



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονας 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 21-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3722

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 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».

γ. 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 κα της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31 12 2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά της υπ' αρ Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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' αριθ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 509.170,20 € για τη διαχειριστική περίοδο 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 περίπτωση β & 9§1 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11 § 1,12, 18 § 1 & 9, 30 § 1,2,4(γ), 7(ε), 8 και 9 του Π.Δ 186/92 (ΚΒΣ) και του άρθρου 19 §1 & 4 του Ν 2523/1997

Η παράβαση αφορά, τη λήψη και αποδοχή είκοσι τεσσάρων (24 | εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές φορολογικών στοιχείων (ΤΔΑ) αξίας μεγαλύτερης των 880,00 € έκαστο, και συνολικής αξίας 254.585,10 €, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ (ΣΒ 2, 254.585,10 *2 = 509.170,20 €).

Η προσφεύγουσα. με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) η έκθεση ελέγχου είναι ανακριβέστατη, η επιβολή του προστίμου έγινε άδικα, αυθαίρετα. παράνομα και αβασάνιστα, και οι καμία περίπτωση δεν καταδεικνύουν την εκ μέρους μου τέλεση της φορολογικής παράβασης. Προς τούτου επιβάλλεται να γίνει ουσιαστικός έλεγχος.
- 2) με την έκθεση ελέγχου δεν στοιχειοθετείται παράβαση, η προσφεύγουσα ήταν σε καλή πίστη δεν υπάρχει αιτιολογία της πράξης, η έκθεση ελέγχου δεν έχει επικυρωθεί από την ελέγχουσα Δ. Ο. Υ
- 3) η ΑΕΠ είναι ακυρωτέα γιατί εκδόθηκε βάσει έκθεσης άλλης Υπηρεσίας, η φορολογούσα αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των τιμολογίων και υπάρχει ανυπαρξία παραβάσεων, καθώς και ότι δεν του επιδόθηκε πρόσκληση για περιορισμό του προστίμου στο 1/5 με βάση το Ν.3610/2007
- 4) μη αιτιολογημένη απόφαση
- 5) αρχή της νομιμότητας του φόρου
- 6) αρχή της αναλογικότητας του φόρου
- 7) αρχή της προηγούμενης ακρόασης
- 8) αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης
- 9) επιβολή ποινών & κυρώσεων βάσει διάταξης της αρχής *non bis in idem*
- 10) εξουσία δικαστηρίου
- 11) μη νόμιμη επίδοση δικογράφων

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση γ' παρ 1 του άρθρου 67^Α του Ν. 2238/1994 «Οι υποκείμενοι σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 101 του Κ Φ Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο -----, με βάση.....γ) τις εκθέσεις ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών». Ορθώς λοιπόν, η ΔΟ.Υ., εξέδωσε την από Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ. βασιζόμενη στο πόρισμα εκθέσεως ελέγχου άλλης υπηρεσίας που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Εξάλλου δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης περί επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣΤΕ 4503/1995, 4783/1996)

Επειδή τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς την αξία, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 501/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζομένων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά της προσφεύγουσας (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείψει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997 ισχύει ότι «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται».

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις ΤρΔΠΣύρου 1/97.

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (ΣΔΟΕ) που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση

των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά φόρων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιχειρήσιμη εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 Εικονικό είναι το στοιχείο .του 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 η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992, 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 η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στο κεφάλαιο "ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΗΠΤΡΙΑ (σελίδες) της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 180/1992, εν αντιθέσει με την προσφεύγουσα και λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται στην ενδικοφονή της προσφυγή δεν αποδεικνύει την ανυπαρξία της εικονικότητας των ληφθέντων Τ.Δ.Α..

Επειδή, στο άρθρο 37 του Ν 4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

"Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα"

Επειδή στην κρίνόμενη περίπτωση καλύπτονται όλες οι κατά νόμο προϋποθέσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που διαβιβάστηκαν από το και όσα αναφέρονται στις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, τα αντίγραφα τόσο της προσβαλλόμενης πράξης όσο και της οικείας έκθεσης ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα είναι πιστά αντίγραφα των πρωτοτύπων, έχει δε τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή, έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο για πλαστότητα. Άλλωστε τα πρωτότυπα της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στην προσφεύγουσα αντίγραφα.

Επειδή το ΣΤΕ, με την με αριθμό 3663/1989 Απόφαση του έκρινε ότι "Το διοικητικό εφετείο έκρινε επί του ζητήματος αυτού, ότι οι πλημμέλειες στην κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου φ.κ.ε.. δεν επηρεάζουν την εγκυρότητά του, γιατί η κοινοποίηση δεν αποτελεί συστατικό στοιχείο του φύλλου ελέγχου αλλά αφορά στάδιο μεταγενέστερο της τελειώσεως αυτού, και, συνεπώς, ο πιο πάνω προβληθείς με την προσφυγή της αναιρεσείουσας ισχυρισμός της περί ακυρότητάς του ενδίκου φύλλου ελέγχου λόγω κοινοποιήσεως αυτού και της οικείας εκθέσεως ελέγχου **σε αντίγραφα μη υπογεγραμμένα** από τον οικονομικό έφορο και τα λοιπά αρμόδια όργανα ορθώς απορρίφθηκε ως αβάσιμος από το διοικητικό πρωτοδικείο. Η κρίση, όμως, αυτή της προσβαλλόμενης αποφάσεως δεν είναι νόμιμη, γιατί, εφόσον η αναιρεσείουσα εταιρεία προέβαλε, πόντως, με την έφεσή της, ευθέως, ότι το ίδιο το φύλλο ελέγχου και η έκθεση ελέγχου, δηλαδή

τα πρωτότυπα των πράξεων αυτών, δεν έφεραν τις υπογραφές των αρμοδίων για τη σύνταξη και έκδοσή τους διοικητικών οργάνων, ο ισχυρισμός αυτός, και αν ακόμη δεν είχε προβληθεί με την προσφυγή της αναίρεσέουσας ήταν ουσιώδης και έπρεπε να εξετασθεί κατ' ουσίαν από το διοικητικό εφετείο, αφού αναφερόταν σε νομική πλημμέλεια της προσβαλλομένης διοικητικής πράξεως, την οποία το δευτεροβάθμιο δικαστήριο όφειλε να εξετάσει και αυτεπαγγέλτως, σύμφωνα με τα άρθρα 75 και 169 του Κ.Φ.Δ "

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.):

«Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*.

Επειδή εν προκειμένω. η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη, η οποία να προήλθε αποκλειστικά και μόνο από τους ανυπόστατους ισχυρισμούς της περί τυπικών πλημμελιών της κρινόμενης πράξης και η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης υπογραφής της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης, της έκθεσης κατάσχεσης και της έκθεσης ελέγχου από όλα τα αρμόδια όργανα τα οποία συνέπραξαν κατά την έκδοσή τους, πρέπει να απορριφθούν ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμοι

Επειδή, τηρήθηκε η Συνταγματική διάταξη του άρθρου 20 § 2 και η διάταξη του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ., που επιτάσσουν την ακρόαση πριν τη λήψη δυσμενούς για τον διοικούμενο πράξεως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κοινοποιηθείσα κλήση σε ακρόαση είναι αντίθετη προς τον ν. 2690/1999, είναι αβάσιμος δεδομένου ότι:

α) σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ 2 εδ 1^ο και 7^ο του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, η κλήση προς ακρόαση πρέπει να είναι έγγραφη, ορισμένη και να κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης (ΣτΕ 715/7013).

β) το άρθρ 6 παρ. 2 εδ. 3^ο του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας προβλέπει ότι «ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη.»

γ) κοινοποιήθηκε στις στην προσφεύγουσα από την αρμόδια φορολογική αρχή (.....), η με αριθμό πρωτ. κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 ν.2690/99 και του άρθρου 20 του Συντάγματος όπου γινόταν σαφής αναφορά των διαπιστωθεισών παραβάσεων της λήψης Εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

δ) η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στη παραπάνω κλήση προς ακρόαση για υποβολή απόψεων, υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή (.....) το με αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα-Απάντηση, εκθέτοντας τις απόψεις της.

Επειδή ικανοποιήθηκαν όλες οι ανωτέρω αξιώσεις της προσφεύγουσας και εκπληρώθηκε η υποχρέωση της διοίκησης για προηγούμενη ακρόαση, η τελικώς εκδοθείσα πράξη δεν πάσχει από ακυρότητα. καθώς η προηγούμενη ακρόαση της προσφεύγουσας συνιστά ουσιώδη τύπο της έκδοσης της διοικητικής πράξης, και, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 του π.δ. 18/1989, η παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης δεν θεμελιώνει βάσιμο λόγο ακύρωσης.

Επειδή σύμφωνα με τη αριθμ. 506/08.02.2012 απόφαση του ΣτΕ, 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 φορολογικών ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή - (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4039/7011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3578/2011. ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/7008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005)

Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, όπως σαφέστατα προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης, ο οποίος δεν προσκόμισε στοιχεία για να αποδείξει την ανυπαρξία εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικών ανύπαρκτο (πρβλ ΣτΕ 116/2013, 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 η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά η συναλλασσόμενη οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε και δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να ενισχύει τον ανωτέρω ισχυρισμό της, και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα δεν μπορεί να απαλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής ΣτΕ 533/2013.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενο υπό το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ 10 περ β του ν 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ ΔΕΚ της 12-7-2001, υποθ.Γ-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου), Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το

Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010)

Επειδή, το άρθρο 4 του Ν 3610/2007 - ΦΕΚ Α'258 (Κίνητρα εθελοντικής συμμόρφωσης), έχει καταργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3^α του άρθρου 18 του νόμου 4002/2011, από 01/09/2011, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν της δόθηκε πρόσκληση για περιορισμό του προστίμου, δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, η αρχή της νομιμότητας καθορίζει το πλαίσιο, εντός του οποίου επιτρέπεται να κινείται τόσο η Διοίκηση όσο και η Δικαιοσύνη: Αμφότερες οφείλουν να ενεργούν πάντα με βάση προϋπάρχοντα νόμο και να αποφασίζουν σύμφωνα με τις επιταγές του και εντός των ορίων του (ΣτΕ 1607/19870) Κάθε κρατική εξουσία έχει ως βάση της το νόμο, ενώ κάθε όργανο που ασκεί διοίκηση επιτρέπεται να ενεργήσει και να λάβει δεσμευτικές αποφάσεις, μόνο όταν έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί ή όταν στηρίζεται σε επιτρεπτική διάταξη νόμου, γενική κι αφηρημένη.

Επειδή, στην μεν παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος», στην δε παράγραφο 4 του ιδίου άρθρου ότι «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία ... δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης ...». Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, το αντικείμενο και το υποκείμενο του φόρου, ο φορολογικός συντελεστής καθώς και οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από αυτόν πρέπει να θεσπίζονται με τυπικό νόμο και όχι με πράξη της Διοικήσεως που εκδίδεται κατά νομοθετική εξουσιοδότηση. Δεν αποκλείεται, όμως, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, η επιβολή φόρου δια του προσδιορισμού του υποκειμένου, του αντικειμένου και του συντελεστή του φόρου κατά παραπομπή σε διατάξεις άλλου τυπικού νόμου, εφ' όσον έτσι προσδιορίζονται εμμέσως μεν, πλην σαφώς, τα απαιτούμενα από την διάταξη του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος απαιτούμενα προσδιοριστικά στοιχεία του φόρου.

Επειδή, η αρχή του Κράτους δικαίου αποτελεί θεμελιώδη γενική συνταγματική αρχή, το συνολικό εννοιολογικό περιεχόμενο της οποίας, συνάγεται επαγωγικά, των επιμέρους ρητών ή άρρητων συνταγματικών διατάξεων ή κανόνων συνθετικά θεωρούμενων. Η αρχή της ασφάλειας και βεβαιότητας δικαίου ή νομικής ασφάλειας, ισχύει τόσο απέναντι στα όργανα της Διοίκησης, όσο κι απέναντι στον κοινό νομοθέτη και αποβλέπει στη δημιουργία σταθερών διοικητικών καταστάσεων.

Επειδή, με την νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 1508/7002), με την οποία σαφώς αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου. Σαφή διάκριση, εξάλλου της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πραγματοποιεί η ΣτΕ 412/1993: Πράγματι η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει το γενικότερο σεβασμό στις ήδη ισχύουσες νομικές πράξεις της πολιτείας.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής ποινών και κυρώσεων βάσει διάταξης της αρχής "non bis in idem" α) είναι αόριστος, διότι δεν εξειδικεύει τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση

υπόθεσης, β) είναι αλυσιτελής, καθώς ουδόλως σχετίζεται με το αντικείμενο της ένδικης προσφυγής, αφού η προσφεύγουσα δεν επικαλείται αν έχει ήδη καταδικασθεί ποινικά από Ελληνικό Δικαστήριο. Συνεπώς η αρχή "non bis in idem" δεν δύναται να εφαρμοσθεί εν προκειμένω. Εξάλλου υφίσταται διαφορετική δικαιοδοσία, ποινική και διοικητική.

Επειδή, βάσει του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 "Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή", §1 Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

§8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιοσδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιοσδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, η προσφεύγουσα, ορθώς υπέβαλλε ενδικοφανή προσφυγή στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μπορεί να ασκηθεί, μόνο κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013

§1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά,..... β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, η κοινοποίηση της Απόφασης Επιβολής Προστίμου, έγινε σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, ήτοι στη δηλωθείσα στη φορολογική Διοίκηση διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

της υπ'αριθμ. υπ' αριθ Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 509.170,20 €.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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)