



ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

(Ως προς την σελίδα 11 που αφορά τα φορολογητέα κέρδη και το καταλογιζόμενο ποσό στην φορολογία εισοδήματος οικ. έτους 2009)

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

Καλλιθέα 30-10-2015

Αριθμός απόφασης: **4307**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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 αριθμό πρωτοκόλλου «.....» /10-06-2015 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου «.....», κατά :

α) της υπ' αριθμ. . «.....» /21-04-2015 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Άρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

β) της υπ' αριθμ. «.....» /17-04-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

γ) της υπ' αριθμ. «.....» 17-04-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , του άρθρου 48 Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

δ) της υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

ε) της υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

5. α) Την υπ' αριθμ. . «.....» /21-04-2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. – Άρθρ. 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

β) την υπ' αριθμ. «.....» /17-04-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, οικονομικού έτους 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

γ) την υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. , του άρθρου 48 Ν. 2859/2000, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

δ) την υπ' αριθμ. «.....» /17-04-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 , διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

ε) την υπ' αριθμ. «.....»17-04-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 26-03-2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 27-10-15 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/10-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. «.....» /21-04-2015 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 18.500,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§§1&15, άρθρ. 18§2&9, και άρθρ. 36§1, του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από τον προσφεύγοντα στην χρήση 2008, δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων αξίας (Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο Πώλησης) εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....»Α.Φ.Μ. «.....» , συνολικής καθαρής αξίας 18.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.515,00 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 26-03-2015 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.«.....» .

2) Με την υπ' αριθμ.«.....» /17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008) ποσού 6.942,05€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 8.330,46€, ήτοι συνολικό ποσό 15.272,51€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 26-03-2015 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, : 1) τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 κρίθηκαν Ανεπαρκή και 2) προέκυψαν κατά τον έλεγχο λογιστικές διαφορές.

3) Με την υπ' αριθμ. «.....» /17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 3.527,40€ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 4.232,88€, ήτοι συνολικό ποσό 7.760,28€.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 26-03-2015 έκθεσης ελέγχου επιτόπιου ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.«.....» .

4) Με την υπ' αριθμ. «.....» /17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 ποσού 10.545,00 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 26-03-2015 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» .

5) Με την υπ' αριθμ. «.....» //17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 ποσού 300,00 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/97 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κατόπιν της από 26-03-2015 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....».

Ο προσφεύγων με την με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Τα πωληθέντα εξαρτήματα στον προσφεύγοντα που αφορούν την υπό κρίση συναλλαγή με αντισυμβαλλόμενο τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων «.....», χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα για την κατασκευή συστημάτων συγκράτησης φυσιγγίων για λογαριασμό της εταιρείας ««.....»» καθώς επίσης και σε άλλες κατασκευές.

2) Ο προσφεύγων βρισκόταν σε πλήρη άγνοια για το γεγονός της ανυπαρξίας του αντισυμβαλλόμενου του, «.....» και ουδόλως είχε πρόθεση να αποκομίσει όφελος σε βάρος του Δημοσίου. Παντελής έλλειψη δόλου, γνώσης ή απόπειρας φοροδιαφυγής από μέρους του προσφεύγοντος.

3) Όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας. Όλα τα στοιχεία που έχουν ληφθεί από την φορολογική αρχή για την σύνταξη των προσβαλλόμενων πράξεων και τον υπολογισμό των υπό κρίση προστίμων, είναι αυθαίρετα, στηρίζονται σε υποκειμενικά κριτήρια σκέψεων και πουθενά δεν αναφέρονται πραγματικές και συγκεκριμένες περιπτώσεις και γεγονότα, που να συγκροτούν και να αποδεικνύουν κατ' αντικειμενική εκτίμηση και βεβαιότητα τις καταλογιζόμενες παραβάσεις, αφού από πουθενά δεν διαφαίνεται η κακή πίστη του προσφεύγοντος.

4) Όσον αφορά το καταλογιζόμενο πρόστιμο αναφορικά με το εισόδημα (2238/1994) περί ελλείψεως επαρκούς περιγραφής σε τιμολόγια που ανακάλυψε ο έλεγχος αυτά αφορούν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από ανάθεση έργου του κρατικού οργανισμού «.....» . προς τον προσφεύγοντα, ουδεμία περαιτέρω αιτιολογία δεν ήταν δυνατόν να γραφεί στον περιορισμένο χώρο των Α.Π.Υ.

5) Ουδόλως αιτιολογείται στις προσβαλλόμενες πράξεις ο λόγος επιβολής του προστίμου, αφού η απλή παράθεση του νόμου σε αυτές, δεν αποτελεί κατά τα άνω πλήρη και επαρκή αιτιολογία, για την επιβολή του προστίμου. Επίσης ουδόλως αναφέρεται αλλά και αιτιολογείται στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου σε ποια Βάση Υπολογισμού, (Β.Υ. 1 ή Β.Υ. 2) υπάγονται οι επιβληθείσες παραβάσεις σύμφωνα με το νόμο, επομένως αυθαίρετα και κυρίως παντελώς αναιτιολόγητα επεβλήθη πρόστιμο ισόποσο των πραγματοποιηθεισών συναλλαγών.

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά 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 το πρώτο, δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περιπτ. β΄ της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα 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 "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ" Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη....»

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

« 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. »

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παράγραφο 1 του άρθρου 32 του Ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε στην κρινόμενη περίοδο ορίζεται ότι : « Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά τις γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέδρους.

Επειδή στην περίπτ. γ της παράγραφο 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτό ίσχυε στην κρινόμενη περίοδο ορίζεται ότι :

« 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α), β).....,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ.....) και ε).....».

Επειδή στην περίπτ. α και β της παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον 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. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

«"1. 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 στο πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή με την παρ.3 εδ.α άρθρου 21 Ν.2948/2001,ΦΕΚ Α 242/19.10.2001 ορίζεται ότι:

« 3. α) Τα ποσά προστίμου που προβλέπονται σε δραχμές από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά σε εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ.»

Επειδή με την παράγρ. 1,2 & 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000(περί Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

"Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν."

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον 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. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, στην από 26-03-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ «.....» που αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. «.....» 21-04-2015 προσβαλλόμενης Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο «.....» Α.Φ.Μ. «.....», εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν είχε την δυνατότητα να

πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή, από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί ότι ο προσφεύγων έλαβε τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, πλην όμως οι συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά πραγματοποιήθηκαν με αντισυμβαλλόμενο άλλο πρόσωπο καθόσον ο εκδότης αυτών, «.....», ΑΦΜ «.....», δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά, κρίνοντας ότι η εικονικότητα τους ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, επιβάλλοντας πρόστιμο της περίπτ. β' της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Από τα παραπάνω συνάγεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παντελώς αναιτιολόγητα επιβλήθηκε πρόστιμο ισόποσο των υπό κρίση πραγματοποιηθέντων συναλλαγών, είναι αβάσιμος. Επίσης συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα πωληθέντα στον προσφεύγοντα εξαρτήματα που αφορούν την υπό κρίση συναλλαγή με αντισυμβαλλόμενο τον «.....», χρησιμοποιήθηκαν από αυτόν, για την κατασκευή συστημάτων συγκράτησης φυσιγγίων για λογαριασμό της εταιρείας «.....» καθώς επίσης και σε άλλες κατασκευές, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. είναι μία διοικητική κύρωση για την επιβολή της οποίας δεν εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ. στηρίζεται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης των παραβάσεων και ο καταλογισμός των επιβληθέντων προστίμων πηγάζει απευθείας εκ του νόμου και κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ουδόλως είχε πρόθεση να αποκομίσει όφελος σε βάρος του Δημοσίου και υπήρξε παντελής έλλειψη δόλου, γνώσης ή απόπειρας φοροδιαφυγής από μέρους του, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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).

Στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων «.....», ΑΦΜ «.....», δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές και κανένα επιχείρημα του προσφεύγοντος δεν επαρκεί για να εμπεδώσει την πεποίθηση ως προς την καλοπιστία του, ούτε προσκομίζεται κάποιο έγγραφο που να αποδεικνύει με βεβαιότητα τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικό με καταλογιζόμενο πρόστιμο εισοδήματος («.....» /1994) περί ελλείψεως επαρκούς περιγραφής σε τιμολόγια που ανακάλυψε ο έλεγχος και αυτά αφορούν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών από ανάθεση έργου του κρατικού οργανισμού «.....». προς τον προσφεύγοντα,

προφανώς ο προσφεύγων εννοεί λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο και αφορούν δύο (2) Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών που επέχουν θέση Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών με εκδότη την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ «.....» συνολικής καθαρής αξίας 4.010, € πλέον Φ.Π.Α. 761,90€.

Στην προκειμένη περίπτωση από την από 26-03-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ «.....» που αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ. «.....» /17-04-2015 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτουν οι λογιστικές διαφορές που αφορούν τις ανωτέρω Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με εκδότη την επιχείρηση «.....» .

Συγκεκριμένα στην σελίδα «.....» της ανωτέρω έκθεσης, στο κεφάλαιο 6.3.9 ΕΙΔΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ (ΑΡΘΡ. 4 ΠΟΛ. 1072/2011 & 1162/2011 & 1199/2011) που αφορά στον έλεγχο των δαπανών άνω των 700,00 ευρώ, για τον προσδιορισμό εκείνων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αναφέρονται : « Από τον έλεγχο των δαπανών άνω των 700,00 ευρώ, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες από δύο (2) ΑΠΥ με εκδότη τον «.....»- μηχανολογικές εγκαταστάσεις «.....»- ΑΦΜ «.....» συνολικής αξίας 4.010 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 761,90 ευρώ (με αριθμ. 1260/22-11-2008 και 1261/2-12-2008 με αντίστοιχες αξίες 2.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 408,50€ και 1.860,00€ πλέον ΦΠΑ 353,40 €), καθότι δεν αναφέρεται επαρκής περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών) ΣΤΕ 2968/88,715/91,2064/94,1018/96 και 6004/06).

Επειδή στις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται :

- α) Στην από 26-03-2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92),

β) στην από 26-03-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011,

γ) στην από 26-03-2015 έκθεση ελέγχου επιτόπιου ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011,

δ) στην από 26-03-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011 και

ε) στην από 26-03-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 βάσει του άρθρου 48 Ν. 2859/2000 και των ΑΥΟ ΠΟΛ. 1072/2011, 1162/2011 και 1199/2011,

οι οποίες εκθέσεις συντάχθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 από τον ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, «.....», κοινοποιήθηκαν δε νομίμως στον προσφεύγοντα στις 11-05-2015 και στις οποίες περιλαμβάνονται εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία καθώς και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό των προστίμων και των φόρων και επί των οποίων εκθέσεων εδράζονται οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ ως κάτωθι αναφέρονται :

α) Η υπ' αριθμ. «.....»/21-04-2015 προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.,

β) η υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

γ) η υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,

δ) η υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. και

ε) η υπ' αριθμ. «.....»/17-04-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/97.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι: α) όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αυθαίρετες, πάσχουν ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας και β) ουδόλως αιτιολογείται ο λόγος επιβολής του προστίμου, αφού η απλή παράθεση του νόμου σε αυτές δεν αποτελεί πλήρη και επαρκή αιτιολογία, για την επιβολή του προστίμου, προβάλλονται αβάσιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις ανωτέρω οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εκθέσεων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. «.....»/10-06-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», Α.Φ.Μ. «.....».

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Α) Ως προς το πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ.β' Ν.2523/1997 ποσού : (18.500X2X50%) 18.500,00 €

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Ως τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο, ήτοι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού (319.099,02X25,20,20%)	80.412,95
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	80.412,95

Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου	6.942,05
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	8.330,46
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.272,51

Γ) Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α.

1) Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1-31/12/2008
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	319.099,02
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	319.099,02
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	231.914,00
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	213.348,77

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2008
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	3.527,40
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.232,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.760,28

Δ) Ως προς το πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997).

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : (3.515,00Χ3) 10.545,00 €

Ε) Ως προς το πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997 .

Πρόστιμο άρθρου 4 Ν.2523/1997 ποσού : 300,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).