



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα, 28/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2733

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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 με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην θέση «.....» στον Αττικής κατά των: **α) υπ' αριθμ..... Οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, άρθρου 7 περ.(δ) του ν.4337/2015, β) υπ' αριθμ.....Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 άρθρου 6 του ν.2523/1997, και γ) υπ' αριθμ.....Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης**

αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 18/02/2016 οικείες εκθέσεις επανελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ..... Οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 2.640,00 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περ. (δ) του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11, 12 και 18 §§ 2,3 και 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν.2523/1997.

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία παραβάσεις λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:..... και συγκεκριμένα των κάτωθι :

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ Ποσά σε €	Φ.Π.Α. Ποσά σε €	Συνολική αξία Ποσά σε €	α/α Γεν. ημερολόγιο
1	Τ.Π.Υ.		01/07/2008	3.300,00	627,00	3.927,00	3072
2	Τ.Π.Υ.		01/07/2008	3.300,00	627,00	3.927,00	3073
3	Τ.Π.Υ.		01/07/2008	3.300,00	627,00	3.927,00	3074
4	Τ.Π.Υ.		01/07/2008	3.300,00	627,00	3.927,00	3075
				13.200,00	2.508,00	15.708,00	

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/02/2016 έκθεσης επανελέγχου Κ.Β.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ,

2)Με την υπ'αριθμ..... Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 6 του ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 7.524,00 ευρώ (13.200,00X 19% € X3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, στην διαχειριστική περίοδο 0/01/2008-31/12/2008 διότι ως λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών .

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/02/2016 έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

3) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 2008, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.508,00 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 3.009,60 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.517,60 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίσθηκε η καθαρή αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 13.200,00 ευρώ με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 2.508,00 ευρώ και αφαιρέθηκαν αντίστοιχα από τις φορολογητέες εισροές (δαπάνες) και από τον φόρο εισροών (Φ.Π.Α. δαπανών).

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/02/2016 έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από τη Δ.Ο.Υ. βάσει των με αριθμ.και εντολών ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν της από 09/04/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης, που αφορά την προσφεύγουσα. Ο έλεγχος δε που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης έλαβε υπόψη του και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σηςστον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ΑΦΜ:..... (σχετική η από 10/06/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης.....).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Με τις προσβαλλόμενες πράξεις αποδίδεται κατά παράβαση του νόμου και της πάγιας νομολογίας, αναιτιολόγητα και ατεκμηρίωτα ο χαρακτηρισμός τεσσάρων (4) τιμολογίων ως εικονικών, παρά το γεγονός ότι προέρχονται από υπαρκτό πρόσωπο-επιτηδευματία.
- Δεν τεκμηριώνει η φορολογική ελεγκτική αρχή από ποια στοιχεία προκύπτει η κακή πίστη της εταιρείας (ως λήπτριας) ή η γνώση ή μη ύπαρξης συμπαιγνίας μεταξύ της εταιρείας και του εν λόγω προσώπου που εξέδωσε τα τιμολόγια ή τέλος, η προφανής εικονικότητα των τιμολογίων που θα αναιρούσε την καλή πίστη της (σχετ. ΣΤΕ 2676/2002).
- Η προσφεύγουσα εταιρεία συναλλάχθηκε πραγματικώς με τον επιτηδευματία του κατέβαλε το τίμημα για την παροχή των υπηρεσιών του, οι οποίες συνίσταντο στη μεταφορά (4) φορτίων, δύο (2) από το Βέλγιο και δύο (2) από την Γαλλία την περίοδο Ιουνίου-Ιουλίου 2008, τα οποία εισαχθέντα φορτία εν συνέχεια προώθησε σε πελάτες της .
- Όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν ήταν διατηρητά. Η εξόφληση αυτών έγινε με τις κατωτέρω

δύο επιταγές της τράπεζας , εκδόσεως της προσφεύγουσας εταιρείας :

α) No ημερομηνία λήξεως 09/07/2008 και ποσού 4.800,00 ευρώ και

β) No ημερομηνία λήξεως 30/10/2008 και ποσού 10.908,00 ευρώ .

Η πληρωμή των εν λόγω επιταγών εμφανίζεται και στην αντίστοιχη αναλυτική μηνιαία καρτέλα κινήσεως λογαριασμού την οποία εκδίδει η

- Για τις ανωτέρω εισαγωγές είχαν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορτωτικά έγγραφα Διεθνών Μεταφορών (CMR).
- Για τις ανωτέρω μεταφορές η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκδώσει με τη σειρά της τα υπ' αριθμ..... σειράς B/30-06-2008,σειράς B/30-06-2008,/10-07-2008 καισειράς B/30-06-2008 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς τους δικούς της πελάτες.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη και έχει ακολουθήσει όλη τη νόμιμη διαδικασία που απαιτείται.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.».

Επειδή στην παρ.9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση

έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή στην παρ.3 περ. (δ) του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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.».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από της Δ.Ο.Υ.στην προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε υπόψη του και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε σε αυτή το ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης σχετικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης, ΑΦΜ: (σχετική η από 09/04/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης,). Ο έλεγχος δε που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Περ.

Δ/νσης έλαβε υπόψη του και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε το ΣΔΟΕ Περ. Δ/νσης Αττικής στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, (σχετική η από 10/06/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περ. Δ/νσης Αττικήςκαι Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν τόσο στην προσφεύγουσα εταιρεία όσο και στην ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ:, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η ατομική επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε. Συγκεκριμένα:

- Στο με αριθμ. πρωτ. /14-9-2009 έγγραφο της Δ.Ο.Υ.(απάντηση στα με αριθμ. πρωτ. /30-07-2009 και /09-10-2009 έγγραφα του ΣΔΟΕ ΠΔ) αναφέρεται ότι:

1. Η επιχείρηση έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στις 31-01-2006, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας μισθωμένος γραφείο στον 5^ο όροφο στην οδό Από τον έλεγχο προέκυψε ότι την εγκατάσταση την διατήρησε για μικρό χρονικό διάστημα περίπου για 8-9 μήνες και έκτοτε απεχώρησε από το μίσθιο όπως μας είπε ο εκμισθωτής της εγκατάστασης, ο οποίος αγόρασε το κτίριο στις 02-08-2006 από την προηγούμενη εκμισθώτρια- ιδιοκτήτριακαι στις αρχές Σεπτεμβρίου όταν επισκέφθηκε το κτίριο, ο συγκεκριμένος μισθωτής είχε αποχωρήσει, χωρίς να δηλώσει στην υπηρεσία μας μεταφορά έδρας.

2. Δεν έχει κάνει δήλωση μεταβολής από ενάρξεως και παραμένει ενεργός.

3. Δεν έχει υποβάλει από το 2006 έως σήμερα συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

4. Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2006, με τις οποίες δήλωσε:

Στο α' τρίμηνο 2006 μηδέν (0) πωλήσεις και μηδέν (0) αγορές.

Στο β' τρίμηνο 2006 7.500,00 € πωλήσεις και 6.895,10 € αγορές.

Στο γ' τρίμηνο 2006 6.550,00 € πωλήσεις και 5.871,58 € αγορές.

Στο δ' τρίμηνο 2006 8.950,00 € πωλήσεις και 8.161,06 € αγορές.

Σύνολο για το έτος 2006 πωλήσεις 23.000,00 € και αγορές 20.927,74 €.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2006 να έχει εκδώσει 328 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.050.621,24 € ενώ καμία επιχείρηση δεν τον δηλώνει ως πελάτη της.

5. Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. , 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2007, με τις οποίες δήλωσε:

Στο α' τρίμηνο 2007 5.100,00 € πωλήσεις και 4.755,50 € αγορές.

Στο β' τρίμηνο 2007 6.500,00 € πωλήσεις και 5.870,45 € αγορές.

Στο γ' τρίμηνο 2007 4.800,00 € πωλήσεις και 4.335,60 € αγορές.

Στο δ' τρίμηνο 2007 5.500,00 € πωλήσεις και 4.980,45 € αγορές.

Σύνολο για το έτος 2007 πωλήσεις 21.900,00 € και αγορές 19.942,00 €.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2007 να έχει εκδώσει 591 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.569.817,87 € ενώ καμία επιχείρηση δεν τον δηλώνει ως πελάτη της.

6. Έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. , 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου 2008, με τις οποίες δήλωσε:

Στο α' τρίμηνο 2008 6.500,00 € πωλήσεις και 5.980,20 € αγορές.

Στο β' τρίμηνο 2008 7.950,00 € πωλήσεις και 7.225,20 € αγορές.

Στο γ' τρίμηνο 2008 5.580,00 € πωλήσεις και 5.010,65 € αγορές.

Στο δ' τρίμηνο 2008 4.950,00 € πωλήσεις και 4.395,80 € αγορές.

Σύνολο για το έτος 2008 πωλήσεις 24.980,00 € και αγορές 22.611,85 €.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2008 να έχει εκδώσει 1.050 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.670.209,41 €. Στο ίδιο έτος δηλώνεται ως πελάτης από (3) επιχειρήσεις οι οποίες του έχουν εκδώσει (3) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.098,85 €.

7. Δεν έχει δηλώσεις Φ.Π.Α. για το 2009.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλαν πελάτες του εμφανίζεται για το έτος 2009 να έχει εκδώσει 243 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 642.210,00 €.

8. Δεν έχει κάνει καμία δήλωση Φ.Μ.Υ. περιοδική ή οριστική από ενάρξεως εργασιών.

9. Η ελεγχόμενη δεν είναι απογεγραμμένη στο ΙΚΑ και δεν έχει δηλώσει να απασχολεί προσωπικό.

- Στις 28/01/2010 ο δήλωσε στο ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης Αττικής:

«Στα τέλη του 2005 και επειδή ήθελα να αυξήσω το ατομικό μου εισόδημα συναντήθηκα με τηνμε την οποία γνωριζόμαστε σαν συντοπίτες στακαι συναποφασίσαμε να κάνουμε μια μεταφορική εταιρεία στο όνομά μου και όχι στο όνομα της, επειδή χρωστούσε στην Δ.Ο.Υ. από την ατομική της επιχείρηση που ήταν μεταφορές και δεν μπορούσε να κάνει άλλη εταιρεία. Τον Ιανουάριο του 2006 ενοικιάσαμε ένα χώρο στην οδόστο Αττικής στον 4^ο όροφο και ακολουθώντας αφού συγκεντρώσαμε όλα τα απαραίτητα έγγραφα στις 16-01-2006 έκανα έναρξη της επιχείρησής μου στηνΔ.Ο.Υ. με την επωνυμία, οδικές μεταφορές. Επειδή εγώ δεν γνώριζα το αντικείμενο της δουλειάς εξουσιοδότησα την Μετά την πρόσκλησή σας την ρώτησα που είναι τα βιβλία και στοιχεία για να σας τα προσκομίσω και αυτή μου απάντησε ότι τα βιβλία και τα στοιχεία τα κατέστρεψε. Για το διάστημα από τον Ιανουάριο του 2006 μέχρι και το καλοκαίρι του 2009 η μου έδινε περίπου από 200,00 έως 1.000,00 € την εβδομάδα. Εγώ εκτός από την πρώτη φορά που έγινε η έναρξη και πήρα τα πρώτα στοιχεία και το Βιβλίο τα οποία ακολουθώντας παρέδωσα στηνουδέποτε πήγα στη Δ.Ο.Υ..Οι Υπεύθυνοι Δηλώσεις που βεβαιώνεται το γνήσιο της υπογραφής μου από τα Αστυνομικά Τμήματα τουκαι του, δεν έχουν συνταχθεί από εμένα, ουδέποτε πήγα στα Αστυνομικά Τμήματα αυτά. Σε ερώτηση του ελέγχου: Σας επιδεικνύω είκοσι (20) Σημειώματα Κ.Β.Σ. στα οποία εμφανίζεστε να έχετε παραλάβει θεωρημένα στοιχεία από την Δ.Ο.Υ. αναγνωρίζεται την υπογραφή σας; Απάντηση: Όπως σας δήλωσα

και παραπάνω ουδέποτε πήγα στην Δ.Ο.Υ. εκτός της πρώτης φοράς που έκανα έναρξη της επιχείρησης, οι υπογραφές που φέρουν δεν είναι δικές μου...».

- Με το με αριθμ. πρωτ. /03-02-2010 υπόμνημα που υπέβαλε ηστο ΣΔΟΕ Περ. Δ/σης, δήλωσε σχετικά με τον

«Τον γνώριζα προσωπικά, γιατί ήμασταν γείτονες και φίλοι. Στις αρχές του 2006 αποφασίσαμε από κοινού να ανοίξουμε μεταφορική εταιρεία στο όνομά του, όπως και έγινε στα τέλη του Ιανουαρίου 2006, αφού νοικιάσαμε ένα γραφείο στο Η πρώτη θεώρηση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών έγινε από τον ίδιο και οι επόμενες έγιναν από τον λογιστή Επειδή ο εργάζεται και σε άλλη εργασία, απασχολούνται εγώ στη μεταφορική εταιρεία. Έκλεινα τις μεταφορές, διενεργούσα τις εισπράξεις από τους πελάτες και τις πληρωμές (ναύλους αυτοκινήτων, προκαταβολές σε οδηγούς, καράβια, ΟΤΕ, ΔΕΗ, ενοίκια κλπ) και κάθε Παρασκευή κάναμε λογαριασμό με τον Τα βιβλία και τα μπλοκ παροχής υπηρεσιών τα κατέστρεψα στις αρχές Σεπτεμβρίου του 2009, γιατί τρομοκρατήθηκα από τα λεγόμενα ενός πελάτη, τον οποίο είχε επισκεφθεί κλιμάκιό σας για έλεγχο.».

Επειδή το τελικό πόρισμα της εν λόγω έκθεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ είναι ότι η ατομική επιχείρηση ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε αλλά συστάθηκε από τον με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τηνκαι την συμμετοχή υπαλλήλου του λογιστικού γραφείουκαι άλλους, με επιδιωκόμενο σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων έναντι αμοιβής υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και μη υποβάλλοντας δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος .

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα – λήπτρια εταιρεία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία πλην όμως από διαφορετικό πρόσωπο καθόσον :

α) από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε ότι σκοπός ύπαρξης της ατομικής επιχείρησης ήταν η έκδοση εικονικών τιμολογίων έναντι αμοιβής και όπως ο ίδιος ο εκδότης δήλωσε ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε στο εν λόγω αντικείμενο καθότι δεν το γνώριζε και επιπλέον ηδήλωσε ότι «επειδή ο εργάζεται και σε άλλη εργασία, απασχολούνται εγώ στη μεταφορική εταιρεία. Έκλεινα τις μεταφορές, διενεργούσα τις εισπράξεις από τους πελάτες και τις πληρωμές (ναύλους αυτοκινήτων, προκαταβολές σε οδηγούς, καράβια, ΟΤΕ, ΔΕΗ, ενοίκια κλπ) και κάθε Παρασκευή κάναμε λογαριασμό με τον , »

β) από τον έλεγχο των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα –λήπτρια εταιρεία στην ελεγκτική αρχή και ειδικώς των δύο (2) επιταγών που εξέδωσε προκειμένου να εξοφληθούν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα από τα σώματα των επιταγών που στάλθηκαν από την αρμόδια τράπεζα προέκυψε ότι αυτές οπισθογραφήθηκαν από τονκαι δόθηκαν σε άτομα και επιχειρήσεις με τις οποίες δεν προκύπτει να είχε επαγγελματική συνεργασία καθόσον :

-η υπ' αριθμ.....επιταγή τράπεζας ποσού 4.800,00 ευρώ στην οποία εμφανίζεται ως οπισθογράφος ο, δόθηκε στηνη οποία βεβαίωσε ότι πράγματι εισέπραξε την

επιταγή, τα χρήματα τα παρέδωσε στηνστην οποία εκείνη την περίοδο εργάζονταν ως υπάλληλός της και ότι δεν ήταν υπάλληλος ή προμηθευτής τουκαι

-η υπ'αριθμ.....επιταγή τράπεζαςποσού 10.908,00 ευρώ στην οποία εμφανίζεται ως οπισθογράφος ο, δόθηκε στην, έπειτα στηΑ.Ε. και τέλος στηνΑ.Ε., οι εν λόγω όμως επιχειρήσεις σύμφωνα με τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών της Γ.Γ.Π.Σ. δεν έχουν σχέση με τον εκδότη

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται καλοπιστία ως προς τη λήψη των επίμαχων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, πλην όμως δεν επικαλέστηκε για την απόδειξη του ισχυρισμού της πραγματικά γεγονότα ή στοιχεία, όπως:

- το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε, δεδομένης
α) της δήλωσης του «Στα τέλη του 2005 και επειδή ήθελα να αυξήσω το ατομικό μου εισόδημα συναντήθηκα με την κ.με την οποία γνωριζόμαστε σαν συντοπίτες στακαι συναποφασίσαμε να κάνουμε μια μεταφορική εταιρεία στο όνομά μου και όχι στο όνομα της, επειδή χρωστούσε στην Δ.Ο.Υ. από την ατομική της επιχείρηση που ήταν μεταφορές και δεν μπορούσε να κάνει άλλη εταιρεία. Τον Ιανουάριο του 2006 ενοικιάσαμε ένα χώρο στην οδό και ακολούθως αφού συγκεντρώσαμε όλα τα απαραίτητα έγγραφα στις 16-01-2006 έκανα έναρξη της επιχείρησής μου στην Δ.Ο.Υ.με την επωνυμία, οδικές μεταφορές. Επειδή εγώ δεν γνώριζα το αντικείμενο της δουλειάς εξουσιοδότησα την κ. Μετά την πρόσκλησή σας την ρώτησα που είναι τα βιβλία και στοιχεία για να σας τα προσκομίσω και αυτή μου απάντησε ότι τα βιβλία και τα στοιχεία τα κατέστρεψε. Για το διάστημα από τον Ιανουάριο του 2006 μέχρι και το καλοκαίρι του 2009 η κ. μου έδινε περίπου από 200,00 έως 1.000,00 € την εβδομάδα. Εγώ εκτός από την πρώτη φορά που έγινε η έναρξη και πήρα τα πρώτα στοιχεία και το Βιβλίο τα οποία ακολούθως παρέδωσα στην κ. ουδέποτε πήγα στη Δ.Ο.Υ.....» και
β) της δήλωσης της «.... Επειδή ο εργάζεται και σε άλλη εργασία, απασχολούνται εγώ στη μεταφορική εταιρεία. Έκλεινα τις μεταφορές, διενεργούσα τις εισπράξεις από τους πελάτες και τις πληρωμές (ναύλους αυτοκινήτων, προκαταβολές σε οδηγούς, καράβια, ΟΤΕ, ΔΕΗ, ενοίκια κλπ) και κάθε Παρασκευή κάναμε λογαριασμό με τον» .
- τον τρόπο και τον τόπο επικοινωνίας καθώς επίσης και σχετική αλληλογραφία με το πρόσωπο που συναλλάχθηκε δεδομένου ότι η επιχείρηση έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών στις 31-01-2006, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας μισθωμένος γραφείο στον, πλην όμως την εγκατάσταση την διατήρησε για μικρό χρονικό διάστημα περίπου για 8-9 μήνες και έκτοτε απεχώρησε από το μίσθιο όπως είπε ο εκμισθωτής της εγκατάστασης, ο οποίος αγόρασε το κτίριο στις 02-08-2006 από την προηγούμενη εκμισθώτρια- ιδιοκτήτριακαι στις αρχές Σεπτεμβρίου όταν επισκέφθηκε το κτίριο, ο συγκεκριμένος μισθωτής είχε αποχωρήσει, χωρίς να δηλώσει στην Δ.Ο.Υ. μεταφορά έδρας.

Κατόπιν τούτων ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί καλοπιστίας αυτής ως προς τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν φέρει ευθύνη, στερείται λογικού και νομικού ερείσματος, καθώς ρητά προβλέπεται από το αρ.18 παρ.9 Κ.Β.Σ. ότι ο λήπτης φέρει βάρος απόδειξης της συναλλαγής, ενώ η αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου συνιστά παράβαση κατ' άρθρ. 5 και 19 Ν.2523/1997, και για να απαλλαγεί της υποχρέωσης για καταβολή των φόρων (εισοδήματος και φπα) θα έπρεπε ως νομολογιακά έχει κατοχυρωθεί τουλάχιστον να επιχειρήσει να αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής (βλ. ΣτΕ 690-692/88, 1634/94, 3701/94, 1217/95, 3198/96, 936/2010, 547/2006, 1553/2003) πράγμα που η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επιχειρεί (με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή) καν ούτε και επιχειρήσε σε κανένα στάδιο (προ της εκδόσεως των προσβαλλομένων πράξεων). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από την προσφεύγουσα εταιρεία προσδίδεται στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου (σχετ.ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/02/2016 οικείες εκθέσεις επανελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθ. πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση, της υπόχρεου εταιρείας , με βάση την παρούσα απόφαση:
Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

1)Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015 : **2.640,00 €**

2)Πρόστιμο άρθρου 6 παρ.1 του ν.2523/1997 : **7.524,00 €**

3) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	2.508,00€
Πλέον:Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.009,60€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.517,60€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).