



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/01/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 265

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 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).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού και, κατά: α) της υπ' αριθμ. /**29-08-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2018** και β) της υπ' αριθμ. /**29-08-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 29/08/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **13-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 13/09/2023, και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**29-08-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.969,63 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 2.484,81 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.454,44 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./**29-08-2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.122,79 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.021,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.143,93 ευρώ**.

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος έχει ως αντικείμενο εργασίας το χονδρικό εμπόριο άλλων ειδών οικιακής χρήσης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ή μη των υποχρεώσεων του ως προς τις διατάξεις περί Φ.Π.Α (Ν. 2859/2000), στα φορολογικά έτη **2018** και **2019**, σύμφωνα με την με αριθμό/**02-06-2023** εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν διαπιστώσεων κατά την ολοκλήρωση του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη **2018-2019** που πραγματοποιήθηκε κατόπιν της υπ'αριθμ./**2022** εντολής φορολογικού ελέγχου.

Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, και όσον αφορά στις παραδόσεις, διαπιστώθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο ότι εκδόθηκαν τα κάτωθι Τιμολόγια Πώλησης με πελάτες εγκαταστημένους σε άλλο κράτος-μέλος :

ΕΤΟΣ 2018

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΑΞΙΑ	ΧΩΡΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ
25/1/2018			1.402,50	Βουλγαρία
9/2/2018			30,00	Κύπρος
8/3/2018			200,00	Κύπρος
8/3/2018			210,00	Κύπρος
21/3/2018			100,00	Κύπρος
21/3/2018			100,00	Κύπρος
27/3/2018			552,00	Κύπρος
2/4/2018			375,00	Κύπρος
12/4/2018			1.500,00	Βουλγαρία
23/4/2018			500,00	Κύπρος

23/4/2018	.....	.....	60,00	Βουλγαρία
25/4/2018	.....	.....	60,00	Κύπρος
10/5/2018	.....	.....	991,00	Κύπρος
12/5/2018	.....	.....	29,00	Κύπρος
23/5/2018	.....	.....	200,00	Κύπρος
24/5/2018	.....	.....	400,00	Κύπρος
5/6/2018	.....	.....	30,00	Κύπρος
6/6/2018	.....	.....	370,00	Κύπρος
13/6/2018	.....	.....	277,50	Κύπρος
19/6/2018	.....	.....	1.000,00	Κύπρος
27/6/2018	.....	.....	50,00	Κύπρος
3/7/2018	.....	.....	720,00	Κύπρος
9/7/2018	.....	.....	310,00	Κύπρος
17/7/2018	.....	.....	561,70	Κύπρος
17/7/2018	.....	.....	300,00	Κύπρος
25/7/2018	.....	.....	1.270,00	Κύπρος
26/7/2018	.....	.....	470,00	Βουλγαρία
30/7/2018	.....	.....	500,00	Βουλγαρία
1/8/2018	.....	.....	306,00	Βουλγαρία
3/8/2018	.....	.....	500,00	Βουλγαρία
6/8/2018	.....	.....	500,00	Βουλγαρία
6/9/2018	.....	.....	501,12	Κύπρος
7/9/2018	.....	.....	1.000,00	Κύπρος
13/9/2018	.....	.....	2.356,00	Κύπρος
17/9/2018	.....	.....	120,00	Κύπρος
18/9/2018	.....	.....	590,00	Κύπρος
17/10/2018	.....	.....	40,00	Κύπρος
18/10/2018	.....	.....	320,00	Κύπρος
31/10/2018	.....	.....	425,00	Βουλγαρία
31/10/2018	.....	.....	150,00	Κύπρος

1/11/2018	.....	.....	140,00	Βουλγαρία
19/11/2018	.....	.....	160,00	Βουλγαρία
20/11/2018	.....	.....	182,00	Κύπρος
27/11/2018	.....	.....	680,00	Κύπρος
5/12/2018	.....	.....	168,00	Κύπρος
ΣΥΝΟΛΟ			20.706,82	

ΕΤΟΣ 2019

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΑΞΙΑ	ΧΩΡΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ
12/11/2019			1.400,00	Κύπρος
19/11/2019			2.024,10	Κύπρος
18/11/2019			440,00	Κύπρος
7/11/2019			333,00	Κύπρος
7/11/2019			445,00	Κύπρος
11/10/2019			362,00	Κύπρος
16/10/2019			1.267,90	Κύπρος
11/10/2019			330,00	Κύπρος
27/9/2019			264,00	Κύπρος
6/9/2019			102,00	Κύπρος
5/9/2019			160,00	Κύπρος
2/9/2019			200,00	Κύπρος
30/8/2019			800,00	Κύπρος
23/8/2019			408,00	Κύπρος
23/8/2019			763,00	Κύπρος
9/8/2019			620,00	Κύπρος
8/8/2019			327,50	Κύπρος
8/8/2019			413,50	Κύπρος
2/8/2019			300,00	Κύπρος
2/8/2019			200,00	Κύπρος
2/8/2019			497,20	Κύπρος
31/7/2019			384,00	Κύπρος
26/7/2019			300,00	Κύπρος
24/7/2019			600,00	Κύπρος
19/7/2019			574,00	Κύπρος
13/7/2019			1.151,50	Βουλγαρία
5/7/2019			250,00	Κύπρος
5/7/2019			100,00	Κύπρος
4/7/2019			160,00	Κύπρος
21/6/2019			1.171,20	Κύπρος
6/6/2019			647,50	Κύπρος

6/6/2019	.....	.....	400,00	Κύπρος
6/6/2019	.....	.....	1.000,00	Κύπρος
6/6/2019	.....	.....	2.195,00	Κύπρος
28/6/2019	.....	.....	219,50	Κύπρος
28/6/2019	.....	.....	838,40	Κύπρος
27/6/2019	.....	.....	50,00	Κύπρος
25/6/2019	.....	.....	1.400,00	Κύπρος
29/5/2019	.....	.....	330,00	Κύπρος
20/5/2019	.....	.....	1.115,00	Κύπρος
16/5/2019	.....	.....	500,00	Κύπρος
8/5/2019	.....	.....	100,00	Κύπρος
13/4/2019	.....	.....	300,00	Βουλγαρία
11/4/2019	.....	.....	1.107,00	Κύπρος
9/4/2019	.....	.....	288,00	Κύπρος
1/4/2019	.....	.....	489,00	Κύπρος
22/3/2019	.....	.....	200,00	Κύπρος
21/3/2019	.....	.....	627,00	Κύπρος
21/3/2019	.....	.....	1.000,00	Κύπρος
28/2/2019	.....	.....	150,00	Κύπρος
21/2/2019	.....	.....	1.131,00	Κύπρος
20/2/2019	.....	.....	216,00	Κύπρος
15/1/2019	.....	.....	500,00	Κύπρος
ΣΥΝΟΛΟ			31.151,30	

Με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συγκεκριμένα επειδή δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις που απορρέουν από τις διατάξεις θέσης εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από Φ.Π.Α. καθώς δεν επιβεβαιώθηκε η νόμιμη πραγματοποίηση των εν λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων και ειδικότερα η φυσική μεταφορά των αγαθών από το Ελληνικό έδαφος στο κράτος μέλος απόκτησης (Κύπρο, Βουλγαρία), ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν τύγχαναν ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την Ελλάδα προς τις ως άνω χώρες, ήτοι πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα κατά το άρθρο 28 του Ν. 2859/2000, αλλά εγχώριες πωλήσεις υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., ο οποίος Φ.Π.Α. καταλογίστηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Μη στοιχειοθέτηση της φερόμενης παράβασης.

Δεν έχει παρατηρηθεί καμία διαφορά μεταξύ των βιβλίων της επιχείρησης και των ήδη υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Π.Α., πράγμα που υποδηλώνει απόλυτη ένδειξη νομιμότητας και καμία πρόθεση φοροδιαφυγής. Επιπλέον, τα δεδομένα που έχει τηρήσει στα φορολογικά του βιβλία και τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που έχει υποβάλει ταυτίζονται απόλυτα με τα δεδομένα των Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων που παρατίθενται από την Φορολογική Αρχή στην Ειδική Έκθεση Ελέγχου.

- Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Προσκομίστηκε στον έλεγχο πλήθος αντιγράφων τραπεζικής εξόφλησης και τα αντίστοιχα τιμολόγια. Η μεταφορά και η πληρωμή των μεταφορών αποτελούν ευθύνη των αγοραστών και όχι της δικής του επιχείρησης. Όλες οι συναλλαγές φαίνονται στους Ανακεφαλαιωτικούς πίνακες της επιχείρησης, γεγονός που αποδεικνύει πως δεν υπήρχε καμία πρόθεση φοροδιαφυγής. Έχει αποδείξει πλήρως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή, ήτοι ότι μεταβιβάστηκε στις αγοράστριες εταιρίες το δικαίωμα να διαθέτουν ως κύριες τα εμπορεύματα, ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν σε έτερο κράτος-μέλος της Ε.Ε. και ότι απομακρύνθηκαν πραγματικά από το ελληνικό έδαφος.

- Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.
- Ελλιπής αιτιολογία της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 Κώδικα ΦΠΑ: (Ν. 2859/2000) «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) [...], δ) η εισαγωγή αγαθών, τα οποία στη συνέχεια αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον εισαγωγέα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του και για λογαριασμό του εισαγωγέα σε άλλο κράτος μέλος και η παράδοσή τους απαλλάσσεται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28. Η απαλλαγή κατά την εισαγωγή στην περίπτωση αυτή ισχύει **μόνον εάν**, κατά τη στιγμή της εισαγωγής, ο εισαγωγέας έχει παράσχει στις αρμόδιες αρχές τις ακόλουθες τουλάχιστον πληροφορίες: i) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. που έχει χορηγηθεί στον εισαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας, ή μέσω του φορολογικού αντιπροσώπου του, ως υπόχρεου, για την καταβολή του Φ.Π.Α., ii) τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. του αποκτώντος, στον οποίο παραδίδονται τα αγαθά, που έχει χορηγηθεί σε άλλο κράτος-μέλος ή τον δικό του αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α., ο οποίος έχει χορηγηθεί στο κράτος-μέλος άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών, όταν τα αγαθά αποτελούν αντικείμενο μεταφοράς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 28, iii) την απόδειξη ότι τα εισαγόμενα αγαθά προορίζονται να μεταφερθούν ή να αποσταλούν από τη χώρα μας σε άλλο κράτος-μέλος, ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 1α του αρθ.28 του ν. 2859/2000 –Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2γ και 2δ του άρθρου 61 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και ισχύει από 01/01/2020, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ιδίου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος-μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή.[..]

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής

μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 και 6 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1006/9.1.2015 (ΦΕΚ Β' 120/ 21.1.2015) απόφασης της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε.»: **«Άρθρο 4: Όροι και προϋποθέσεις απαλλαγής** του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε. **Για την απαλλαγή** του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά τη θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία και άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος-Μέλος της Ε.Ε **απαιτείται:** Α. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς εγκατεστημένους στη χώρα μας. [...]. Β. Θέση εμπορευμάτων σε ελεύθερη κυκλοφορία με άμεση αποστολή σε Κράτος Μέλος της Ε.Ε από εισαγωγείς **εγκατεστημένους σε άλλο Κράτος Μέλος.** α. ο εισαγωγέας (διασαφιστής) να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και να διαθέτει ΑΦΜ/VIES στην Ελλάδα, μέσω ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου. [...]. β. **ο αγοραστής** των εμπορευμάτων, προς τον οποίο αυτά αποστέλλονται, εγκατεστημένος σε άλλο Κράτος-Μέλος, να είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ και **να διαθέτει ΑΦΜ/VIES.** γ. **επαλήθευση της εγκυρότητας και της ισχύος των ΑΦΜ/VIES** που δηλώνονται στη θέση 44 της διασάφησης εισαγωγής. δ. τιμολόγιο [...]. ε. σε περίπτωση που τα αγαθά μετά την εισαγωγή τους αποστέλλονται σε Κράτος-Μέλος διαφορετικό από το Κράτος-Μέλος εγκατάστασης του εισαγωγέα, τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται από τον εισαγωγέα εγκατεστημένο σε άλλο Κράτος-Μέλος. Στο εν λόγω τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τον ΑΦΜ/VIES που έχει λάβει ο κοινοτικός εισαγωγέας στο Κράτος-Μέλος εγκατάστασής του, τόσο ο ΑΦΜ/VIES που έλαβε ο εν λόγω εισαγωγέας στην Ελλάδα, όσο και ο ΑΦΜ/VIES του αγοραστή στο Κράτος-Μέλος τελικού προορισμού των αγαθών, καθώς και τα πλήρη στοιχεία αυτών. **Οι εν λόγω ΑΦΜ πρέπει να είναι εν ισχύ** και να επαληθεύονται κατά τα ανωτέρω οριζόμενα στην περίπτωση γ' . στ. συμβόλαιο μεταφοράς ή άλλο έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) μέχρι το Κράτος-Μέλος προορισμού. Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος στο άλλο Κράτος-Μέλος εισαγωγέας-εταιρεία πρόκειται να μεταφέρει τα εμπορεύματα μετά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία με ίδια μεταφορικά μέσα, απαιτείται βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται η πρόθεσή της για μεταφορά των εμπορευμάτων με ίδια μέσα, καθώς και τα κατωτέρω: -στοιχεία μεταφορικού μέσου (μάρκα, τύπος, κυβισμός, αριθμός κυκλοφορίας), -στοιχεία οδηγού (ονοματεπώνυμο, αριθμός διαβατηρίου-επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου με τη φωτογραφία), -τόπος προορισμού (πλήρης ταχυδρομική διεύθυνση). ζ. [...]. Τα υπό στοιχεία δ' , ε' και στ' δικαιολογητικά των ανωτέρω Α' και Β' παραγράφων θα δηλώνονται επί της διασάφησης εισαγωγής και θα εκδίδονται πριν από τη φόρτωση των εμπορευμάτων επί του μεταφορικού μέσου και οπωσδήποτε προ της απομάκρυνσης αυτών από τους χώρους που βρίσκονται κατά τη θέση τους σε ελεύθερη κυκλοφορία. [...]. Άρθρο 5: [...]. **Άρθρο 6: Παραβάσεις - Κυρώσεις.** 1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται από έλεγχο της τελωνειακής ή φορολογικής αρχής ότι τα εμπορεύματα που τέθηκαν σε ελεύθερη κυκλοφορία με απαλλαγή από ΦΠΑ λόγω άμεσης αποστολής σε άλλο Κράτος-Μέλος δεν έχουν αποσταλεί άμεσα στο συγκεκριμένο Κράτος-Μέλος, αλλά παραμένουν ή έχουν αναλωθεί στο εσωτερικό της χώρας, ο ΦΠΑ κατά την εισαγωγή που έτυχε απαλλαγής **καθίσταται άμεσα απαιτητός** και εισπράττεται σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας τελωνειακής νομοθεσίας. [...]. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος του εγκατεστημένου σε άλλο

Κράτος-Μέλος εισαγωγέα καθίσταται αλληλέγγυα και εις ολόκληρον υπεύθυνος με τον υπόχρεο στο φόρο εισαγωγέα για την καταβολή του ΦΠΑ. 2. [...].»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999 με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος” που ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος :

«Όσον αφορά στην εφαρμογή της υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 Εγκυκλίου Διαταγής του Υπουργείου Οικονομικών και μετά από παρατηρήσεις που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, τόσο από τις ενδιαφερόμενες παραγωγικές τάξεις, όσο και από συγκεκριμένες ΔΟΥ, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α', παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος. Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού

γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξη του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται

στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ. ...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αφορούν παραδόσεις σε επιχειρήσεις στην Κύπρο και την Βουλγαρία, ενώ την ευθύνη της μεταφοράς των αγαθών, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, έχει αναλάβει ο αγοραστής.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ισχύουσες διατάξεις, ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι στις υπό κρίση συναλλαγές έλαβε χώρα η φυσική μεταφορά των αγαθών, θα έπρεπε να προσκομίσει για κάθε συναλλαγή: α) Δελτίο Αποστολής ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης στο οποίο να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος, β) αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων και γ) αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται: «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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα αγαθά απομακρύνθηκαν πραγματικά από το ελληνικό έδαφος και ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις των ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Ωστόσο δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα από τα δικαιολογητικά ως προβλέπονται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της ΠΟΛ.1201/29.10.1999 για να αποδείξει ότι όντως έλαβε χώρα η φυσική μεταφορά των αγαθών. Επιπλέον στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου. Εξάλλου μέχρι και το χρόνο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής και έκδοσης της παρούσας απόφασης δεν προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις προαναφερθείσες διατάξεις, ώστε να αναιρέσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επομένως ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, τις πωλήσεις προς τις επιχειρήσεις Βουλγαρίας και Κύπρου, ως αναφέρονται αναλυτικά σε πίνακες στο σώμα της παρούσας απόφασης, και επέβαλε τον ανάλογο Φ.Π.Α. με συντελεστή 24 % στην αξία των τιμολογίων ανά έτος, ως αυτά να πουλήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή

μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Οφείλει δε κατά δεσμία αρμοδιότητα να εφαρμόζει το υφιστάμενο κάθε φορά νομοθετικό πλαίσιο κατά τη διαπίστωση παράβασης της φορολογικής νομοθεσίας.

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, και των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο οφειλόμενος για καταβολή ΦΠΑ προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των κείμενων διατάξεων, όπως αυτές αναλυτικά παρατίθενται στην με ημερομηνία θεώρησης 29/08/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του περί παραβίασης θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων εκείνη της χρηστής διοίκησης, και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας είναι απορριπτέοι όχι μόνο ως αόριστοι αλλά και ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση την με ημερομηνία θεώρησης 29/08/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και η οποία (έκθεση ελέγχου) αφενός μεν αναγράφει τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση τους, αφετέρου λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα εκθέτει τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεων της στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου, όσον αφορά δε στις ίδιες τις προσβαλλόμενες πράξεις, τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμω βάσιμό της περιλαμβάνονται πλήρως στο σώμα αυτών, αφορώντας στις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Επειδή, επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αβάσιμος και απορριπτέος, διότι ο έλεγχος με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία αιτιολόγησε τις θέσεις και τα πορίσματά του.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **13-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./**29-08-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	4.969,63 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.484,81 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.454,44 €

και β) της υπ' αριθμ./**29-08-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	6.122,79 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.021,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.143,93 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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