



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 16/09/2016

Αριθμός απόφασης: 1019

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή** του κατά της με αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4. Την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν.2523/97 , διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 της οποίας ζητείται η ακύρωση, και της απόοικείας έκθεσης ελέγχου.

5. Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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 αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 πρόστιμο εισοδήματος άρθρου 4 Ν.2523/97 ποσού 100,00 € για την **υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ.5 του Ν.2238/94 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97, καθώς δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Συγκεκριμένα κατόπιν της υπ' αριθμ..... εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ.....εντολής ελέγχου λόγω μη προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων μετά από τις με αρ.πρωτ.....προσκλήσεις, για πραγματοποίηση ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2011, διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και των λοιπών φορολογικών αντικειμένων των διαχειριστικών περιόδων 2000-2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» και την ΑΥΟ 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.05 .

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν και προστέθηκαν στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης στην χρήση 2000 λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 582.659δρχ (1.709,93 €) ως παρακάτω:

- Αποσβέσεις συνολικού ποσού **135.019 δρχ.** (396,24€) που αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν με τα ΤΔΑ ΤΙΜ ΤΔΑ....., ΠΙΣΤ.ΤΙΜ.....) οι οποίες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση διότι δεν χρησιμοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και προστέθηκαν στα αποτελέσματα σαν λογιστικές διαφορές.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση βάσει του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού για τη χρήση 1999 είχε πραγματοποιήσει για τα πάγια του λογαριασμού 16.10.00 (έξοδα ίδρυσης) αποσβέσεις συνολικής αξίας 877.032 δρχ. αφήνοντας υπολειμματική αξία μίας (1) δρχ. Τη χρήση 2000 προέβη σε απόσβεση των εν λόγω παγίων με το ποσό των 877.032 δρχ. X 20% = 175,406 δρχ. , χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα, καθώς τα εν λόγω πάγια είχαν αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό αυτό και προστίθεται ως λογιστική διαφορά. Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίζεται το ποσό των **175.408 δρχ** (514,77 €) (877.032δρχ. X 20 %).
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έπρεπε να χρησιμοποιήσει ως ποσοστό συντελεστή απόσβεσης 14 % [100 / 7 (χρόνια υπολειπόμενης μίσθωσης)] και όχι 20% που χρησιμοποιήθηκε αλλά και έπρεπε να πραγματοποιήσει αποσβέσεις μέσα στην χρήση με βάσει τους μήνες που χρησιμοποιήθηκαν – αποκτήθηκαν. Αντί αυτού η επιχείρηση πραγματοποίησε αποσβέσεις για όλο το έτος με ποσοστό 20 %. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη στον σωστό υπολογισμό με βάσει τον σωστό συντελεστή απόσβεσης και μηνών χρήσεις των παγίων, μη αναγνωρίζοντας το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων που υπολογίστηκε για τα παραπάνω πάγια και προσθέτοντας την διαφορά στα κέρδη της επιχείρησης ποσό **269.833 δρχ.**(791,88 €) ως λογιστικές διαφορές.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση μέσα στη χρήση 2000 και συγκεκριμένα στις 28/07/00 πραγματοποίησε λογιστική εγγραφή για την πληρωμή του ΦΠΑ Απριλίου στην οποία καταχώρησε και τις προσαυξήσεις της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης στον λογαριασμό 81.00.00 (Φορολ. προστ. προσαυξήσεις) ποσού **2.399 δρχ.** (7,04€). Στο τέλος του έτους (στον ισολογισμό) το ποσό αυτό αφαιρείται από τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ως έκτακτο και ανόργανο έξοδο. Επειδή αυτή η δαπάνη δεν συμπεριλαμβάνεται στις προβλεπόμενες κατά το άρθρο 31 του Ν.2238/94 προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όφειλε να κάνει φορολογική αναμόρφωση και να τη συμπεριλάβει σε αυτήν. Επειδή όμως δεν πραγματοποιήθηκε , ο έλεγχος πρόσθεσε το έξοδο αυτό στις λογιστικές διαφορές.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων

- Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, φόρων κλπ ρυθμίζεται από το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994, που προβλέπει πενταετή παραγραφή.
- Στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορεί να εφαρμοστεί η δεκαετής παραγραφή, που προβλέπεται από το άρθρο 84 παρ. 4, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, που προϋποθέτουν οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, καθόσον δεν εκδόθηκαν αρχικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις (εντός της πενταετίας), ενώ ουδέποτε υπήρξαν διασταυρωτικά στοιχεία ή δελτία πληροφοριών ή καταστάσεις της Γ.Γ.Π.Σ..

2) Ανεπίτρεπτη επιβολή φόρου αναδρομικής ισχύος

- Από το αρ. 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος προκύπτει ότι είναι μεν δυνατή η παράταση με νόμο του χρόνου παραγραφής για την κοινοποίηση από το Δημόσιο της πράξης επιβολής φόρου, όχι όμως μετά την προβλεπόμενη από άλλο νόμο συμπλήρωση της παραγραφής.
- Στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή ενήργησε κατά παράβαση των άρθρων 2, 5 και 78 του Συντάγματος και του άρθρου 2 του ΑΚ.

3) Εσφαλμένο το πόρισμα του ελέγχου περί πώλησης εμπορευμάτων,

- Ο φορολογικός έλεγχος καταλήγει στη διαπίστωση ότι δεν έγινε ιδιοπαραγωγή παγίων και ότι εξαντλήθηκαν εμπορεύματα αξίας 8.726.260 δρχ λόγω πώλησης.

- Στα βιβλία β' κατηγορίας δεν γίνεται εγγραφή για το κόστος των αγορασμένων υλικών που αναλώνονται για την παρασκευή παγίων στοιχείων, με αποτέλεσμα να λείπει από την απογραφή

4) Ελλιπής και ανεπαρκής αιτιολογία

- Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πλήρη, επαρκή, σαφή, πειστική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία.
- Το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων φέρει η φορολογική αρχή.

5) Αίτημα υπαγωγής σε διοικητική επίλυση της διαφοράς

- Άδικο το γεγονός ότι πλέον δεν παρέχεται η δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, παρόλο που κατά την ελεγχόμενη χρήση 2001 ίσχυαν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 70 του Ν. 2238/1994

6) Η φορολογική αρχή αγνοεί την αρχή της χρηστής διοίκησης, την αρχή της αναλογικότητας, την αρχή της καλής πίστης, την αρχή της εύρυθμης διοίκησης, την αρχή της αμεροληψίας, την αρχή της ισότητας, την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και την αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικότητας.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους :

Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 84 του Ν.2238/94 : Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12. 2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών.

Σύμφωνα με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009

Σύμφωνα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής

φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010

Σύμφωνα με το άρθρο 82 Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010

Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013,

Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν.4141/2013: Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Σύμφωνα με την παρ. 5 της ΠΟΛ. 1265/16.12.2013 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α'), από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται ότι: « Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής..... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι : « οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης ».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Εν προκειμένω, η αρχική εντολή ελέγχου μέσω elenxis με α/α εκδόθηκε στις και κοινοποιήθηκε διά της διαδικασίας του συστημένου εγγράφου η με αρ.πρωτ./13

γνωστοποίηση διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 , οπότε η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου για την χρήση 2000 έληγε στις 31/12/2006, νομίμως παρατάθηκε έως τις 31/12/2016 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος .

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι πρέπει να απορριφθεί η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου διότι στην περίπτωση τηρήσεως βιβλίου εσόδων-εξόδων δεν γίνεται εγγραφή και το σχετικό κόστος των υλικών που αγοράστηκαν και αναλώθηκαν για την παρασκευή παγίων στοιχείων ελλείπει από την απογραφή συνεπώς το σημείωμα διαπιστώσεων είναι αόριστο και ανεπίδεκτο εκτιμώσεως και ο φορολογικός έλεγχος προσπαθεί να πλανέψει το τοπίο κάνοντας εικασίες, διότι μετά βεβαιότητας καταλήγει στην διαπίστωση ότι έγινε ιδιοπαραγωγή παγίων και ότι εξαντλήθηκαν εμπορεύματα αξίας 8.726.260 δρχ. λόγω πώλησης, ισχυρισμοί που απορρίπτονται ως απαράδεκτοι εφόσον το επιβαλλόμενο πρόστιμο αφορά την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος στο οικ.έτος 2001 (χρήση 2000) κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ.1 και 61 παρ 1 και του άρθρου 62 παρ.5 του Ν.2238/94 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97 .

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ.5 του Ν.2238/94: Ο υπόχρεος για την επίδοση της δήλωσης βεβαιώνει υπεύθυνα, έχοντας γνώση των συνεπειών των άρθρων 86, 87, 88 και 90, την ειλικρίνεια και το περιεχόμενο της δήλωσης και των λοιπών συνυποβαλλόμενων με αυτήν εντύπων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν.2523/97: Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά, όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Επίσης, σε πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών υπόκεινται και όποιος αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν. Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις

Επειδή σύμφωνα με την παρ.(44)48 του άρθρου 72 του Ν.4174/13: Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν.2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου .

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (παράγρ.1). «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο (παράγραφος 2).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.4174/13 : 1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΟΛ 1037/2005)-Άρθρο 28 Ν.4174/13 της Δ.Ο.Υ..... βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση ανακρίβειών της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας .Συγκεκριμένα:

« Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές ποσό 582.659 δρχ(1.709,93 €) ως εξής :

- Αποσβέσεις ποσού **135.019 δρχ.** (396,24€) που αφορούν τις δαπάνεςοι οποίες δεν

αναγνωρίζονται προς έκπτωση διότι δεν χρησιμοποιήθηκαν από την ελεγχόμενη για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων ή πράξεων απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη σαν λογιστικές διαφορές.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση βάσει του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού για τη χρήση 1999 είχε πραγματοποιήσει για τα πάγια του λογαριασμού 16.10.00 (έξοδα ίδρυσης) αποσβέσεις συνολικής αξίας 877.032 δρχ. αφήνοντας υπολειμματική αξία μίας (1) δρχ. Τη χρήση 2000 προέβη σε απόσβεση των εν λόγω παγίων με το ποσό των 877.032 δρχ. $\times 20\% = 175,406$ δρχ. , χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα, καθώς τα εν λόγω πάγια είχαν αποσβεσθεί εξ ολοκλήρου. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει το ποσό αυτό και θα προστεθεί ως λογιστική διαφορά. Συγκεκριμένα δεν αναγνωρίζεται το ποσό των **175.408 δρχ** (514,77 €) (877.032δρχ. $\times 20\%$).
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση έπρεπε η επιχείρηση να χρησιμοποιήσει ως ποσοστό συντελεστή απόσβεσης 14 % [100 / 7 (χρόνια υπολειπόμενης μίσθωσης)] και όχι 20% που χρησιμοποιήθηκε αλλά και έπρεπε να πραγματοποιήσει αποσβέσεις μέσα στην χρήση με βάσει τους μήνες που χρησιμοποιήθηκαν – αποκτήθηκαν. Αντί αυτού η επιχείρηση πραγματοποίησε αποσβέσεις για όλο το έτος με ποσοστό 20 %. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη στον σωστό υπολογισμό με βάσει τον σωστό συντελεστή απόσβεσης και μηνών χρήσεις των παγίων, μη αναγνωρίζοντας το επιπλέον ποσό των αποσβέσεων που υπολογίστηκε για τα παραπάνω πάγια και προσθέτοντας την διαφορά στα κέρδη της επιχείρησης ποσό **269.833 δρχ.** (791,88 €) ως λογιστικές διαφορές.
- Η ελεγχόμενη επιχείρηση μέσα στη χρήση 2000 και συγκεκριμένα στις 28/07/00 πραγματοποίησε λογιστική εγγραφή για την πληρωμή του ΦΠΑ Απριλίου στην οποία καταχώρησε και τις προσαυξήσεις της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης στον λογαριασμό 81.00.00 (Φορολ. προστ. προσαυξήσεις) ποσού **2.399 δρχ.** (7,04€). Στο τέλος του έτους (στον ισολογισμό) το ποσό αυτό αφαιρείται από τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως ως έκτακτο και ανόργανο έξοδο. Η ελεγχόμενη επειδή αυτό το έξοδο δεν προβλέπεται στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994 όφειλε να κάνει φορολογική αναμόρφωση και να το συμπεριλάβει σε αυτήν. Επειδή όμως δεν πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος πρόσθεσε το έξοδο αυτό στις λογιστικές διαφορές.

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ελλιπούς και ανεπαρκούς αιτιολογίας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι η αιτιολογία για τις διαπιστωθείσες ανακρίβειες της υποβληθείσας δήλωσης Φ.Ε. που παρέχει η απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ..... είναι επαρκής, πλήρης ,σαφής και εμπεριστατωμένη.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 70 του Ν.2238/94 (όπως ίσχυε για πράξεις που εκδόθηκαν μέχρι 31/03/2011 πριν την τροποποίηση με το άρθρο 36 του Ν.3943/2011 και την προσθήκη του άρθρου 70 Α):

1.Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε το φύλλο ελέγχου, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητα του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας..... 3.Η πρόταση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που έχει εκδώσει το φύλλο ελέγχου, με το δικόγραφο της προσφυγής ή με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής. Αυτός που υποβάλλει την αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς υποχρεούται να προσκομίσει μέσα στην παραπάνω προθεσμία τα αποδεικτικά στοιχεία για την υποστήριξη της αίτησης του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του. 4.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, αφού λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τα στοιχεία που προσκομίζονται από το φορολογούμενο και όσα αναπτύσσονται

από αυτόν εγγράφως ή προφορικώς, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο, μπορεί, εφόσον κρίνει το αίτημα βάσιμο, να αποδεχθεί την ακύρωση του φύλλου ελέγχου ή τη διαγραφή των εισοδημάτων μερικών μόνο πηγών ή τον περιορισμό του συνόλου της φορολογητέας ύλης που αναφέρεται στο φύλλο ελέγχου ή μερικών μόνο πηγών ή της ίδιας πηγής ή του φόρου ή άλλου δικαιώματος.

5.Ειδικώς, όταν στο φύλλο ελέγχου περιλαμβάνονται και εισοδήματα που προέρχονται από γεωργικές ή εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ή μόνο τέτοια εισοδήματα, που προέρχονται όμως αποκλειστικά από άσκηση επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διοικητική επίλυση της διαφοράς γίνεται από επιτροπή

6.Αν συμπέσουν οι απόψεις του υπόχρεου και: α) του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, όταν πρόκειται για πρόσωπα που ασκούν επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα, τα οποία τηρούν κατά περίπτωση βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, β) δύο (2) τουλάχιστον από τα μέλη της επιτροπής της προηγούμενης παραγράφου, όταν πρόκειται για φύλλα ελέγχου που αναφέρονται σε αυτή, συντάσσεται και υπογράφεται, από όλα τα μέρη που μετείχαν στη διαδικασία, πράξη επίλυσης της διαφοράς, με την αναγραφή της γνώμης τυχόν μειοψηφήσαντος μέλους της επιτροπής. Με την πράξη αυτή που είναι αμετάκλητη θεωρείται ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά ή μερικά, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αποτέλεσμα που επήλθε από τη σύμπτωση των απόψεων των μερών. Στην περίπτωση αυτήν, η προσφυγή που τυχόν ασκήθηκε δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα ή ισχύει μόνο για το μέρος που δεν επιλύθηκε η διαφορά. Αν υποβληθεί αίτημα για διοικητική επίλυση της διαφοράς με ιδιαίτερη αίτηση, η νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αρχίζει από την επομένη της ημέρας υπογραφής της πράξης ματαίωσης ή μερικής επίλυσης της διαφοράς.....

10.Σε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 6, περιορίζεται στο μισό (1/2) το ποσοστό προσαύξησης του συντελεστή καθαρού κέρδους ή καθαρού εισοδήματος ή καθαρών αμοιβών, στις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 του άρθρου 32, 2 και 5 του άρθρου 34 , 5 του άρθρου 49 , καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση που σύμφωνα με τον παρόντα κώδικα οι ποιο πάνω διατάξεις έχουν ανάλογη εφαρμογή. Οι κατά περίπτωση διατάξεις που ορίζουν ότι επί εξωλογιστικού προσδιορισμού εφαρμόζεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό, εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή που προβλέπεται για το οικείο επάγγελμα, ισχύουν ανάλογα και κατά την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

11. Αντίγραφο του πρακτικού της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς παραδίδεται στον υπόχρεο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν.4174/13 :(Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή):

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.
2. Η Φορολογική Διοίκηση αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή, στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.
3. Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής αναστέλλεται η καταβολή ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου ποσού, υπό την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το υπόλοιπο πενήντα τοις

εκατό (50%). Η αναστολή, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, δεν ισχύει επί του άμεσου προσδιορισμού του φόρου, καθώς και επί πράξης διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική του δήλωση.

4. Ο υπόχρεος έχει δικαίωμα να υποβάλει, ταυτόχρονα με την ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται στην παράγραφο. Η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης δύναται να αναστείλει την εν λόγω πληρωμή, μέχρι την έκδοση της απόφασής της, μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη για τον υπόχρεο. Εάν δεν εκδοθεί απόφαση εντός τριάντα (30) ημερών από την υποβολή της αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση, η αίτηση αναστολής θεωρείται ότι έχει απορριφθεί. Τυχόν αναστολή της πληρωμής δεν απαλλάσσει τον υπόχρεο από την υποχρέωση καταβολής των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου.

5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Αν, εντός της ανωτέρω προθεσμίας, δεν εκδοθεί απόφαση τότε θεωρείται ότι η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και ο υπόχρεος έχει λάβει γνώση αυτής της απόρριψης κατά την εκπνοή της προθεσμίας αυτής. Στην περίπτωση των ενδικοφανών προσφυγών που υποβάλλονται στην αρμόδια φορολογική αρχή μέχρι τις 28.2.2014 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου επεκτείνεται σε εκατόν είκοσι (120) ημέρες.

Ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης μπορεί, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί άλλους υπαλλήλους της ίδιας υπηρεσίας, να υπογράφουν, με εντολή του, αποφάσεις επί ενδικοφανών προσφυγών και αιτήσεων αναστολής.

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

7. Η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

9. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει τις αναγκαίες κανονιστικές πράξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου και ιδίως να καθορίζει τις λεπτομέρειες για τη λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεών της.

Επειδή, με την Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφαση (ΦΕΚ 3367/31.12.2013), η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης μετονομάστηκε σε Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός- αίτημα του προσφεύγοντα περί διοικητικής επίλυσης της διαφοράς προβάλλεται παρεκλυστικώς και αβασίμως και απορρίπτεται.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν.2523/97 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι : «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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 ΣΤΕ. 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, νομολογιακά (ΟΛΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι : «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύναται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣΤΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ισότητας έναντι άλλων φορολογουμένων, όταν αυτή προβλέπεται ρητά από τον ισχύοντα νόμο και τις πολυγραφημένες διαταγές που εκδίδονται κατ' εφαρμογή αυτού, τον δε νομοθέτη να λαμβάνει υπόψη του, για τη διαφορετική μεταχείριση, αντικειμενικά κριτήρια και ιδιαίτερες συνθήκες της κάθε κατηγορίας φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, οι δε κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ.

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 έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, εν προκειμένω η παράβαση της ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καταλογίστηκε σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν.2523/97, και εξ αυτού του λόγου δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και του δικαίου συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου προστίμου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ..... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ
ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

**ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Άρθρο 4 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2000-
31/12/2000**

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ : 100,00 ευρώ.

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

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

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

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).