου μικρότερη των 500,00 €, δεν προσκομίζεται καμία απόδειξη είσπραξης του εκδότη, ούτε σημειώνεται πάνω στα παραστατικά πώλησης η πληρωμή τοις μετρητοίς ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν διασφάλισε ούτε δημιούργησε αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) ώστε να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών με τον ως άνω εκδότη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 15 του ν.4308/2014.

Δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2δ' του άρθρου 55 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015):

«4. α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015):

«8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες εξετάζονται με την παρούσα απόφαση, ήτοι οι με αριθμό/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.55 παρ.2δ' του ν.4174/2013, εκδόθηκαν ορθά, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκτεθείσες διατάξεις, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί επιβολής διπλού πρόστιμου πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. ν.4174/2013:

«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 της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. ν.4174/2013:

«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ΚΔΔ (ν. 2690/1999):

«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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/10/2020 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου ΚΦΔ (άρθ. 55 2δ' ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **01/04/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, (εξεταζόμενης βάσει της με αριθμό/2023 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου - μόνο κατά το μέρος που στρέφεται κατά των με αριθμό/2020 και/2020 καταλογιστικών πράξεων) και την επικύρωση των:

A) Με αριθμό/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014.

B) Με αριθμό/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 55 2δ' ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, φορολογικού έτους 2014.

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

A) Η με αριθμό/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014.

| ΑΝΑΛΥΣΗ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | Δ.Ε.Δ. | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|----------------------------|----------------|----------------|---------------|-----------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 66.936,10 | 66.936,10 | 66.936,10 | |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 64.072,10 | 41.922,10 | 41.922,10 | 22.150,00 |
| Φόρος εκροών | 15.395,30 | 15.395,30 | 15.395,30 | |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 17.608,00 | 12.513,50 | 12.513,50 | 5.094,50 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 2.212,70 | | | 2.212,70 |
| Χρεωστικό υπόλοιπο | | 2.881,80 | 2.881,80 | 2.881,80 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ | | 864,54 | 864,54 | 864,54 |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | | 3.746,34 | 3.746,34 | 3.746,34 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 2.212,70 | | | 2.212,70 |

B) Η με αριθμό/2020 Π.Ε.Π., φορολογικού έτους 2014

2.547,25 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α
ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ**

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.