



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 10.03.2025

Αριθμός απόφασης: 367

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), 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 Α.Α.Δ.Ε (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),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία **12.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του τουμε **ΑΦΜ** κατά: **α)** της με αριθμό/11.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** και **β)** της με αριθμό/14.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου

01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την 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/**11.10.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 6.536,85 και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις οδικές μεταφορές με φορτηγό αυτοκίνητο, κύριος φόρος ύψους 1.950,83€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 975,41€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.926,24€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 8.487,68€ δαπανών πετρελαίου κίνησης, ανταλλακτικών αυτοκινήτων και επισκευών αυτοκινήτων καθαρής αξίας 35.365,36€.

-Με την με αριθμό/**14.10.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 23,12€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 12.319,98€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 6.159,98€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **18.479,96€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. ποσού 5.806,25€ δαπανών πετρελαίου κίνησης και ανταλλακτικών αυτοκινήτων καθαρής αξίας 24.192,70€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης **10.10.2024** έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμό/**30.04.2024** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 περί εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών και των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000 ως προς την απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών.
2. Έλλειψη ειδικής επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024, 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 αρχεία (βιβλία και 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. ...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

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, στο άρθρο 1 του ν.2859/2000, που ίσχυε κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, οριζόταν ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.».

Επειδή, στο άρθρο 2 του ν.2859/2000, οριζόταν ότι: «1. 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,...».

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν.2859/2000, οριζόταν 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, στο άρθρο 4 του ν.2859/2000, οριζόταν ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν.2859/2000, οριζόταν ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.... 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 οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων 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 επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (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».

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.2859/2000, οριζόταν ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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....».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι « 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 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, στο άρθρου 9 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- 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.
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1203/26.11.2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β΄ 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β΄) «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «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. 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, στα άρθρα 9 της ΠΟΛ 1003/2014 ορίζεται ότι: «9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ν.5104/2024 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, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, από διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξέπεσε από το φόρο εκρών του τον Φ.Π.Α. ποσού 8.487,68€ δαπανών για πετρέλαιο κίνησης, ανταλλακτικών αυτοκινήτων και επισκευών αυτοκινήτων καθαρής αξίας 35.365,36€ για το φορολογικό έτος 2018 και τον Φ.Π.Α. ποσού 5.806,25€ δαπανών για πετρέλαιο κίνησης και ανταλλακτικών αυτοκινήτων καθαρής αξίας 24.192,70€ για το φορολογικό έτος 2019, που απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή με το αιτιολογικό ότι δεν αναγραφόταν στο σώμα των τιμολογίων ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, συνεπώς δεν καλύπτονταν οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000, δεδομένου ότι δεν δύνατο να προσδιοριστεί από τα εν λόγω τιμολόγια, αν οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούσαν όχημα της επιχείρησης ή τρίτου και αν τα συγκεκριμένα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Τα εν λόγω τιμολόγια απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα:

Έτος 2018

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑ- ΛΟΜΕΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙ- ΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ Επισκευές/ ανταλλακτικά
.....			3.300,00	792,00	4.092,00	Δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου
.....			2.100,00	504,00	2.604,00	«
.....			4.900,00	1.176,00	6.076,00	«

.....	.....	.....	2.412,50	579,00	2.991,50	«
.....	.....	.....	605,00	145,20	750,20	«
.....	.....	.....	686,00	164,64	850,64	«
.....	.....	.....	350,83	84,20	435,03	«
.....	.....	.....	3.000,00	720,00	3.720,00	«
.....	.....	.....	2.200,00	528,00	2.728,00	«
.....	.....	.....	3.000,00	720,00	3.720,00	«
.....	.....	.....	1.209,68	290,32	1.500,00	«
.....	.....	.....	6.000,00	1.440,00	7.440,00	«
.....	.....	.....	971,35	233,12	1.204,47	«
.....	.....	.....	3.630,00	871,20	4.501,20	«
.....	.....	.....	1.000,00	240,00	1.240,00	«
		ΣΥΝΟΛΑ	35.365,36	8.487,68	43.853,04	

Έτος 2019

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑ- ΛΟΜΕΝΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙ- ΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ Επισκευές/ ανταλλακτικά
.....			5.000	1200	6200	Δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου
.....			4500	1080	5580	«
.....			807,00	193,68	1000	«
.....			1388,7	333,29	1721,99	«
.....			1730	415,2	2145	«
.....			2239	537,36	2276,36	«
.....			5000	1200	6200	«
.....			1840	441,6	2281,6	«
.....			813	195,12	1008,12	«
.....			875	210	1085	«
		ΣΥΝΟΛΑ	24.192,70	5.806,25	29.998,95	

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπήρξε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν.4172/2013 περί εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών και των άρθρων 30 και

32 του ν.2859/2000 ως προς την απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, από την ελεγκτική αρχή και ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται αιτιολογίας. Όπως επισημαίνει, τα εν λόγω τιμολόγια αφορούσαν ανταλλακτικά φορτηγών αυτοκινήτων και έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησής του και στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (οδικές μεταφορές) και ουδόλως αποτελούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ως έκρινε η φορολογική αρχή.

Επειδή, από την εκτύπωση κατάστασης οχημάτων που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, εμφανίζεται κάτοχος των οχημάτων με ημερομηνία 1ης αδείας έως **31.12.2019** ως κάτωθι:

Αριθμός κυκλοφορίας	Είδος οχήματος	Έτος 1ης αδείας
.....	Μοτοσικλέτα	2003
.....	Μοτοσικλέτα	1997
.....	Ι.Χ αυτοκίνητο	2000
.....	Ι.Χ αυτοκίνητο	2007
.....	Δ.Χ. φορτηγό	2003
.....	Δ.Χ. φορτηγό	2001
.....	Δ.Χ. φορτηγό	2018
.....	Δ.Χ. φορτηγό	2018
.....	Δ.Χ. φορτηγό	2007
.....	Δ.Χ. φορτηγό	2017
.....	Ρυμουλκούμενο	2017
.....	Ρυμουλκούμενο	2018
.....	Ρυμουλκούμενο	2019

Επειδή, το με αριθμό/25.04.2018 τιμολόγιο πώλησης ανταλλακτικών αυτοκινήτων εκδόσεως της εταιρίας «.....» με **ΑΦΜ**, καθαρής αξίας 686,00€ πλέον Φ.Π.Α. 164,64€, ήτοι συνολικής αξίας **850,64€**, καθώς και το με αριθμό/25.04.2018 τιμολόγιο παροχής υπηρεσίας της ανωτέρω εταιρίας καθαρής αξίας 605,00€ πλέον Φ.Π.Α. 145,20€, ήτοι συνολικής αξίας **750,20€** που αφορούσε εργασίες συναφείς με τα πωληθέντα ανταλλακτικά, κρίνεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν από την ελεγκτική αρχή, λόγω πώλησης και τοποθέτησης ανταλλακτικών την ίδια ημέρα από την ίδια εταιρία.

Επειδή, πλην των ανωτέρω περιπτώσεων, για τα λοιπά τιμολόγια-δελτία αποστολής πώλησης ανταλλακτικών αυτοκινήτων, που φέρουν ως τόπο παράδοσης την έδρα του (χωρίς να

αναγράφεται επ' αυτών ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος μεταφοράς), ο προσφεύγων δεν συνυπέβαλε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα εν λόγω ανταλλακτικά τοποθετήθηκαν στα φορτηγά οχήματα ιδιοκτησίας του (π.χ. τιμολόγια παροχής υπηρεσιών τρίτων που τα τοποθέτησαν κλπ).

Επειδή, η αναγραφή επί των τιμολογίων του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος που εφοδιάσθηκε με καύσιμα, ή επισκευάσθηκε με αγορασθέντα ανταλλακτικά, ακόμα και αν δεν είναι υποχρεωτική, ωστόσο διασφαλίζει τη συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Η ελεγκτική αρχή δεν δύνατο να ταυτοποιήσει τις εν λόγω δαπάνες με συγκεκριμένο επαγγελματικό όχημα του προσφεύγοντος και να διαπιστώσει αν ήταν εν κινήσει και σε ποια περιοχή στις σχετικές ημερομηνίες, ώστε να κρίνει ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής του.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000 ως προς την απόρριψη του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών και πλημμελούς αιτιολογίας, γίνονται **εν μέρει δεκτοί** για τα τιμολόγια με αριθμό/25.04.2018 καθαρής αξίας 686,00€ πλέον Φ.Π.Α. 164,64€, ήτοι συνολικής αξίας **850,64€** και/25.04.2018 καθαρής αξίας 605,00€ πλέον Φ.Π.Α. 145,20€, ήτοι συνολικής αξίας **750,20€** εκδόσεως της εταιρίας «.....». Ακολουθώντας, οι φορολογητέες εισροές και ο φόρος αυτών επαναπροσδιορίζονται για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018, βάσει της παρούσας απόφασης, ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	325.221,81	325.221,81	325.221,81
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ	337.963,40	302.598,04	303.889,04
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	78.053,23	78.053,23	78.053,23
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	84.590,08	76.102,40	76.412,24

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά

την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης **απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **12.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

α) την τροποποίηση της με αριθμό/11.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

β) την επικύρωση της με αριθμό/14.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης.

Α) Η με αριθμό/11.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολή προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Κύριος φόρος	1.950,83	1.640,99	309,84
Πρόστιμο άρθρου 58/A του ν.4987/2022	975,41	820,49	154,92
Σύνολο για καταβολή	2.926,24	2.461,48	464,76
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	6.536,85€	6.536,85€	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

Β) Η με αριθμό/14.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολή προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	ΠΟΣΑ
Κύριος φόρος	12.319,98
Πρόστιμο άρθρου 58/A του ν.4987/2022	6.159,98
Σύνολο για καταβολή	18.479,96€
Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	23,12€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.