



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-11-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 2424

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,

Ταχ. Κώδικας : 54639, Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

4.Την με ημερομηνία ....., υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS .....)  
ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ ....., αντικείμενο εργασιών  
«χονδρικό εμπόριο δημητριακών» και έδρα στη ....., Τ.Κ. ...., .....,  
κατά των με αριθμό, ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023 και  
..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου,  
φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ.  
Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από ..... έκθεση απόψεων, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με την  
οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας  
μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ELENXIS .....)  
ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την  
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των  
προβαλλόμενων δί αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του  
Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση του  
προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 29.000,00€ βάσει δηλώσεως, σε  
18.897,08€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 10.102,92€.

Με την υπ' αριθμ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/12/2022, του  
Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή του  
προσφεύγοντος, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 26.578,57€ βάσει δηλώσεως, σε  
22.130,60€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 4.447,97€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ'  
εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη  
φορολογική περίοδο 01/07/2022-31/12/2023, δυνάμει της υπ' αριθμ. .... σχετικής  
εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Π.Α (Ν.  
2859/2000) και τις προβλεπόμενες επαληθεύσεις της Α. 1293/2019, διαπιστώθηκε ότι ο  
προσφεύγων, καταχώρησε στη στήλη των εξόδων των απλογραφικά τηρούμενων λογιστικών του  
αρχείων (βιβλίο εσόδων-εξόδων), κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους: α) δαπάνες,  
καυσίμων και λογιστικών υπηρεσιών, χωρίς να παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με  
τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί αυτές και β) καταχώρησε την ίδια δαπάνη δύο (2) φορές, καθότι  
το τιμολόγιο Νο ..... εκδόθηκε σε αντικατάσταση της απόδειξης Νο ....., ως  
ακολουθώς:

A/A	Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθ. Αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	09/12/22	.....	.....	451,62	108,39	560,01
2	09/12/22	.....	.....	451,62	108,39	560,01

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και  
να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ.  
Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

#### Πρώτος λόγος

Εσφαλμένος ο προσδιορισμός των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού  
Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικών περιόδων, 01/07/2022-31/12/2022 και  
01/01/2023 - 31/12/2023 - Πλημμέλειες του ελέγχου- Αοριστία έκθεσης ελέγχου.

## Δεύτερος λόγος

Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας και της αναλογικότητας του φόρου.

### Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Δ.. «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο 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 εμπειριστατωμένα 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».

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: « 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης

σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

**Επειδή, στο άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ.** 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, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Κ.Φ.Δ.** 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 **3.** Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.**»

**Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 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 βεβαιώνεται 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, στη διοικητική πράξη** πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (Σ.τ.Ε. 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή, η αιτιολογία της πράξης** μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

**Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης** δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής **αιτιολογίας**, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

**Επειδή η αιτιολογία είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

**Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις** πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

**Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου, ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου) στην παρ. 2 ζ'** αναφέρεται ότι, στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «**οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία**».

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ. τ. Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναπιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ. τ. Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (ΦΕΚ Α΄ 248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθεμένης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», ενώ στην παρ. 1 του άρθρου 2 ορίζεται ότι : «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα β) ..».

Επειδή, στο άρθρο 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, στις παραγράφους 1, 3 και 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον 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 σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν,

καθώς και τον 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 στον φόρο. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..{..} ..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....». 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α)αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β)αγοράς ,εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ)δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ)στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. μέχρι 9 θέσεων μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, στ) αγοράς ,εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης ειδών συσκευασίας, των οποίων η παράδοση καλύπτεται από καταβαλλομένη εγγύηση και των οποίων η περαιτέρω διακίνηση γίνεται χωρίς φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15.

#### **Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων των μεταφορικών μέσων**

**Επειδή**, με το άρθρο 1§2 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) ....γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

**Επειδή**, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) 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 ότι 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 (τεκμηρία). 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. 6...7. «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...]**

Επειδή, περαιτέρω στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «**Άρθρο 38.** Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «**Εξαιρετικά** οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β' 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β' 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β' 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β' 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β' 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β' 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β' 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β' 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β' 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «**3.2.** Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. **3.3.** Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και το φάκελο της υπόθεσης, προκύπτει ότι, για την εξυπηρέτηση του σκοπού της, τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ο ελεγχόμενος διαθέτει τέσσερα (4) ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα (Φορτηγά Ιδιωτικής Χρήσης, Δημόσιας Χρήσης και Ανυψωτικό Κλάρκ), ως ακολούθως:

A/A	ΕΙΔΟΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	1 <sup>Η</sup> ΑΔΕΙΑ	ΜΙΚΤΟ ΒΑΡΟΣ
1	Φ.Δ.Χ.	.....	.....	18.000
2	Φ.Ι.Χ.	.....	.....	25.500
3	Φ.Ι.Χ.	.....	.....	3.210
4	ΚΛΑΡΚ ΑΝΥΨΩΤΙΚΟ	.....	.....	

Επειδή, ακολούθως από την προαναφερόμενη έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (σελίδες .. έως ...), προκύπτει ότι: «.....Καταχωρήθηκαν στα απλογραφικά τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλίο εσόδων - εξόδων) δαπάνες καυσίμων: α) για έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων, του χρονικού διαστήματος 01/07/2022-31/12/2022, συνολικής καθαρής αξίας 28.446,16€ πλέον ΦΠΑ 6.827,05€. Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος, στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ), καθαρής αξίας εκάστου

μεγαλύτερης των χιλίων ευρώ (1.000,00€), κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

A/A	Παραστατικό	Ημ/νία	Εκδότης	Καθ. Αξία	Αξία ΦΠΑ	Μικτ. Αξία	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ (ΛΙΤΡΑ)
1	.....	.....	.....	1.934,52	464,28	2.398,80	1.200
2	.....	.....	.....	1.777,80	426,67	2.204,47	1.200
3	.....	.....	.....	4.954,88	1.189,17	6.144,05	3.200
4	.....	.....	.....	2.148,45	515,55	2.664,00	1.500
5	.....	.....	.....	7.266,30	1.743,91	9.010,21	5.300
<b>Σύνολο</b>				<b>18.081,95</b>	<b>4.339,58</b>	<b>22.421,53</b>	<b>12.400,00</b>

και β) για έξοδα κίνησης μεταφορικών μέσων, του χρονικού διαστήματος 01/01/2023-31/12/2023, συνολικής καθαρής αξίας 43.241,58€ πλέον ΦΠΑ 10.378,26€. Ακολούθως, διενεργήθηκε έλεγχος, στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ), καθαρής αξίας εκάστου μεγαλύτερης των χιλίων ευρώ (1.000,00€), κατά την εν λόγω φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

A/A	Παραστατικό	Ημ/νία	Εκδότης	Καθ. Αξία	Αξία ΦΠΑ	Μικτή Αξία	ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ (ΛΙΤΡΑ)
1	.....	.....	.....	3.658,20	877,97	4.536,17	2.800
2	.....	.....	.....	1.980,30	475,27	2.455,57	1.500
3	.....	.....	.....	4.562,50	1.095,00	5.657,50	3.650
4	.....	.....	.....	2.049,19	491,81	2.541,00	1.500
5	.....	.....	.....	1.312,10	314,9	1.627,00	1.000
<b>Σύνολο</b>				<b>13.562,29</b>	<b>3.254,95</b>	<b>16.817,24</b>	<b>10.450</b>

{..} Προσκομίστηκαν στον έλεγχο αντίγραφα των ανωτέρω παραστατικών. Από την εξέταση των τιμολογίων διαπιστώθηκε πως αφορούν σε Δελτία Αποστολής -Τιμολόγια για προμήθεια πετρελαίου κίνησης και συγκεκριμένα μεγάλες ποσότητες όπως αυτές έχουν καταγραφεί στην τελευταία στήλη των ανωτέρω πινάκων, ήτοι ποσότητες που δεν αφορούν έναν ανεφοδιασμό ενός οχήματος. Τα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....» αναγράφουν πως

εκδόθηκαν σε αντικατάσταση μίας κάθε φορά απόδειξης, χωρίς αυτή να επισυνάπτεται στο Δελτίο Αποστολής -Τιμολόγιο, ενώ δεν υπάρχει αναγραφή συγκεκριμένου οχήματος στο παραστατικό. Τα τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....» δεν αναγράφουν σχετικές αποδείξεις. Γίνεται αναφορά σε αριθμό βυτίου. Όπως και το τιμολόγιο εκδόσεως «.....». Εφόσον από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα δεν προκύπτει πως εκδόθηκαν σε αντικατάσταση αποδείξεων από το σύστημα εισροών-εκροών ή ότι αφορούν σε συγκεντρωτικά τιμολόγια με προηγούμενη έκδοση δελτίων αποστολής για ανεφοδιασμό συγκεκριμένων οχημάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι προφανές πως για την αποθήκευση των εν λόγω ποσοτήτων είναι απαραίτητη η ύπαρξη μιας δεξαμενής τουλάχιστον χωρητικότητας 5,3 τόνων. Σε ερώτηση του ελέγχου προς την ελεγχόμενη οντότητα ως προς τον τρόπο προμήθειας, μεταφοράς και αποθήκευσης του πετρελαίου, μας δήλωσε προφορικά πως διαθέτει δεξαμενή στην οποία αποθηκεύει πετρέλαιο κίνησης. Από τον έλεγχο ζητήθηκε η σχετική άδεια της δεξαμενής ώστε να διαπιστωθεί η χωρητικότητά της, αλλά δεν προσκομίστηκε. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: 1) τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων, από τα οποία δεν προκύπτει να εκδίδονται για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις ή να εκδίδονται σε αντικατάσταση αποδείξεων λιανικής πώλησης από το σύστημα εισροών-εκροών, 2) το ότι στις περιπτώσεις που αναγράφεται απόδειξη εσόδου επί του παραστατικού, αυτή δεν επιδείχθηκε στον έλεγχο, 3) το ότι τα βυτιοφόρα ιδιοκτησίας πρατηριούχων απαγορεύεται να διακινούν πετρέλαιο κίνησης παρά μόνο σε πλοία, αλιευτικά σκάφη, σκάφη αναψυχής και ταχύπλοα και 4) ο ελεγχόμενος δεν διαθέτει τα απαιτούμενα μέσα αποθήκευσης, κρίνει ότι: **δεν απέδειξε** α) τον τρόπο προμήθειας, μεταφοράς και αποθήκευσης των καυσίμων και β) ότι οι εν λόγω δαπάνες εξυπηρέτησαν σκοπούς της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 και ως εκ τούτου δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των».

**Επειδή**, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται ότι, οι εν λόγω δαπάνες αγοράς καυσίμων πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο άσκησης της εμπορικής επιχειρηματικής του δραστηριότητας και εσφαλμένα εξαιρέθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. από την επιστροφή του φόρου που αιτήθηκε καθότι: α) προμηθεύτηκε μεγάλες ποσότητες καυσίμων κίνησης, επειδή η έδρα της επιχείρησής του είναι ένα απομακρυσμένο χωριό, που απέχει ..... χλμ. από τις ..... και ..... χλμ. από τη ....., επομένως η ανάγκη ανεφοδιασμού καυσίμου τον οδήγησε σε αποθήκευση αυτού σε δεξαμενή και β) αναφορικά για τη λανθασμένη έκδοση των παραστατικών και την ταυτοποίησή τους ή όχι με επιμέρους αποδείξεις ή δελτία, αυτή οφείλεται στους εκδότες αυτών και όχι στην επιχείρησή του».

**Επειδή**, για την δεξαμενή καυσίμων που ισχυρίζεται ότι κατέχει ο προσφεύγων, δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο, πέραν της φωτογραφίας, από το οποίο να αποδεικνύεται το μέγεθος, η χωρητικότητα, ο τρόπος και ο χρόνος απόκτησής της. Με την κατάθεση της παρούσας, προσκομίζεται έγγραφο- έκθεση εταιρίας ορκωτών ελεγκτών, της ....., στο οποίο αναφέρεται **αόριστα ως πάγιο μια δεξαμενή καυσίμου**, χωρίς μνεία περισσότερων στοιχείων (ημερομηνία αγοράς ή σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, χωρητικότητα -είδος αγαθού, αξία κτήσης, αποσβέσεις και τυχόν αναπόσβεστη αξία). Επιπλέον, προκειμένου να αποδείξει την ύπαρξη της δεξαμενής, προσκομίζει αντί του τιμολογίου αγοράς της, τιμολόγιο αντλίας με το οποίο επικαλείται την ασφάλεια άντλησης πετρελαίου από την εν λόγω δεξαμενή. Ωστόσο, από τα παραπάνω δεν αποδεικνύεται με κάποιο έγγραφο ότι, η εν λόγω δεξαμενή είναι αντίστοιχης χωρητικότητας, με την προμήθεια του καυσίμου, το οποίο μάλιστα καταναλώνεται και γεμίζεται σε χρονικό διάστημα μεταξύ τεσσάρων (4) και πέντε (5) ημερών.

**Επειδή**, διαπιστώθηκε πως η επιχείρησή του, εκτός των δικών της μεταφορικών μέσων, για τις μεταφορές των εμπορευμάτων της, χρησιμοποιεί και μεταφορικά μέσα τρίτων των οποίων τα έξοδα ανέρχονται για το δεύτερο εξάμηνο του 2022, στο ποσό των 6.821,50€, πλέον ΦΠΑ 1.637,17€ και στο φορολογικό έτος 2023, στο ποσό των 7.806,41€, πλέον ΦΠΑ 1.873,53€.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και του φόρου αυτών, για προμήθεια καυσίμων κίνησης, φορολογητέες εισροές, αξίας 10.364,21€ και 29.679,29€, μετά του φόρου αυτών 2.487,47€ και 7.123,31€, κατά τις φορολογικές περιόδους 1.7.2022-31.12.2022 και 1.1.2023-31.12.2023, αντίστοιχα.

Επειδή, από τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων αγοράς καυσίμων, της ατομικής επιχείρησης «ΜΕΛΙΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΑ» και της νομικής οντότητας «.....», με έδρα το ....., οι οποίες απέχουν από τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντος, απόσταση μεγαλύτερη των ..... χιλιομέτρων, δεν προκύπτει να εκδίδονται για επαναλαμβανόμενες πωλήσεις σε μεταφορικά μέσα της ή σε αντικατάσταση αποδείξεων λιανικής πώλησης από το σύστημα εισροών-εκροών των.

Επειδή, τα βυτιοφόρα ιδιοκτησίας πρατηριούχων υγρών καυσίμων απαγορεύεται να διακινούν πετρέλαιο κίνησης, παρά μόνο σε πλοία, αλιευτικά σκάφη, σκάφη αναψυχής και ταχύπλοα.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, για την προμήθεια μεγάλων ποσοτήτων καυσίμων (λίτρα 1.200, 1.500, 2.800, 3.200, 3650 κ.λ.π.) που φέρεται να αποθηκεύτηκαν στη δεξαμενή πετρελαίου, έχουν εκδοθεί σε πολύ κοντινές μεταξύ τους ημερομηνίες και επιπλέον δεν αποδεικνύεται αν η χωρητικότητα της δεξαμενής είναι αντίστοιχη με τις υπό κρίση αγορές πετρελαίου κίνησης. Επιπλέον, για τις εν λόγω μεγάλες ποσότητες προμήθειας πετρελαίου κίνησης, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, η φορολογική αρχή δεν γνωρίζει σε ποια μεταφορικά μέσα αυτές χρησιμοποιήθηκαν (Φ.Ι.Χ ή ΚΛΑΡΚ), καθώς δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο παραστατικά εσόδων (τιμολόγια ή φορτωτικές) στα οποία να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που διενήργησε τη μεταφορά, αλλά ούτε και ημερολόγια μεταφοράς των μεταφορικών μέσων, προκειμένου να αποδειχθεί ότι, οι εν λόγω προμήθειες καυσίμων χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, ο υποκείμενος στο φόρο- προσφεύγων δεν απέδειξε, τον τρόπο προμήθειας, μεταφοράς και αποθήκευσης των υγρών καυσίμων, για τη κίνηση των μεταφορικών μέσων της ατομικής του οντότητας και ότι, ο προς έκπτωση φόρος εισροών βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, οι δαπάνες αγοράς καυσίμων πετρελαίου κίνησης (diesel), χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων από τα τέσσερα (4) μεταφορικά μέσα του, δε γίνεται αποδεκτός.

#### Αναφορικά με τη δαπάνη λογιστικών υπηρεσιών

Επειδή, «Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή καταχωρίζονται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 του Ν. 1882/1990», εντός 20 ημερών από τη λήξη του τριμήνου στο οποίο υπογράφηκαν, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή, από την προαναφερόμενη έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης (σελίδες .... και .....), προκύπτει ότι: «..... Έγινε έλεγχος για το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ως ακολούθως:

Παραστατικό	Ημ/νία	Αιτιολογία	Καθ. Αξία	Αξία ΦΠΑ	Μικτ. Αξία
.....	.....	.....	10.000,00	2.400,00	12.400,00

Σύμφωνα με την περιγραφή επί του τιμολογίου το είδος των υπηρεσιών αφορά «συμβουλευτικές εργασίες» χωρίς να γίνεται αναλυτική περιγραφή των εργασιών επί του τιμολογίου ή σε συνημμένο ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλομένων. Σε ερώτηση του ελέγχου προς τον ελεγχόμενο και στον εκδότη του τιμολογίου (λογιστικό γραφείο), για την εν λόγω δαπάνη, ο αρχικός ισχυρισμός και των δύο πλευρών (εκδότη και λήπτη του στοιχείου) ήταν πως αφορά σε μελέτη η οποία όμως δεν διενεργήθηκε τελικά. Κατόπιν της κρίσης του

ελέγχου ότι, η εν λόγω δαπάνη δεν εξυπηρέτησε σκοπούς της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Ν.2859/2000 και ως εκ τούτου δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών του εν λόγω ληφθέντος τιμολογίου, εν συνεχεία ο ελεγχόμενος αναφέρει ότι, πέρα από την σύνταξη μελέτης (την οποία πλέον κάνει πιο συγκεκριμένη), το τιμολόγιο αφορά και σε λοιπές λογιστικές εργασίες και συναντήσεις, χωρίς όμως να προσδιορίζει συγκεκριμένα ποιές είναι και για ποιο διάστημα παρασχέθηκαν. Από τα δεδομένα που υποβλήθηκαν μέσω myData προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη οντότητα έλαβε από το λογιστικό γραφείο τα παραστατικά, κατά φορολογικό έτος, όπως παρακάτω:

**Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022**

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	.....	.....	600,00	144,00	744,00
2	.....	.....	750,00	180,00	930,00
3	.....	.....	750,00	180,00	930,00
4	.....	.....	750,00	180,00	930,00
5	.....	.....	10.000,00	2.400,00	12.400,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>12.850,00</b>	<b>3.084,00</b>	<b>15.934,00</b>

**Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023**

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	.....	.....	2.000,00	480,00	2.480,00
2	.....	.....	800,00	192,00	992,00
3	.....	.....	1.000,00	240,00	1.240,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>3.800,00</b>	<b>912,00</b>	<b>4.712,00</b>

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.4308/2014. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: {...} στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. Καθώς από το τιμολόγιο που εκδόθηκε, δεν προκύπτουν τα ανωτέρω οριζόμενα από το αρ.9 παρ.1 περ. στ' και ζ' του νόμου 4308/2014, υπάρχει υποχρέωση να προκύπτουν από λοιπά έγγραφα στα οποία να γίνεται αναφορά επί του τιμολογίου. Στην εξεταζόμενη περίπτωση κάτι τέτοιο δεν έγινε. Παρ' όλα αυτά ο έλεγχος για λόγους χρηστής διοίκησης απευθύνθηκε και στις δύο αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις οι οποίες δήλωσαν προφορικά πως αφορούσε σε μελέτη η οποία δεν διενεργήθηκε τελικά. Οι ισχυρισμοί που προβάλλονται στο εξεταζόμενο υπόμνημα της ελεγχόμενης επιχείρησης κρίνονται ως αναπόδεικτοι και δεν γίνονται δεκτοί από τον έλεγχο».

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται ότι: «Η δαπάνη της παροχής υπηρεσίας από το λογιστικό γραφείο, καθαρής αξίας 10.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2.400€, ήτοι συνολικής αξίας 12.400,00€, αφορά εργασίες λογιστή, λόγω των αυξημένων αναγκών του, για τις οποίες προσκομίζει ένα ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο μερών, το οποίο δεν υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επιπλέον, προσκομίζει τα αποδεικτικά εξόφλησης του εν λόγω παραστατικού, τα οποία συνάδουν με το χρόνο πραγματοποίησης των εργασιών, μεταξύ των οποίων είναι και η μελέτη μετατροπής της ατομικής οντότητας σε Ι.Κ.Ε.».

**Επειδή**, διαφοροποιείται η κατάθεση του προσφεύγοντα στην ελεγκτική αρχή, αναφορικά με το είδος των υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν, από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.), καθαρής αξίας 10.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2.400€, ήτοι συνολικής αξίας 12.400,00€, καθότι αρχικά δήλωσε γενικά και αόριστα ότι αφορούν, σε μελέτη που δεν πραγματοποιήθηκε και εν συνεχεία ότι, πέρα από τη σύνταξη της μελέτης, αφορά σε λοιπές λογιστικές εργασίες (καταχώρηση παραστατικών myData, συμφωνία πελατών, προμηθευτών, χρηματικών διαθεσίμων κ.λ.π).

**Επειδή**, πέραν του υπό κρίση τιμολογίου έχουν ληφθεί από τον προσφεύγοντα, για λογιστικές εργασίες, κατά το φορολογικό έτος 2022, τέσσερα (4) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), καθαρής αξίας 2.850,00€, πλέον Φ.Π.Α. 24% € 684,00, ήτοι συνολικής αξίας 3.534,00€ και κατά το φορολογικό έτος 2023, τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), καθαρής αξίας 3.800,00€, πλέον Φ.Π.Α. 24% €912,00, ήτοι συνολικής αξίας 4.712,00€.

**Επειδή**, η προσκόμιση με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, της καρτέλας του εκδότη του παραστατικού, στην οποία εμφανίζεται η εξόφληση του στοιχείου, δεν αποτελεί απόδειξη για ποιά υπηρεσία λήφθηκε.

**Επειδή**, όλα τα παραπάνω αποδεικνύουν ότι, η σύνταξη του προσκομισθέντος ιδιωτικού συμφωνητικού δεν καταχωρήθηκε εμπρόθεσμα από τον υπόχρεο στην εφαρμογή TAXISnet και επομένως ορθώς δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, καθότι στερείται αποδεικτικής δύναμης και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι της φορολογικής αρχής.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και το φάκελο της υπόθεσης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε από την πλευρά του ότι, οι φορολογητέες του εισροές που αφορούν ληφθείσες πράξεις παροχής υπηρεσιών (λογιστικές εργασίες), ποσού 10.000,00€ και ο φόρος αυτών, ποσού 2.400,00€, κατά τη φορολογική περίοδο 01.10.-31.12.2022, πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000 στο Φ.Π.Α..

**Συνεπώς**, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως **αβάσιμος και αναπόδεικτος**.

#### **Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, αλυσιτελώς προβάλλεται λόγος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, αφού δεν επιβλήθηκε κάποιο ποσό φόρου και κατ'επέκταση πρόστιμο επί αυτού.

**Επειδή**, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση έχει -κατ' αρχήν - δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Σ. τ. Ε. 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Σ. τ. Ε. 53/92, 457/94).

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών προϋποθέσεων και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, οι γενικόλογες αναφορές του προσφεύγοντος στις αρχές της νομιμότητας και της αναλογικότητας του φόρου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, της χρηστής διοίκησης, που προβάλλονται σαν λόγοι της υπό κρίση προσφυγής, αποτελούν στην πραγματικότητα μια θεωρητικού τύπου προσέγγιση των σχετικών θεμάτων, χωρίς την οποιαδήποτε σύνδεση με την επίδικη υπόθεση και την αναφορά συγκεκριμένης πλημμέλειας που πλήττει το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων στην προκειμένη υπόθεση, σε αντίθεση με το εκτενές και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένο σκεπτικό της από 27-05-2024 οικείας έκθεσης ελέγχου.

**Επειδή**, στην κρινόμενη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε κατ' εφαρμογή των προαναφερθέντων αρχών της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης, οι οποίες απορρέουν από την αρχή της νομιμότητας της διοίκησης και δεσμεύουν τα φορολογικά όργανα να εφαρμόζουν τις φορολογικές διατάξεις.

**Συνεπώς**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, καθώς αντίκεινται στις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της νομιμότητας του φόρου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**ELENXIS** .....) ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. ...., αντικείμενο εργασιών «.....» και έδρα στη ....., ....., Τ.Κ. ...., ....., , ήτοι την επικύρωση των με αριθμό, ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023 και ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1) Επί της υπ' αριθμόν ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/12/2022.

Φορολογική περίοδος	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
01/07/2022-31/12/2022				
Αξία φορολογητέων εκροών	932.128,73	932.128,73	932.128,73	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	954.200,56	935.095,25	935.095,25	(19.105,31)
Φόρος εκροών	92.790,55	92.790,55	92.790,55	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	119.369,12	114.921,15	114.921,15	(4.447,97)
Πιστωτικό υπόλοιπο	26.578,57	22.130,60	22.130,60	(4.447,97)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	26.578,57	22.130,60	22.130,60	(4.447,97)

2)Επί της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023.

Φορολογική περίοδος 01/01/2023-31/12/2023	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.003.642,06	2.030.652,86	2.030.652,86	27.010,80
Αξία φορολογητέων εισροών	1.665.183,49	1.668.632,00	1.668.632,00	3.448,51
Φόρος εκροών	184.481,96	190.964,55	190.964,55	6.482,59
Υπόλοιπο φόρου εισροών	184.873,70	210.253,37	210.253,37	25.379,67
Πιστωτικό υπόλοιπο	29.391,74	19.288,82	19.288,82	(10.102,92)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	391,74	391,74	391,74	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	29.000,00	18.897,08	18.897,08	(10.102,92)

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.