



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

Θεσσαλονίκη, 19/01/2016

Αριθμός απόφασης: 20

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
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 π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «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 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης 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).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ. αποφάσεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2011 αντίστοιχα, και της από έκθεσης ελέγχου της Π.Δ. ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ. αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα και των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων αυτής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2005 έως 31/12/2005 πρόστιμο ύψους **53.200,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§§ 1, 2, 4, 10β και 6§§ 1, 9 του ν. 2523/1997, διότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Ζήτηση-Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε τρεις (3) περιπτώσεις τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, των οποίων η αξία συναλλαγής ενός εκάστου είναι μεγαλύτερη των 880,00€, συνολικής καθαρής αξίας 26.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.054,00€, ήτοι συνολικής αξίας 31.654,00€. Η ως άνω διαπίστωση συνιστά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,9,10,11,14, 18§9 και 30§4γ του ΠΔ 186/1992.

Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011 πρόστιμο ύψους **1.800,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§2 του ν. 2523/1997, διότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Μη επίδειξη βιβλίων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) μετά από γραπτή πρόσκληση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 34, 2§1 και 19§1 του ως άνω Π.Δ..

Τα προαναφερόμενα πρόστιμα επιβλήθηκαν διότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και, συγκεκριμένα, από την με αριθμό ... και με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), δυνάμει των υπ' αριθμ. και εντολών του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε και έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές σε τρεις περιπτώσεις, εκδόσεως του με Α.Φ.Μ., όπως αυτά αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ.	..		8.700,00	1.653,00	10.353,00
2	Τ.Π.Υ.	..		9.300,00	1.767,00	11.067,00
3	Τ.Π.Υ.	..		8.600,00	1.634,00	10.234,00
			ΣΥΝΟΛΟ	26.600,00	5.054,00	31.654,00

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, μέσω του διαχειριστή ή άλλου εκπροσώπου της, και δεν προσκόμισε στην ως άνω Υπηρεσία τα ζητούμενα στοιχεία παρά την παρέλευση της ταχθείσας προθεσμίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω αποφάσεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.

β. Έλλειψη προηγούμενης ακρόασης.

γ. Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής διοίκησης ως προς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

δ. Μη τήρηση της νόμιμης διαδικασίας ως προς τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας και την κατάσχεση αυτών.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων

Επειδή στο άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 προβλέπεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 84§1 του ν. 2238/1994:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§7 του ν. 3888/2010:

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.).»

Επειδή, στο άρθρο 18§2 του ν. 4002/2011 προβλέπεται ότι:

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο δεύτερο, παράγραφος 1, του ν. 4098/2012:

« Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ...

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών η οποία έληγε, όπως στην προκειμένη περίπτωση, την 31/12/2011 παρατάθηκε μέχρι την 31/12/2013, ενώ με τη διάταξη του άρθρ. 22 ν. 4203/2013 ορίστηκε ότι οι σχετικές προθεσμίες που λήγουν την 31/12/2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους, μεταξύ άλλων, και για τις υποθέσεις εκείνες για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού ή μέχρι την 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης εκδόθηκε στις 11/03/2011, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση απόφασης επιβολής προστίμου για την χρήση 2005 παρατάθηκε, δυνάμει των ως άνω διατάξεων, μέχρι την 31-12-2015, ενώ η χρήση 2011, όπως προκύπτει από τα προαναφερόμενα, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, όπως προβλέπεται στο **άρθρο 6** του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (**ν. 2690/1999**):

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. ...».

Στο πλαίσιο αυτό, στην υπ' αριθμ. 1074/2008 Εγκύκλιο του Υφυπουργού Οικονομικών αναφέρεται ότι «σε κάθε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων για μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., ανεξαρτήτως του είδους του ελέγχου στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώνονται οι παραβάσεις αυτές και των ελεγκτικών υπηρεσιών ή ελεγκτικών οργάνων, **οι αρμόδιες φορολογικές αρχές οφείλουν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου**, να επιδίδουν με απόδειξη στον υπόχρεο κλήση προς ακρόαση για τις παραλείψεις ή παρατυπίες που διαπιστώθηκαν ...».

Επειδή, στην κρίσιμη υπόθεση, με τις υπ' αριθμ. και κλήσεις προς ακρόαση (άρθρο 6 ν.2690/1999), δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα εταιρεία, όπως υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της στην αρμόδια ελεγκτική αρχή ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονταν στα υπ'αριθμ. και συνημμένα σε αυτές υπηρεσιακά σημειώματα ελέγχου, προσκομίζοντας σχετικά οποιοδήποτε στοιχείο ή έγγραφο, ωστόσο η τελευταία δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος.

Άλλως και όλως επικουρικά, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οποιαδήποτε κλήση προς ακρόαση επιδόθηκε σε αυτήν προ της ολοκλήρωσης του σχετικού ελέγχου με αποτέλεσμα να πλήττεται το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση, εφόσον δεν έλαβε γνώση του συνόλου των διαθέσιμων στοιχείων βάσει των οποίων η Διοίκηση προχώρησε στην επιβολή των επίμαχων προστίμων. Ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ανυποστήρικτος δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και την με αριθμό ... έκθεση ελέγχου, οι προαναφερόμενες κλήσεις επιδόθηκαν μετά το τέλος του ελέγχου και πριν την σύνταξη της οικείας έκθεσης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης ως προς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997**:

«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, σύμφωνα με το **άρθρο 18§9 του Π.Δ. 186/92**:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόνον 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.».

Επειδή, σύμφωνα με όσα παγίως έχουν νομολογηθεί για το πεδίο της εικονικότητας όταν αποδίδεται εικονικότητα σε φορολογικό στοιχείο, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν

λόγω εικονικότητας, προς τούτο, όμως, αρκεί καταρχήν να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. επ' αυτού ΣτΕ 721/2014, 1314/2013). Η υποχρέωση, συνεπώς, της φορολογικής αρχής καταλαμβάνει μόνο την απόδειξη της συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη, στον λήπτη δε εναπόκειται το βάρος ανταπόδειξης ότι οι επίδικες συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, εν προκειμένω, από τις ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που καταγράφονται στην με αριθμό ... και ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, καθώς και τις εδραζόμενες επ' αυτής διαπιστώσεις, συνάγεται άνευ ετέρου ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, μη δυνάμενο, ως εκ τούτου, να έχει συναλλαχθεί με την προσφεύγουσα.

Ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στα κεφάλαια 4, 5 και 6 (ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....», ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ-ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΤΟΥ της παραπάνω αναφερομένης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ..

Ειδικότερα, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στο κεφάλαιο 8 (ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ) της υπ. αριθμ. έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Η εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» είναι επιχειρηματικά ανύπαρκτη. Ο δεν ανευρέθη ποτέ στις δηλωθείσες διευθύνσεις επιχειρηματικής δραστηριότητας και κατοικίας, παρόλο που αναζητήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κρήτης, ενώ κανείς από τους περιοίκους δεν τον γνώριζε. Από ένορκη μαρτυρική κατάθεση προκύπτει ότι ο παρέδωσε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του στον, ο οποίος, σύμφωνα με το υπ'αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Υ.Π.Ε.Ε. Π.Δ. Κεντρικής Μακεδονίας και την υπ'αριθμ. μηνυτήρια αναφορά της Δ/σης Ασφαλείας Θεσ/νίκης, φέρεται ως εγκέφαλος οργάνωσης η οποία «έστηνε» εικονικές επιχειρήσεις με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Η συνολική καθαρή αξία των τιμολογίων που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» κατά τις χρήσεις 2003-2005 είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας (815.499,99€), γεγονός το οποίο δεν δικαιολογείται δεδομένου ότι η εκδότρια δεν είχε ανάλογες αγορές εμπορευμάτων (185.212,77€), καμία οργάνωση και καθόλου εξοπλισμό, ενώ τα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούσαν κάθε είδους συναλλαγές, ανάλογα με την δραστηριότητα της λήπτριας επιχείρησης.
- Η επιχείρηση του «.....» το 2005 δεν δηλώθηκε ως πελάτης από καμία επιχείρηση, ενώ δηλώθηκε ως προμηθευτής από (3) επιχειρήσεις με πλήθος (6) στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 57.100,00€.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δηλώθηκε ως πελάτης για τη χρήση 2005 στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών της επιχείρησης «.....».
- Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν συνέταξε, ως όφειλε, ιδιωτικό συμφωνητικό με την προαναφερομένη επιχείρηση για την ανάθεση εκτέλεσης εργασιών, ούτε γνωστοποίησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα στοιχεία αυτής και το είδος των εργασιών που θα εκτελούνταν.
- Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εξοφλήθηκαν κατά δήλωση του διαχειριστή της προσφεύγουσας τοις μετρητοίς, ωστόσο, δεν προσκομίστηκαν στην ελεγκτική αρχή αποδεικτικά εξόφλησης των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα κατά την χρήση 2005 προέβη σε αποδοχή-λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής διοίκησης ως προς την εικονικότητα των εν λόγω στοιχείων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο **άρθρο 36§1 του Π.Δ. 186/92**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8§5 του ν. 3943/2011 και ίσχυε από την 31/3/2011:

«Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο **άρθρο 36§3**, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 19§30 του ν. 3842/2010, και στην **§4 του Π.Δ. 186/92**

«3. Αν κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, στοιχείων ή εγγράφων, επίσημων ή ανεπίσημων, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί το φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επόμενης παραγράφου.

4. ... Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που ενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια του ελέγχου εταίρο ή μέλος ή συγγενικό προς τους ανωτέρω πρόσωπο ή πρόσωπο που μετέχει στη διοίκηση ή διαχείριση ή υπάλληλο ή λογιστή της επιχείρησης. Αντίγραφο της έκθεσης παραδίδει στον υπόχρεο ή στον παριστάμενο, κατά τις διακρίσεις του προηγούμενου εδαφίου, πρόσωπο. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω να υπογράψουν, εφαρμόζονται οι σχετικές με τις κοινοποιήσεις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Ο ελεγχόμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, στοιχείων και λοιπών εγγράφων, με δαπάνες του. ...»

Όπως γίνεται νομολογιακά δεκτό (ΣτΕ 1298/2009, 2231/2013), από τις διατάξεις του άρθρου 36 Κ.Β.Σ. συνάγεται ότι «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσας τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξης ή πράξης περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, έπειτα από την υπ' αριθμ. πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία επιδόθηκε νομίμως στον διαχειριστή της προσφεύγουσας, ο τελευταίος προσκόμισε στα γραφεία της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας τα ζητούμενα στοιχεία και, εν συνεχεία, συντάχθηκε νομότυπα η υπ' αριθμ. έκθεση κατάσχεσης, η οποία και επιδόθηκε σε αυτόν. Έπειτα από την τροποποίηση της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Π.Δ. 186/92 από τον ν. 3943/2011, η δυνατότητα διενέργειας ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων μιας επιχείρησης από τον αρμόδιο υπάλληλο στην έδρα της ελεγκτικής υπηρεσίας κατόπιν έγγραφης προσκλήσεως του Προϊσταμένου αυτής, προβλέπεται πλέον ρητά χωρίς να γίνεται διάκριση ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων διαδικασία και, ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της νόμιμης διαδικασίας και, ειδικότερα, περί μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, μη νόμιμης διενέργειας ελέγχου εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης του επιτηδευματία και μη νόμιμης πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις να είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτές είναι απορριπτέες ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 2523/97** ως ίσχυε κατά την κρίσιμη χρονική περίοδο:

«1.Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α-) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δυο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

...

α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ. ...

β) Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής ισούται με την αξία της συναλλαγής ή του στοιχείου ή μέρους αυτών, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. κατά περίπτωση.

...

3. Για κάθε πράξη ή παράλειψη των διατάξεων του άρθρου αυτού, που διαπιστώνεται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας χρήσεως, επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο.

...

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

...

ε) Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο (2) και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5). ...

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγорών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. ...».

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν. 2523/97** προβλέπεται ότι:

«1.Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες, καθώς και στους συνεταιρισμούς και στα λοιπά ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σε βάρος του νομικού προσώπου. Στις κοινοπραξίες επιτηδευματιών, κοινωνίες αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στα μέλη τους, το καθένα από τα οποία ευθύνεται εις ολόκληρον. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις και αλλοδαπούς οργανισμούς το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος αυτών και κοινοποιείται στους διευθυντές ή αντιπροσώπους ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

2.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. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες από μία παραβάσεις, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης και, συγκεκριμένα, από την με αριθμό ... και ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις και, εν συνεχεία, επιβλήθηκαν με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. τα παρακάτω αναφερόμενα πρόστιμα:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΔΙΑΧ/ΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
1	Ζήτηση-Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε τρεις (3) περιπτώσεις τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, των οποίων η αξία συναλλαγής ενός εκάστου είναι μεγαλύτερη των 880,00€, συνολικής καθαρής αξίας 26.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 5.054,00€, ήτοι συνολικής αξίας 31.654,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1,9,10,11,14, 18§9 και 30§4γ του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 5§§1, 2, 4, 10β και 6§§1, 9 του ν.2523/97	2005	3	26.600,00*2= 53.200,00€
2	Μη επίδειξη βιβλίων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) μετά από γραπτή πρόσκληση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 34, 2§1 και 19§1 του Π.Δ. 186/1992 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§2 του ν. 2523/1997	2011	1	900,00*2= 1.800,00€

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω αναφερόμενη έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171§4 του ν. 2717/99 (Κ.Δ.Δ.) οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη, ήτοι αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτές, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον αυτές προσβληθούν ως πλαστές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Απόφαση Επιβολής Προστίμου	Είδος Προστίμου	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό Προστίμου
.....	Κ.Β.Σ.	2005	53.200,00 €
.....	Κ.Β.Σ.	2011	1.800,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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).