



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Καλλιθέα 28 / 07 / 2016

Αριθμός Απόφασης **2741**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της υπ' αριθμ. 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».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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».
 - δ. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την από **.../03/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης **ΑΕ**, με αντικείμενο εργασιών την Πώληση Διαφημιστικού Χώρου, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού αριθ., τ.κ, κατά της υπ' αριθμ./-**02-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** Οικ. έτους 2004, της υπ' αριθμ./-**02-2016** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου **ΦΠΑ** χρήσης 2003 και της υπ' αριθμ./-**02-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ** χρήσης 2003, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και τις από **.../02/2016** εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, και **ΦΠΑ**, της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../03/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης **ΑΕ**, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **29/02/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, **είχε περαιώσει** την υπόθεση του οικον. έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003), με τακτικό έλεγχο από το ΔΕΚ Αθηνών.

Μετά την περαίωση της υπόθεσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν. 2238/1994**, τα οποία διαβιβάστηκαν στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με το υπ' αριθμ./-11-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. με την από .../10/2011 συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου ΚΒΣ.

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που πραγματοποίησε, το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση:

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, επτά (7) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής **καθαρής αξίας 5.388.511,00€**, πλέον ΦΠΑ **969.931,98€**, εκδόσεως της επιχείρησης **ΑΕ**, με **ΑΦΜ:**, τα οποία **είναι εικονικά στο σύνολό τους**, καθόσον αφορούσαν ανύπαρκτες υπηρεσίες διάθεσης και μίσθωσης διαφημιστικών χώρων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που είναι τα ακόλουθα:

α/α	Φορολογικό Στοιχείο	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
	Είδος - Αριθμ. -ημερομηνία			
1	Τ.Π.Υ 450 - 28/02/2003	1.409.351,00 €	253.683,18 €	1.663.034,18 €
2	Τ.Π.Υ 451 - 31/03/2003	690.095,00 €	124.217,10 €	814.312,10 €
3	Τ.Π.Υ 452 - 30/04/2003	672.279,00 €	121.010,22 €	793.289,22 €
4	Τ.Π.Υ 454 - 31/05/2003	672.279,00 €	121.010,22 €	793.289,22 €
5	Τ.Π.Υ 455 - 30/06/2003	660.357,00 €	118.864,26 €	779.221,26 €
6	Τ.Π.Υ 459 - 31/07/2003	643.115,00 €	115.760,70 €	758.875,70 €
7	Τ.Π.Υ 460 - 31/08/2003	641.035,00 €	115.386,30 €	756.421,30 €
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο		5.388.511,00 €	969.931,98 €	6.358.442,98 €

Ακολουθώντας με βάση την από .../10/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε, εκδόθηκε από την προϊσταμένη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης η υπ' αριθμ./-11-2011 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 01/01–31/12/2003, για τη λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, με την οποία επεβλήθη στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του άρθρου **5 § 10** του **Ν. 2523/1997** πρόστιμο συνολικού ποσού **10.777.022€**, (5.388.511€ x 2).

Κατά της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε **προσφυγή** η οποία **εκκρεμεί ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών**.

Με την υπ' αριθμ./-08-2014 **εντολή μερικού ελέγχου (επανελέγχου)** της προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ**, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, **επανελέγχος** φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, από την υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε τις από .../01/2016 **εκθέσεις επανελέγχου** (θεωρήθηκαν από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις .../02/2016), των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας **εισοδήματος**, 2) Φορολογίας **ΦΠΑ**, από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Εισοδήματος

Ο επανελέγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την υπ' αριθμ./-11-2011 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 01/01/2003 – 31/12/2003 της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από .../10/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε, Π.Δ Αττικής σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ιδιαιτέρως μεγάλης έκτασης,
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 3, 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι η παροχή υπηρεσιών διαφημίσεων, για το οποίο προβλέπεται Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών:

κωδικός	Επάγγελμα	Σ.Κ.Κ
8304	Επιχειρήσεις διαφήμισης γενικά	11%
3204	Τυπογραφείο κοινό	14%

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003 ως **ανεπαρκή και ανακριβή** δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα βιβλία ήταν **μεγάλες σε έκταση**, και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά **8%** (δεδομένου ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τις 5.000 €), με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου να διαμορφωθούν ως ακολούθως:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Δήλωσης	Επανελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	46.313.850,30	46.313.850,30
Πλέον: Προσαύξηση 8% (ήτοι 46.313.850,30€ x 8%)		3.705.108,02
Σύνολο Ακαθ. Εσόδων Παροχής Υπηρεσιών	46.313.850,30	50.018.958,32
Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	15.030.400,63	15.030.400,63
Πλέον: Προσαύξηση 8% (ήτοι 15.030.400,63€ x 8%)		1.202.432,05
Σύνολο Ακαθ. Εσόδων Εμπορίας	15.030.400,63	16.232.832,68
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	61.344.250,93	66.251.791,00
Πλέον: Λοιπά έσοδα λογ/μού 76	2.900.248,72	2.900.248,72
Γενικό Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	64.244.499,65	69.152.039,72

Στη συνέχεια έγινε **λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών** και συγκεκριμένα:

Κατά τον **Λογιστικό προσδιορισμό των κερδών**, προστέθηκαν στα κέρδη του συμβιβασμού που διενεργήθηκε από το ΔΕΚ Αθηνών ποσού **8.526.224,31€**, οι λογιστικές διαφορές του επανελέγχου ποσού **5.388.511,00€** (ήτοι της αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων), και προέκυψαν **καθαρά κέρδη επανελέγχου με βάση το λογιστικό προσδιορισμό ποσού 13.914.735,31€**.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, **ο Σ.Κ.Κ με βάση το λογιστικό προσδιορισμό**, ανήλθε σε **21,66%** (ήτοι 13.914.735,31€ / 64.244.499,65€).

Κατά τον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών**, τα καθαρά κέρδη προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά **100%**, ήτοι: του Σ.Κ.Κ: 3204: **28%** [14% + (14% x 100%)] και του Σ.Κ.Κ: 8304: **22%** [11% + (11% x 100%)] και μετά την προσθήκη των εσόδων του λογαριασμού 76 (έσοδα συμμετοχών, χρεογράφων και πιστωτικών τόκων) και προέκυψαν τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη του επανελέγχου και συγκεκριμένα:

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ		
Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	50.018.958,32	
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: 8304: 22%	22%	
Εξωλογιστικά Καθαρά Κέρδη Παροχής Υπηρεσιών	11.004.170,83	11.004.170,83
Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	16.232.832,68	
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: 3204: 28%	28%	
Εξωλογιστικά Καθαρά Κέρδη Εμπορίας	4.545.193,15	4.545.193,15
Πλέον: Λοιπά έσοδα λογ/μού 76		2.900.248,72
Σύνολο Καθαρών Κερδών (Εξωλογιστικού προσ/μού)		18.449.612,70
Σ.Κ.Κ (Εξωλογιστικού προσ/μού)	18.449.612,70€ / 69.152.039,72€	26,68%

και ως τελικά καθαρά κέρδη του επανελέγχου ελήφθησαν τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα, ανερχόμενα στο ποσό των **18.449.612,70€**, δεδομένου ότι ο συντελεστής καθαρού κέρδους που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος 21,66 % είναι μικρότερος από αυτόν που προκύπτει προσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη με εξωλογιστικό τρόπο 26,68 % και επιπλέον ότι δεν είναι μεγαλύτερος από τον διπλάσιο του προβλεπόμενου συντελεστή.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης η υπ' αριθμ.-02-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 ποσού **3.473.185,94€** [ήτοι (18.449.612,70€ - 8.526.224,31€ = 9.923.388,39€) x 35%] πλέον

προσαυξήσεων 120% ποσού **4.167.823,13€** και συνολικά **7.641.009,06€**, το οποίο βεβαιώθηκε την .../03/2016 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ).

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης:

- Η υπ' αριθμ.-02-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, με χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **1.845.684,84€**, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **2.214.821,81€** και συνολικά **4.060.506,65€**, το οποίο βεβαιώθηκε την .../03/2016 (Α.Τ.Β Α.Χ.Κ).
- Η υπ' αριθμ.-02-2016 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **2.909.795,94 €**, ήτοι [969.931,98 x 3] το οποίο βεβαιώθηκε την .../03/2016 (Α.Τ.Β Α.Χ.Κ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή τη μεταρρύθμιση των ανωτέρω Πράξεων, για τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι η ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδος **έχει υποπέσει σε παραγραφή** και οι παρατάσεις της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές **της προστατευόμενης εμπιστοσύνης** του φορολογουμένου και **της ασφάλειας δικαίου**,
2. Ότι η ελεγχθείσα διαχειριστική περίοδος έχει **περαιωθεί**,
3. Ότι δεν υπάρχουν **συμπληρωματικά στοιχεία**,
4. Ότι δεν συντάχθηκε **έκθεση κατάσχεσης** αλλά απόδειξη παραλαβής,
5. Ότι η φορολογική Αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων, ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται σε αυτά έχουν πραγματοποιηθεί, ότι τελούσε σε καλή πίστη
6. Ότι για το πρόστιμο του ΦΠΑ, πρέπει να γίνει χρήση του ευμενέστερου νόμου.

1. Ως προς τα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με το άρθρο 68 § 2 του ν.2238/94

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: 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) ... γ) ... δ) 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ 1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση για τη χρήση 2003, η προσφεύγουσα έχει ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από το Δ.Ε.Κ. Αθηνών με βάση την υπ' αριθμ.-12-2005 εντολή ελέγχου, ο οποίος ολοκληρώθηκε την **30/01/2007**.

Τα βιβλία και στοιχεία της είχαν κριθεί επαρκή και ακριβή, τα καθαρά κέρδη της προσδιορίστηκαν λογιστικά μετά την προσθήκη λογιστικών διαφορών σε αυτά, μετά δε την υπ' αριθμ./2007 απόφαση της επιτροπής του άρθρου 70 του ν.2238/94, την οποία η προσφεύγουσα αποδέχθηκε, τα τελικά καθαρά κέρδη της χρήσης διαμορφώθηκαν στο ποσό των **8.526.224,31€**.

Ακολουθώντας, το ΣΔΟΕ Π.Δ Αττικής, απέστειλε στη ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων το υπ' αριθμ./...-11-2011 έγγραφό του (αρ.πρωτ. ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων/...-11-2011) την από .../10/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι, μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση ΑΕ με ΑΦΜ:, διαπιστώθηκε η έκδοση προς την προσφεύγουσα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία χαρακτηρίστηκαν **εικονικά** καθόσον **αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους**,

Επειδή τα αποτελέσματα της χρήσης 2003, είχαν οριστικοποιηθεί την **30-01-2007**, πριν δηλαδή την ...-11-2011 οπότε παρελήφθη από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων το ως άνω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ μετά της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου, βάσει της οποίας τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν **εικονικά**, τα στοιχεία αυτά αποτελούν **συμπληρωματικά** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2384/1994**, δεδομένου ότι περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Μεγάλων Επιχειρήσεων, μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (αρχικού φύλλου ελέγχου)

Επειδή η προσφεύγουσα με τον **3° λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι τα στοιχεία που επικαλείται η φορολογική αρχή δεν εμπίπτουν στην έννοια των «νέων» στοιχείων και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την διενέργεια του παρόντος ελέγχου. Συγκεκριμένα, τα στοιχεία τα οποία φέρονται ως **εικονικά** ως προς την συναλλαγή, είχαν ληφθεί υπόψη από την ελεγκτική αρχή του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, ήτοι σε χρόνο πολύ προγενέστερο από τον διενεργηθέντα τακτικό έλεγχο. Συγκεκριμένα το Δ.Ε.Κ. είχε υπ' όψιν του τόσο τα επίμαχα τιμολόγια όσο και την φορολογική και επιχειρηματική ύπαρξη του αντισυμβαλλόμενου της

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ, *Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)*

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**,

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι τα ανωτέρω στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον **2° λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι η διαχειριστική περίοδος 2003 έχει ενταχθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας τακτικού ελέγχου και έχει αποπληρωθεί πλήρως ο καταλογισθείς με αυτόν φόρος όπως αποδεικνύεται από τα διπλότυπα είσπραξης, και κατά συνέπεια ουδεμία περαιτέρω υποχρέωση δύναται να προκύψει ή να επιβληθεί σε βάρος της για την χρήση αυτή,

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** περίπτωση **α** του **ν.2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου...»,

Επειδή όπως αναλυτικά εκτέθηκε στην 1^η ενότητα της παρούσας, τα νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ στις ... /11/2011, αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2α του ν. 2238/1994, επομένως νόμιμα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

2. Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι η ως άνω διαχειριστική περίοδος έχει υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου ο φορολογικός έλεγχος παρανόμως ενεργείται στην χρήση αυτή. Σε κάθε δε περίπτωση η συνεχής παράταση παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται τόσο στην αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου όσο και στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «**Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, ...**»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84 §§ 1 και 4** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «**1)** 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, ... **4)** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, και με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ίδιου νόμου ότι: «**Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: 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,...**»

Επειδή όπως αναλυτικά εκτέθηκε στην 1^η ενότητα της παρούσας, τα νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ στις **08/11/2011**, αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2α του ν. 2238/1994,

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις εφόσον η προσφεύγουσα **υπέβαλε** την υπ' αριθμ./24-05-2004 **δήλωση** για το οικον. έτος **2004**, και προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2α του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών), το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, **ήτοι μετά την 31/12/2014**,

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **37 § 5** του **Ν.4141/2013** (ΦΕΚ Α' 81), ορίζεται ότι «**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» και με τις διατάξεις του άρθρου **22** του **ν. 4337/2015** (ΦΕΚ Α' 129), 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 με τις διατάξεις του άρθρου **55 § 1** του **N.4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α) ...β) ... γ) ... δ) ... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών ...», με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 3** του ίδιου νόμου, ότι «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 2** του **N.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων σε βάρος της έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της χρήσης 2003 κοινοποιήθηκαν σε αυτήν μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 84 του ν.2238/1994 πενταετίας. Ο λόγος αυτός πρέπει να **απορριφθεί** ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, διότι, σύμφωνα με τις ανωτέρω εκτιθέμενες διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν.4174/2013 και του άρθρου 84 § 2 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική χρήση, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/94, παραγράφεται ύστερα από την πάροδο **δέκα ετών** από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης, ήτοι **μέχρι 31/12/2014**. Περαιτέρω, από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 55 § 1, 36 § 3, 66 § 11 και 67 του ν.4174/2013, προκύπτει ότι η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, νοούνται ως αδικήματα φοροδιαφυγής, τα οποία παραγράφονται μετά την παρέλευση εικοσαετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης, εφόσον κατά την 01/01/2014 ημερομηνία έναρξης ισχύος του κώδικα, το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, εφόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003, προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία (λήψη εικονικών), το δικαίωμα του δημοσίου για τη την επιβολή φόρων παραγραφόταν στις 31/12/2014, δεδομένου όμως, ότι κατά την 01/01/2014, ημερομηνία κατά την οποία τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4174/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί, η παραγραφή επέρχεται μετά την πάροδο εικοσαετίας από το τέλος του έτους που υποβλήθηκε η δήλωση, ήτοι ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται στις 31/12/2024.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζονται επιπλέον ότι η συνεχής παράταση της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου και της ασφάλειας δικαίου, όπως έχει κριθεί παγίως από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 750-751/2008, 3606, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 4710-4712, 3141, 2866/85, 2034/1974), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου, όπως συνέβη στην προκείμενη περίπτωση,

Τέλος, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

3. Ως προς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων

Επειδή με την από .../10/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε, εκδόθηκε από την προϊσταμένη του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης η υπ' αριθμ./...-11-2011 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 01/01–31/12/2003, για τη λήψη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, με την οποία επεβλήθη στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του άρθρου **5 § 10** του **Ν. 2523/1997** πρόστιμο συνολικού ποσού **10.777.022€**, (5.388.511€ x 2), και κατά της Απόφασης αυτής, η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει ασκήσει **προσφυγή** η οποία **εκκρεμεί** προς συζήτηση ενώπιον του **Διοικητικού Εφετείου Αθηνών**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4** του **Ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179) 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 του άρθρου **18 §§ 2** και **9** του **Π.Δ. 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), ορίζεται ότι: «**2)** 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,... **9)** το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον 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 § 2** του **Ν.2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179) 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 τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δίκαιου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης η επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα της εκδοθείσας προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου,

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η δε φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα πρόστιμα 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 η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**) και η φορολογική αρχή απέδειξε, **την εικονικότητα** των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του ΣΔΟΕ,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση στην υπ' αριθμ./....-12-2011 **Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**, δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, διότι στην από .../10/2011 **έκθεση ελέγχου ΚΒΣ** του ΣΔΟΕ αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν την εν λόγω Απόφαση νόμιμη. Εξάλλου όπως έχει γίνει δεκτό από τη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 1645/1991**, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (**ΣτΕ 962/2012, 5339/1995, 1655/1999, 115/1998, 1503/1998**)

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (**ΣτΕ 506/2012**)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του **ΣτΕ 116/2013** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184, 1126/2010**)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι «Σε κάθε περίπτωση, άπαντα τα αναφερόμενα στο παραπάνω ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ, φορολογικά στοιχεία, αφορούν αληθείς και πραγματικές μέχρι κεραίας συναλλαγές και αιτίες, ως αυτές κατά περίπτωση αναγράφονται επί ενός εκάστου σώματος αυτών και, επομένως, σε ουδεμία παράβαση φορολογική ή ποινική έχουμε υποπέσει, ... Επιπλέον στο παρόν σημείο μεταφέρουμε το κείμενο της προσφυγής μας και αναφέρουμε ότι το συνολικό αποδεικτικό υλικό έχει κατατεθεί στο Δικαστήριο,...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 65** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογο-

ύμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»,

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, οι εδώ ισχυρισμοί της, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

4. Ως προς την αρχή αναδρομικής ισχύος του ευμενέστερου νεότερου νόμου για το πρόστιμο ΦΠΑ

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 7^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι πρέπει να γίνει εφαρμογή του νεώτερου ευμενέστερου καθεστώτος και να μεταρρυθμιστεί η οικεία πράξη προστίμου ΦΠΑ, διότι το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 το οποίο ορίζει πρόστιμο ύψους 50% της αξίας του Φ.Π.Α., είναι ευμενέστερο καθεστώς σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 του ν. 2523/1997 που όριζε πρόστιμο ύψους τρεις φορές της αξίας του Φ.Π.Α., όπως αυτό επιβλήθηκε

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) 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*»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι «στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών και σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/1997, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την προσβαλλόμενη πράξη ειδικό πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 55 § 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «Στο ΦΠΑ, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 32 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «*Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π....»*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 32 του ν. 4174/2013 σχετικό αίτημα προκειμένου να επιλέξει το ευνοϊκότερο πρόστιμο του άρθρου 55 § 2 περ. δ' του ίδιου νόμου, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../02/2016 **εκθέσεις επανελέγχου** των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας **εισοδήματος** και 2) Φορολογίας **ΦΠΑ** του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από .../03/2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης **ΑΕ**, με αντικείμενο εργασιών με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού αριθ. και την **επικύρωση** των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και της οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 6 Ν. 2523/1997, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ως ακολούθως:

1) Ως προς την υπ' αριθμ./-02-2016 Οριστική Πράξη Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 - 31/12/2003	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. Υποχρέωση
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	5.671.735,60 €	15.595.123,99 €	15.595.123,99 €	9.923.388,39 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 35%	1.985.107,46 €	5.458.293,40 €	5.458.293,40 €	3.473.185,94 €
Πλέον: Συμπληρωματικός Φόρος από ακίνητα	39,00 €	39,00 €	39,00 €	
Μείον: Φόροι παρακρατηθέντες / προκαταβληθέντες	1.229.080,00 €	1.229.080,00 €	1.229.080,00 €	
Χρεωστικό Υπόλοιπο Φόρου	756.066,46 €	4.229.252,40 €	4.229.252,40 €	3.473.185,94 €
Πλέον: Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρ/μου Εισοδ. Ακινήτων	47,00 €	47,00 €	47,00 €	
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου				
Υπόλοιπο	756.113,46 €	4.229.299,40 €	4.229.299,40 €	3.473.185,94 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		4.167.823,13 €	4.167.823,13 €	4.167.823,13 €
Καταλογιζόμενο ποσό	756.113,46 €	8.397.122,53 €	8.397.122,53 €	7.641.009,07 €

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

Κύριος Φόρος	ποσού	3.473.185,94 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	4.167.823,13 €
Σύνολο	ποσού	7.641.009,07 €

2) Ως προς την υπ' αριθμ./-02-2016 Οριστική Πράξη ΦΠΑ

Οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, ο φόρος εκροών, ο φόρος εισροών και η εκκαθάριση του φόρου με βάση την παρούσα διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 - 31/12/2003	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία Φορολογητέων Εκροών	62.358.362,49 €	67.225.563,40 €	67.225.563,40 €	4.867.200,91 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	46.764.265,44 €	41.375.754,44 €	41.375.754,44 €	-5.388.511,00 €
Φόρος Εκροών (1)	11.220.002,52 €	12.095.755,70 €	12.095.755,70 €	875.753,18 €
Φόρος Εισροών (2)	8.382.207,07 €	7.412.275,41 €	7.412.275,41 €	-969.931,66 €
Πλέον: Προσπθ.-Αφαιρ. Ποσά στο φόρο εισροών (3)	3.592.203,20 €	3.592.203,20 €	3.592.203,20 €	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών (4)=(2)-(3)	11.974.410,27 €	11.004.478,61 €	11.004.478,61 €	-969.931,66 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	754.407,75 €			
Χρεωστικό Υπόλοιπο (5)=(1)-(4)		1.845.684,84 €	1.845.684,84 €	1.845.684,84 €
Πρόσθετος Φόρος 120% (6)		2.214.821,81 €	2.214.821,81 €	2.214.821,81 €
Καταλογιζόμενο ποσό (5)+(6)		4.060.506,65 €	4.060.506,65 €	4.060.506,65 €

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

Κύριος Φόρος	ποσού	1.845.684,84 €
Πλέον: Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	2.214.821,81 €
Σύνολο	ποσού	4.060.506,65 €

3) Ως προς την υπ' αριθμ./-02-16 Πράξη προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/97

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

Συνολικό Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	ποσού	2.909.795,94 €
---	-------	----------------

Σύνολο Καταλογιζόμενων Ποσών	Φόρος	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Σύνολο
1. Πράξης 368/2016 (Εισοδήματος)	3.473.185,94	4.167.823,13		7.641.009,07
2. Πράξης 98/2015 (Φ.Π.Α)	1.845.684,84	2.214.821,81		4.060.506,65
3. Πράξης 97/2015 (πρόστ.ΦΠΑ)			2.909.795,94	2.909.795,94
Σύνολο Καταλογιζόμενων	5.318.870,78	6.382.644,94	2.909.795,94	14.611.311,66

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).