



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 29/06/2016

Αριθμός απόφασης: 718

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

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

γ. Του άρθρου 59 του πδ 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 Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3.Την με **ημερομηνία κατάθεσης** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας κατά των με αριθμ. α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και β) πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4.Τις με αριθμ. α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και β) πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002 -31/12/2002 των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της από οικείας έκθεσης ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας 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:

- Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 κύριος φόρος ποσού 431,97€, πλέον πρόσθετος φόρος 518,36 €, ήτοι συνολικού ποσού 950,33 €, για τη λήψη α) ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 1.548,80€ ,πλέον ΦΠΑ 278,78 € ήτοι συνολικού ποσού 1.827,58 € και β) ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 851,05€, πλέον ΦΠΑ 153,19 € ήτοι συνολικού ποσού 1004,24€
- Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 πρόστιμο ποσού 1.295,91 για τη λήψη α) ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 1.548,80€ ,πλέον ΦΠΑ 278,78 € ήτοι συνολικού ποσού 1.827,58 € και β) ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου αξίας 851,05€, πλέον ΦΠΑ 153,19 € ήτοι συνολικού ποσού 1004,24€

για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε **από πρόσωπα διαφορετικά** από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο», όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97 δηλαδή **ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ για πραγματικές συναλλαγές και η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.**

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου Κ.ΒΣ της Δ.Ο.Υ..... , αιτία ελέγχου στην ελεγχόμενη επιχείρηση αποτέλεσε η διαπίστωση ότι η εταιρία με την επωνυμία αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ εξέδωσε εικονικά τιμολόγια και μεταξύ των ληπτών στην χρήση 2002 είναι τα δύο κρινόμενα τιμολόγια καθαρής αξίας 2.399,85 €, πλέον ΦΠΑ 431,97€, ήτοι συνολικής αξίας 2.831,82 €.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα έχει αποδεχθεί το υπ'αριθμ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3259/04 για την κρινόμενη χρήση 2002

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

- 1) Η εκδότρια επιχείρηση..... είναι υπαρκτή νομική οντότητα.
- 2) Η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας - Ο επιτηδευματίας που αποδέχεται φορολογικό στοιχείο απαλλάσσεται αν αποδείξει ότι κατά το χρόνο της συναλλαγής είχε καλή πίστη .

Ως προς τους παραπάνω προσβαλλόμενους λόγους της υπό εξέταση προσφυγής

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 εμπειριστατωμένα 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι **δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου** της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις

του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Διδικ 1995,1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ..... η οποία συντάχθηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 Κ.Δ.Δ, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης παραβάσεων.

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ....., αναφέρονται οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων καταγράφονται αναλυτικά και ειδικότερα στα κεφάλαια ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ και ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ως παρακάτω:

«Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην τα εκδοθέντα τιμολόγια χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου αναλύονται οι λόγοι για τους οποίους τα Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής που εξέδωσε η ανωτέρω επιχείρηση προς διάφορες επιχειρήσεις, είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή (ποσότητα και αξία) στο σύνολό τους για τους εξής λόγους οι οποίοι παρατίθενται αυτολεξεί:

1. Δεν λειτούργησε ποτέ στη δηλωμένη έδρα της,..... Μετά από αλληπάλληλες επισκέψεις των υπαλλήλων της υπηρεσίας μας, από το 2004 μέχρι σήμερα, στη διεύθυνση της δηλωμένης έδρας της εταιρίας, η παραπάνω ελεγχόμενη επιχείρηση δεν βρέθηκε. Το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου που υπογράφηκε την 29/11/1999 είναι μεταξύ της εταιρίας (ιδιοκτήτρια) και....., ο οποίος την 01/03/2002 το υπομισθώνει στην Το ακίνητο αυτό, το οποίο εμφανίζεται να είναι η έδρα της ελεγχόμενης είναι εγκαταλειμμένο. Η τότε ιδιοκτήτρια εταιρία....., έχει πτωχεύσει από τον Αύγουστο του 2000 και το ακίνητο εκπλειστηριάστηκε.

2. Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, οι οποίες θυροκολλήθηκαν στη διεύθυνση της έδρας της.

3. Δεν υπάρχει λογιστής ή λογιστικό γραφείο που να έχει επί του παρόντος την επίβλεψη της ελεγχόμενης.

4. Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών μόνο για τις χρήσεις του 2004, 2005, 2006 και 2007, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2001 ως και 2010.

5. Από τη σύγκριση των δεδομένων της ΓΓΠΣ προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της ελεγχόμενης και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.

6. Στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τα ΑΦΜ των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.

7. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν

πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποιήσε.

8. Από προσεκτικό έλεγχο των εταιριών που υπέβαλλαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και δήλωσαν την ελεγχόμενη σαν πελάτη προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών αφορούν προσωπικά έξοδα, όπως έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, leasing αυτοκινήτων, τηλεφωνικά, courier, αγορά ειδών προσωπικής χρήσης ή οικιακής χρήσης κλπ. του υπεύθυνου της ελεγχόμενης

9. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. Έτος 2009 και έπειτα.

10. Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2008, 2009, και 2010.

11. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει από τα αρχεία της υπηρεσίας μας.

12. Όπως προέκυψε τόσο από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ των αντισυμβαλλόμενων εταιριών, όσο και από την επίσκεψη στην ξενοδοχειακή μονάδα, τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν τόσο την αποστολή εμπορευμάτων όσο και τις εργασίες εγκατάστασης ηλεκτρονικών κλειδαριών και των αντίστοιχων προγραμμάτων είναι έκδοσης της ελεγχόμενης με έδρα που όπως ήδη αναφέρθηκε δε βρέθηκε ποτέ σε λειτουργία.

13. Όπως προέκυψε τόσο από τα απαντητικά έγγραφα των Δ.Ο.Υ των αντισυμβαλλόμενων εταιριών, όσο και από τις επισκέψεις στην ξενοδοχειακή μονάδα και στην επιχείρηση, όλοι οι αντισυμβαλλόμενοι έχουν άμεση επικοινωνία με τον με κινητό τηλέφωνο.....

Όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι η ελεγχόμενη απέκτησε ποτέ πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό.

Οι ανωτέρω λόγοι για την εικονικότητα των εκδοθέντων από την τιμολογίων, γίνονται αποδεκτοί για :

- Το τιμολόγιο με στοιχεία Τ.Π...../2002 που έλαβε η ελεγχόμενη στην διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2002,
- Το τιμολόγιο με στοιχεία Τ.Δ.Α/2002 που έλαβε η ελεγχόμενη στην διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2002.

Ύστερα από όσα αναφέρθηκαν στις ελεγκτικές επαληθεύσεις του παρόντος ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη ότι «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», όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι τα Τιμολόγια Αγοράς εμπορευμάτων

συνολικής καθαρής αξίας 2.399,85€, πλέον Φ.Π.Α. 18% ήτοι,

- το υπ' αριθμ. Τ.Π. /2002, το οποίο έχει εκδοθεί από την επιχείρηση
- υπ' αριθμ. Τ.Δ.Α /2002 το οποίο έχει εκδοθεί από την επιχείρηση.....

που ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε η ελεγχόμενη επιχείρηση..... από την εταιρία στην διαχειριστική περίοδο 1/1/2002–31/12/2002, είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ για πραγματικές συναλλαγές και η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 5§5 περ.η', 19§4 του Ν.2523/97 καθώς και των άρθρων 22 περ. β του Ν. 4203/13 και του πρώτου εδαφίου του άρθρου 66 παρ. 11 του Ν. 4174/13 που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2, 4, 10 περ. β', 6§1, 9§1,2 του Ν.2523/97 ».

Επειδή, περαιτέρω οι επιχειρήσεις με την αποδοχή - λήψη των εικονικών στοιχείων, έχουν την δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.

Εν προκειμένω οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η εταιρία.....προς την προσφεύγουσα επιχείρηση καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από συνταχθείσα για την προσφεύγουσα εταιρία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.....η οποία κοινοποιήθηκε μαζί με τις εκθέσεις προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 , από την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη. Οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην σχετική έκθεση με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: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 » .

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣτΕ "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 πραγματοποιήσεώς 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, 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 αντισυμβαλλομένου 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 506/08-02-2012).

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στην συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000: « 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στον φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω οικονομικό έφορο και τον αρμόδιο για την είσπραξη του φόρου εισοδήματος ταμία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 31.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλομένων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στο προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: **α)** Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες. **β)** Τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν.

Επειδή σύμφωνα άρθρο 49 του Ν.2859/2000 : « 1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μια διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις 1.000 δρχ. ,εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής. 2. Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδει **μερική πράξη** στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο οικονομικός έφορος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης.(Επίσης, μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται και στις περιπτώσεις που έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. - *Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2004*) - Καταργήθηκε με την παρ. 2 του [αρθ. 22 του νόμου 3259/2004](#). Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης. 3. **Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή τη δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.** 4. Η αίτηση για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή κατά της συμπληρωματικής

πράξης αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτή. 5. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, καθώς και ο τρόπος της τήρησης του βιβλίου καταχώρισης των πράξεων αυτών. Υποπ/φος Α6 του Ν.4152/2013 Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 προστίθεται νέα παράγραφος 4α στο άρθρο 49 και νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 50, αντίστοιχα, με τις οποίες ορίζεται ότι στην περίπτωση των πράξεων προσδιορισμού που εκδίδονται βάσει των άρθρων αυτών, δεν υφίσταται πλέον η δυνατότητα μείωσης του πρόσθετου φόρου στην περίπτωση διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού. Περαιτέρω δεν παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής των ποσών που προσδιορίζονται βάσει των πράξεων αυτών, σε οποιαδήποτε διευκόλυνση ή ρύθμιση τμηματικής καταβολής που ισχύει για τις ληξιπρόθεσμες οφειλές, συμπεριλαμβανομένης της «πάγιας ρύθμισης ληξιπρόθεσμων οφειλών» της υποπαραγράφου Α2 του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107). Επισημαίνεται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις ισχύουν ανεξάρτητα εάν πρόκειται για τακτικό ή προσωρινό έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 2523/1997 « το 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997. Το δεύτερο εδάφιο της § 1 προστέθηκε με την § 14 άρθρ.40 ν. 3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ..... Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2002-31/12/2002

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	5.132.881,21	5.132.881,21	
Αξία φορολογητέων εισροών	3.085.430,84	3.083.030,99	2.399,85
Φόρος εκροών	538.368,44	538.368,44	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	549.534,47	549.102,50	431,97

Πιστωτικό υπόλοιπο		11.166,03	11.166,03	
Χρεωστικό υπόλοιπο			431,97	431,97
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			518,36	518,36
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			950,33	950,33
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	11.166,03	11.166,03	
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

2.ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/97- ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2002-31/12/2002

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ : 431,97 Χ 3 = 1.295,91 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 ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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).