



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 –
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1519/12-12-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
- β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).
- γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).
- ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
- 2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...../...-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007), που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας.

4. Την ως άνω με αριθμό/...../....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007.

5. Την από .../.../2016 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...../....-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 9.344,00 € (23.360,00 € x 40%)**, βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, τα ακόλουθα τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, χειρογράφως εκδοθέντα και άνευ σειράς, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 23.360,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: προς την προσφεύγουσα, τα οποία αφορούσαν σε δαπάνες παροχής υπηρεσιών κατασκευής ιστοσελίδας και προμήθειας διαφημιστικών ειδών (ομπρέλες, αναπτήρες, στυλό, αφίσες):

1. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../....-2007, καθαρής αξίας 5.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

(Π.Θ.:/....-2006, άνευ σειράς, έδρα, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), Νο301 – Νο350).

2. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης αγαθών (ΔΑ-ΤΠ) Νο...../....-2007, καθαρής αξίας 6.360,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

(Π.Θ.:/....-2006, άνευ σειράς, έδρα, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), Νο301 – Νο350).

3. ΔΑ-ΤΠ Νο...../....-2007, καθαρής αξίας 3.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

(Π.Θ.:/....-2006, άνευ σειράς, έδρα, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), Νο351 – Νο400).

4. ΤΠΥ Νο...../....-2007, καθαρής αξίας 8.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

(Π.Θ.:/....-2006, άνευ σειράς, έδρα, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), Νο301 – Νο350).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...../....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. εδράζεται στις διαπιστώσεις, τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και το πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ιστορικό της υπόθεσης

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με ημερομηνία .../.../1997 και διακοπή εργασιών με ημερομηνία .../.../2013, κατά δε τη διάρκεια της λειτουργίας της άσκησε ως κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες που παρέχονται από Καφετέρια», με ταχυδρομική διεύθυνση έδρας την στ... (Τ.Κ.:) και υπαγωγή στην φορολογική και ελεγκτική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Κατά δε τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007 τήρησε βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992). Η προσφεύγουσα είχε περαιώσει το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) με βάση τις διατάξεις του Ν.3697/2008 (ΦΕΚ194Α/2008) και το επίδοκο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010), αποδεχόμενη τα σχετικά εκκαθαριστικά σημειώματα των περαιώσεων και εξοφλώντας τα αντίστοιχα ποσά των οφειλών.

Η Δ.Ο.Υ., κατόπιν σχετικής εντολής του Προϊσταμένου της, διενήργησε τακτικό φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση «..... του» με **Α.Φ.Μ.:**, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχθείσα υπήρξε **κατά συρροή εκδότρια εκατοντάδων εικονικών και εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ, ΔΑ–ΤΠ και ΤΠΥ), συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, κατά τις συναπτές διαχειριστικές περιόδους από το 2004 έως το 2010, προς διάφορους λήπτες – επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία, προς την οποία εξέδωσε, στη διαχειριστική περίοδο 2007, τα τέσσερα (4) επίδικα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στη σελίδα 2 της παρούσας, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. εικονικά, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.** Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 – 2010 της ως άνω ατομικής επιχείρησης, την οποία διαβίβασε, μεταξύ άλλων, στη Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια για τον φορολογικό έλεγχο της λήπτριας – προσφεύγουσας. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθμό/...-...-2015 εντολή επανελέγχου για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 (διαχειριστικές περίοδοι 2006 και 2007, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας, προκειμένου να αξιοποιηθεί η από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία **επέχει θέση πληροφοριακού δελτίου που εμπεριέχει νέα – συμπληρωματικά στοιχεία για την προσφεύγουσα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας.**

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την **επωνυμία «.....»** και **Α.Φ.Μ.:**, με την με **ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί** άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με **αριθμό/...../...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Άρνηση της εικονικότητας των τεσσάρων (4) επίδικων φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, στην περίπτωση που αποδίδεται εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή σε ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εικονικότητας. Επιπροσθέτως, το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. για την εικονικότητα των τεσσάρων (4) επίδικων φορολογικών στοιχείων βασίστηκε αποκλειστικά σε εκείνο της Δ.Ο.Υ., η οποία είχε διενεργήσει τον τακτικό έλεγχο στ..ν εκδότ... των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, όπως αποτυπώθηκε στην από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για τ..ν εκδότ.....

2.

Εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή του προστίμου. Συγκεκριμένα, κατά γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης, προκειμένου περί παράβασης για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διάπραξης της έως τον χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης, διαφορετικές κυρώσεις. Σύμφωνα δε με τη νομολογία του ΣτΕ και των Διοικητικών Δικαστηρίων ουσίας, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης γίνεται δεκτή και μάλιστα αυτεπαγγέλτως εξεταζόμενη και έχει αυξημένη τυπική ισχύ όχι μόνον ως τμήμα του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου, αλλά και ως κανόνας που απορρέει από το άρθρο 7 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.). Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, στην περίπτωση του επίδικου προστίμου του Κ.Β.Σ., θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 4 περιπτώσεις α) και β) και του άρθρου 7 παράγραφος 9 του Ν.4337/2015, σύμφωνα με τις οποίες καταργήθηκαν από την 01/12/2015 οι διατάξεις του άρθρου 55 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και δεν προβλέπεται, πλέον, η επιβολή διοικητικής κύρωσης για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

3.

Εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/28-01-11 περί έκδοσης συμπληρωματικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης κατά τις διατάξεις του Ν.3888/2010. Συγκεκριμένα, η περαίωση με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 αφορούσε σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και, επομένως, κάλυπτε και τις ενδεχόμενες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για τις ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους. Η δε πρόβλεψη του άρθρου 9 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010, για την έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, δεν περιλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών περιόδων που περαιώθηκαν, αποτελεί δε διάταξη στενά ερμηνευτέα και ειδικότερη ακόμη και εκείνης του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η) του Ν.2523/1997 και, επομένως, για τις διαχειριστικές περιόδους που περαιώθηκαν με τις διατάξεις του Ν.3888/2010, ακόμη και εάν συντρέχουν οι όροι συμπληρωματικού ελέγχου, δεν είναι νόμιμη η έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., αλλά μόνο συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, με το οποίο καταλογίζεται ο τυχόν επιπλέον φόρος της περαίωσης.

4.

Παραβίαση εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης ακόμη και της ρύθμισης της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/28-01-2011 για τη δυνητική περαίωση των προστίμων του Κ.Β.Σ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατό να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της, με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατό να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατό να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες 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 τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) παράγραφος 1 περιπτώσεις α), β) και ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α) Φόρο Εισοδήματος.

β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλον φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α) και β).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περιπτώσεις ζ) και η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.
2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:
ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,
η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 (αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι
«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.
.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι
«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που

αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

.....»», με τις διατάξεις δε του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

και με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως την 30/11/2015, ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδεύματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣτΕ 506/2012).

Επειδή, τα πρόστιμα του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) 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 ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ή φόρου, λαμβάνεται υπόψη και η προγενέστερη σχετική έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο που υπηρετεί σε άλλη φορολογική αρχή, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της προγενέστερης σχετικής έκθεσης ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει το επίδικο οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 2007) με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010, αποδεχόμενη το σχετικό εκκαθαριστικό σημείωμα της περαίωσης και εξοφλώντας το αντίστοιχο ποσό της οφειλής. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της τότε αρμόδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την με αριθμό/2012 εντολή ελέγχου για την αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση – εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων «..... του» με Α.Φ.Μ.:, η οποία, στη συνέχεια, αντικαταστάθηκε από την με αριθμό .../...-2014 εντολή του Προϊσταμένου της αρμόδιας, πλέον, Δ.Ο.Υ., για διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου στα ανέλεγκτα οικονομικά έτη από το 2004 έως το 2011 (διαχειριστικές περιόδους από το 2003 έως το 2010, αντίστοιχα). Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), από τις διαπιστώσεις, το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της οποίας προέκυψε ότι ... ελεγχθεί... κ. υπήρξε κατά συρροή εκδότης... εκατοντάδων εικονικών και εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων (ΤΠ, ΤΠ-ΔΑ και ΤΠΥ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, κατά τις συναπτές διαχειριστικές περιόδους από το 2004 έως το 2010, προς διάφορους λήπτες – επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η προσφεύγουσα, προς την οποία εξέδωσε, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2007, τα τέσσερα (4) επίδικα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε την από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια για τον φορολογικό έλεγχο της λήπτριας – προσφεύγουσας, ο Προϊστάμενος της οποίας εξέδωσε την με αριθμό/...-2015 εντολή επανελέγχου για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας, προκειμένου να αξιοποιηθεί η εν λόγω Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία επέχει θέση πληροφοριακού δελτίου που εμπεριέχει νέα – συμπληρωματικά στοιχεία για την προσφεύγουσα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της

Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007 της προσφεύγουσας. Τέλος, τόσο στην από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., όσο και στην προαναφερθείσα από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των τεσσάρων (4) επίδικων, ληφθέντων από την προσφεύγουσα, φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί από τη Δ.Ο.Υ. στην αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση – εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων «..... **του**» με **Α.Φ.Μ.:**, όπως καταγράφονται στην από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και αναφορικά με τα οικονομικά έτη από το 2004 έως το 2011 (διαχειριστικές περίοδοι από το 2003 έως το 2010, αντίστοιχα) της εν λόγω επιχείρησης:

► Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία .../.../2003 στη Δ.Ο.Υ., δηλώνοντας ως έδρα την ίδια την μισθωμένη κύρια κατοικία τ... στ... ..

► Δεν ανευρέθηκε ποτέ στην έδρα – κατοικία τ... ούτε από τη Δ.Ο.Υ. ούτε από την τότε Περιφερειακή Διεύθυνση του Σ.Δ.Ο.Ε..

► Κατόπιν σχετικής έρευνας της Δ.Ο.Υ. και σε συνεννόηση με άλλες Δ.Ο.Υ., οι λήπτριες επιχειρήσεις των εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ... Κ., δεν επικοινωνήσαν και δεν συνεννοήθηκαν ποτέ με τ..ν ίδι.., αλλά με άλλα πρόσωπα που εμφανίζονταν ως συνεργάτες τ..., για τα οποία δεν υπάρχουν περαιτέρω στοιχεία.

► Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος υπέβαλε μόνον για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003).

► Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. υπέβαλε μόνον για τις διαχειριστικές περιόδους από το 2003 έως το 2006, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβείς.

► Σύμφωνα με τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών, δεν υπέβαλε καμία Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)], σε αντίθεση με τρίτες επιχειρήσεις οι οποίες τ..ν δήλωσαν ως πελάτη και προμηθευτή στις αντίστοιχες Καταστάσεις των ημερολογιακών ετών 2003 – 2010.

► Η εξόφληση των περισσότερων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ακόμα και εκείνων που ήταν μεγάλης αξίας, γινόταν, ως επί το πλείστον, με μετρητά.

Από την εμπειρία των φορολογικών ελέγχων, η φερόμενη εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας με καταβολή μετρητών αποτελεί συνήθη πρακτική σε εικονικές συναλλαγές, προκρίνεται δε και προτιμάται από τους συναλλασσόμενους, διότι στερεί από την Φορολογική Διοίκηση τη δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων, με παρακολούθηση είτε της «ροής των χρημάτων» μέσω των «κινήσεων» των τραπεζικών λογαριασμών, είτε των προσωπικών στοιχείων των κομιστών των επιταγών που θα υπήρχε στην περίπτωση εξόφλησης με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό ή με μεταβίβαση επιταγής, αντίστοιχα. Στις περιπτώσεις αυτές, οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων χορηγούν στις λήπτριες επιχειρήσεις εικονικά και αμφισβητούμενα παραστατικά εξόφλησης, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν ως δικαιολογητικά εγγραφών εξόφλησης στα βιβλία. Επιπροσθέτως, η φερόμενη εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας με καταβολή μετρητών αποτελεί **ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών**, διότι η μέθοδος αυτή δεν συνάδει με την επικρατούσα, κατά τα έτη τουλάχιστον από το 2006 έως το 2009, εμπορική και συναλλακτική πρακτική μεταξύ των επιχειρήσεων, η οποία υπαγόρευε την εξόφληση ανάλογων υποχρεώσεων με μεταχρονολογημένες επιταγές έκδοσης ορισμένων μηνών από την έκδοση των φορολογικών στοιχείων.

► Η εξόφληση μέρους των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έγινε με κατάθεση επιταγών σε τραπεζικό λογαριασμό, σε χρόνο προγενέστερο εκείνου της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων και της ολοκλήρωσης των φερόμενων συναλλαγών.

► Οι ποσότητες διαφημιστικού υλικού (φυλλάδια, αφίσες, κάρτες, prospectus, ημερολόγια, φάκελοι, στυλό, αναπτήρες, ομπρέλες, cd, dvd κ.λπ.) που φέρονται να διακινήθηκαν προς τις λήπτριες επιχειρήσεις ήταν ιδιαιτέρως μεγάλες, γεγονός που δεν μπορεί να δικαιολογηθεί, δεδομένης της απουσίας αγορών πρώτων υλών και αναλωσίμων (χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κ.λπ.), τεχνολογικού εξοπλισμού (ηλεκτρονικοί υπολογιστές, εκτυπωτές, λογισμικό κ.λπ.) και δαπανών εκτύπωσης των διαφημιστικών ειδών, σύμφωνα με τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ., από τα οποία δεν προκύπτουν συναλλαγές με επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στους εν λόγω τομείς. Αντιθέτως, από τα στοιχεία της Γ.Γ.Π.Σ. και, συγκεκριμένα, από τις υποβληθείσες Καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων,

προκύπτει ότι οι ελάχιστοι προμηθευτές της ελεγχθείσας επιχείρησης δραστηριοποιούνταν στις υπηρεσίες φιλοξενίας, τηλεπικοινωνιών, ενοικίασης οχημάτων και επισκευής οχημάτων, καθώς και στην εμπορία οχημάτων, τομείς που είναι παντελώς άσχετοι με το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχθείσας.

Επειδή, ο φορολογικός επανέλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα εταιρεία, για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 (διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007, αντίστοιχα), ήταν **πλήρης και εμπειριστατωμένος**, βασίστηκε δε στις διαπιστώσεις, το πόρισμα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις του τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί από τη Δ.Ο.Υ. στην αντισυμβαλλόμενη ατομική επιχείρηση – εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων, όπως παρατίθενται στη σχετική από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., από την οποία προκύπτει ότι η αντισυμβαλλόμενη υπήρξε κατά συρροή εκδότρια εκατοντάδων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, στις διαχειριστικές περιόδους από το 2004 έως το 2010, προς διάφορους λήπτες – επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων η προσφεύγουσα, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2006 και 2007. Τόσο δε στην από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια ατομική επιχείρηση, όσο και στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, **αιτιολογούνται και τεκμηριώνονται με σαφήνεια, πληρότητα και επάρκεια η ορθότητα και ακρίβεια των διαπιστώσεων των ελέγχων.**

Επειδή, από τα τέσσερα (4) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα δύο (2) εξ αυτών είναι Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) που αφορούν σε παρασχεθείσες υπηρεσίες κατασκευής ιστοσελίδας, εκ μέρους της εκδότριας ατομικής επιχείρησης «..... του» με Α.Φ.Μ.: και για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας. Ωστόσο, **από την έρευνα που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στο διαδίκτυο, δεν βρέθηκε καμία ιστοσελίδα της προσφεύγουσας κατά τα επίμαχα έτη 2006 και 2007, αλλά και μετέπειτα.**

Επειδή, από τα **πραγματικά γεγονότα** της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας εταιρείας, **αποδεικνύεται ότι η τελευταία δεν τελούσε σε καλή πίστη, κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα τέσσερα (4) επίδικα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών αδικημάτων και παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε.**

Επειδή, ο **επιδιωκόμενος σκοπός** της προσφεύγουσας εταιρείας, αναφορικά με τη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των τεσσάρων (4) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήταν η **εκούσια φοροδιαφυγή στην φορολογία Εισοδήματος και στον Φ.Π.Α..**

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος**, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (nullum crimen nulla poena sine lege) της κυρωθείσας με το Ν.Δ.53/1974 (ΦΕΚ256Α/1974) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.) ορίζεται ότι

«1. Ουδείς δύναται να καταδικασθή δια πράξιν ή παράλειψιν η οποία, καθ' ήν στιγμήν διεπράχθη, δεν απετέλει αδίκημα συμφώνως προς το εθνικόν ή διεθνές δίκαιον. Ούτε και επιβάλλεται βαρυτέρα ποινή από εκείνην η οποία επεβάλλετο κατα την στιγμήν της διαπράξεως του αδικήματος.

2. Το παρόν άρθρον δεν σκοπεί να επηρεάση την δίκην και τιμωρίαν ατόμων ενόχων δια πράξεις ή παραλείψεις αι οποίαι, καθ' ήν στιγμήν διεπράχθησαν, ήσαν εγκληματικά, συμφώνως προς τας αναγνωριζομένας υπό των πολιτισμένων εθνών γενικάς αρχάς δικαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο

«Κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, **Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκουλας 1999, σελίδα 286 επ.**).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.».

Οι εν λόγω διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 είναι αυτές που ισχύουν και εφαρμόζονται για το επίδικο πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) που επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη με αριθμό/...../....-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. και προσδιορίστηκε στο 40% της συνολικής εικονικής αξίας των τεσσάρων (4) επίδικων φορολογικών στοιχείων, είναι δε ευνοϊκότερες από τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997, σύμφωνα με τις οποίες, στην προκειμένη περίπτωση, θα επιβαλλόταν πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της ως άνω συνολικής εικονικής αξίας.

Ως προς τον τρίτο και τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο τρίτος και ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 (έκδοση φύλλων ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/1994), όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (επιβολή προστίμων – διοικητική επίλυση της διαφοράς) παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, ορίζεται ότι

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία **εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.** Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (διαδικασία περαίωσης) παράγραφος 4 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010) ορίζεται ότι

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται, βάσει αυτών, συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

.....».

Επειδή, στην παράγραφο 10 της με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται ότι, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων από 1 έως 13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 9 παράγραφος 4 του Ν.3888/2010, προσδιορίζονται, πλέον, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, **χωρίς τη δυνατότητα** περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.

Κατά συνέπεια, **ορθώς** εφαρμόζονται οι διατάξεις της **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/28-01-11** περί έκδοσης συμπληρωματικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης κατά τις διατάξεις του Ν.3888/2010, στις περιπτώσεις των υποθέσεων που έχουν υπαχθεί και περαιωθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων από 1 έως 13 του Ν.3888/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η) του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007, **δεν** επιβάλλεται πρόστιμο του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) σε υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στην φορολογία Εισοδήματος και στον Φ.Π.Α. ή σε υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, **με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** και εκείνων του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Εξάλλου, στις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, οι οποίες – με βάση εκείνες του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η) του Ν.2523/1997 – εφαρμόζονται και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ορίζεται ότι φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (**ΣτΕ 1303/1999, 2703/1997**). Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών που αναφέρονται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, **χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997)**, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου και επί οριστικοποιηθέντος αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε **και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων**, κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως». Τα προαναφερθέντα εφαρμόζονται και επί Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ., οπότε είναι δυνατή η επιβολή του σχετικού προστίμου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία.

Κατά συνέπεια και αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί ελλείψεως νομοθετικής πρόβλεψης για διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ., όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η) του Ν.2523/1997 ρητά ορίζεται ότι επιβάλλεται το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των

διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, ακόμα και για περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως η προκείμενη. Σε καμία δε περίπτωση δεν τίθεται ζήτημα ειδικότερων και γενικότερων διατάξεων μεταξύ εκείνων του Ν.3888/2010 και του Ν.2523/1997, αντίστοιχα, ούτε ανακύπτει ζήτημα ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Ο Ν.3888/2010 εισήγαγε νομοθετικές ρυθμίσεις περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως άλλωστε οι Ν.3259/2004 και Ν.3697/2008 παλαιότερα και οι διατάξεις του δεν είναι ούτε στενά ερμηνευτές, ούτε ειδικότερες σε σχέση με εκείνες του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η) του Ν.2523/1997. Οι δε διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, οι οποίες – με βάση εκείνες του άρθρου 5 παράγραφος 5 περίπτωση η) του Ν.2523/1997 – εφαρμόζονται και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., εφαρμόζονται και στις υποθέσεις που έχουν περαιωθεί χωρίς να αναφέρονται σε συγκεκριμένο νόμο περαίωσης, αλλά στο εκάστοτε νομοθετικό καθεστώς περαίωσης που εφαρμόζεται και ισχύει. Επομένως, **ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (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.», πλην, όμως, **η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών της.**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, από την από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2007 της προσφεύγουσας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των τεσσάρων (4) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε το επίδικο ποσό του προστίμου σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους της προσφεύγουσας εταιρείας, ο φορολογικός επανέλεγχος σε αυτήν διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, **οι διαπιστώσεις του επανελέγχου, όπως διατυπώνονται στην προαναφερθείσα οικεία Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., γίνονται πλήρως αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη στο σύνολο της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)

Η με αριθμό/...../...-...-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγρ. 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, δηλαδή

$$23.360,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{9.344,00 \text{ €}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της Προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).