



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

Καλλιθέα 26/06/2014

Αριθμός απόφασης:1991

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : .....

**ΦΑΞ** : .....

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2<sup>α</sup> της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

**2.** Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στην ....., οδός ....., κατά του 1<sup>ου</sup> σκέλους των υπ' αριθμ. ...., Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθ.5 και 9 του ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009

αντίστοιχα καθώς επίσης και κατά των υπ' αριθμ. ....και .....Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ. .... α/α, ..... α/α , ..... α/α , ..... α/α , Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθ.5 και 9 του ν.2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικών περιόδων 01/01/-31/12/2006, 01/01/-31/12/2007, 01/01/-31/12/2008 και 01/01/-31/12/2009 αντίστοιχα καθώς επίσης και τις υπ' αριθμ.....και .....Πράξεις Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικών περιόδων 01/01/-31/12/2006 και 01/01/-31/12/2007 αντίστοιχα , των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από ..... Εκθέσεις Ελέγχου ΚΒΣ και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την με αριθμ. πρωτ. ....κλήση προς ακρόαση στον νόμιμο εκπρόσωπο του ..... κ..... .

7. Την υπ' αριθμ. ..../05-06-2014 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... με το με αριθμ. πρωτ. ....έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

8. Τα με αριθμ. πρωτ.....και .....έγγραφα της Δ.Ο.Υ. .... εις απάντηση της υπ' αριθμ. ..../05-06-2014 Πράξης Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

9. Την από 25/06/2014 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. .... , 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:

α) Με το 1<sup>ο</sup> σκέλος της υπ' αριθ. .... προβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.361,34 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 8 περίπτωση α', 9 και 10 του ν. 2523/1997, λόγω παραβάσεων των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, καθαρής αξίας 4.361,34 € για εισφορές που έλαβε ο προσφεύγων από παραγωγούς του συνεταιρισμού, για την συμμετοχή τους στο πρόγραμμα AGRO2.1 και 2.2.

**β)** Με το 1<sup>ο</sup> σκέλος της υπ' αριθ. .... προσαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 7.680,67 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 8 περίπτωση α', 9 και 10 του ν. 2523/1997, λόγω παραβάσεων των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, καθαρής αξίας 7.680,67 € για εισφορές που έλαβε ο προσφεύγων από παραγωγούς του συνεταιρισμού, για την συμμετοχή τους στο πρόγραμμα AGRO2.1 και 2.2.

**γ)** Με το 1<sup>ο</sup> σκέλος της υπ' αριθ. .... προσαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 9.765,04 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 8 περίπτωση α', 9 και 10 του ν. 2523/1997, λόγω παραβάσεων των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, καθαρής αξίας 9.765,04 € για εισφορές που έλαβε ο προσφεύγων από παραγωγούς του συνεταιρισμού, για την συμμετοχή τους στο πρόγραμμα AGRO2.1 και 2.2.

**δ)** Με το 1<sup>ο</sup> σκέλος της υπ' αριθ. .... προσαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 880,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 § 8 περίπτωση α', 9 και 10 του ν. 2523/1997, λόγω παραβάσεων των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 3 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση αφορά στην μη έκδοση τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, καθαρής αξίας 372,27 € για εισφορές που έλαβε ο προσφεύγων από παραγωγούς του συνεταιρισμού, για την συμμετοχή τους στο πρόγραμμα AGRO2.1 και 2.2.

Η διαπίστωση των ανωτέρω παραβάσεων προέκυψε κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... και για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), συντάχθηκε η από ..... Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.

**ε)** Με την υπ' αριθ. .... προσαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (κύριος) φόρος ποσού 828,66 € πλέον 994,39 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48-56 του Ν. 2859/2000.

**στ)** Με την υπ' αριθ. ....προσβαλλόμενη Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (κύριος) φόρος ποσού 1.004,03 € πλέον 1.204,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48-56 του Ν. 2859/2000.

Η διαπίστωση των ανωτέρω παραβάσεων προέκυψε κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. (άρθ.48 ν.2859/2000) βάσει του οποίου συντάχθηκε η από .....Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και βάσει των στοιχείων που προσκόμισε και επικαλέσθηκε στην ως άνω κλήση προς ακρόαση ζητά την ακύρωση του 1<sup>ου</sup> σκέλους των ανωτέρω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου καθώς και των ανωτέρω Πράξεων Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης καθόσον για τα ποσά που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μεταγενέστερα στις χρήσεις 2008 και 2009 τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (από 1 ως 136) και αποδόθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. αυτών.
- Ο συνεταιρισμός εισέπραξε τα χρήματα των εισφορών για το έτος που αφορούσαν και δεν υπήρξε περίπτωση διπλής καταβολής αυτών όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου.
- Η καθυστέρηση προσκόμισης των στοιχείων που αποδεικνύουν τα ανωτέρω οφείλεται σε σοβαρά προβλήματα υγείας του λογιστή του συνεταιρισμού.

**Επειδή** στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε την αριθ. πρωτ. ....κλήση σε ακρόαση , προκειμένου ο προσφεύγων να προσκομίσει τα ζητούμενα στην κλήση φορολογικά στοιχεία και βιβλία και να αναπτύξει του ισχυρισμούς του σχετικά με τα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλέσθηκε και προσκόμισε με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής τα οποία δεν λήφθηκαν υπόψη κατά τον έλεγχο και κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή** βάσει του από 30/05/2014 πρακτικού κλήσης σε ακρόαση δεν προσκομίσθηκαν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία , κρίθηκε απαραίτητη η αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή Δ.Ο.Υ. .... για τις περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της υπ' αριθμ. 8/05-06-2014 Απόφασης Αναπομπής.

**Επειδή** η αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... ύστερα από την υπ' αριθμ. .... /5-6-2014 πράξη αναπομπής της υπόθεσης απέστειλε :

α)το υπ'αριθμ. ....σχετικό πόρισμα στο οποίο αναφέρεται ότι διενεργήθηκαν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και βάσει αυτών διαπιστώθηκε : «ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέπεσε μόνο στην παράβαση για μη έκδοση ενός στοιχείου (1) φορολογικού στοιχείου την χρήση 2008 καθαρής αξίας 871,43 ευρώ πλέον ΦΠΑ 165,67 ευρώ και όχι για μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου τις χρήσεις 2006 ,2007 ,2008 και 2009 , όπως αρχικά της καταλογίσθηκε . Βάσει της διαφοράς αυτής τροποποιούνται οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ της ελεγχόμενης για τα έτη 2006 ,2007 2008 και 2009 .»

β) το υπ'αριθμ..... /23-6-2014 συμπληρωματικό έγγραφο με τον παρακάτω πίνακα με τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. με αρίθμηση από 1-136 που εκδόθηκαν προς τους αγρότες που συμμετείχαν στο πρόγραμμα AGRO 2 για τις εισφορές που κατέβαλαν :

| Α/Α | Τ.Π.Υ. ΠΟΥ ΕΚΔΟΘΗΚΑΝ | ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ | ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΦΠΑ      |
|-----|----------------------|------------------|---------------------|---------------------------|
| 1   | 1-59/30-06-2008      | 9.505,04         | 1.805,96            | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.07.08 |
| 2   | 60-94/31-07-2008     | 6.310,10         | 1.198,90            | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../10.08.08 |
| 3   | 95-113/31-08-2008    | 3.580,67         | 680,33              | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.09.08 |
| 4   | 114-133/30-09-2008   | 4.560,50         | 866,50              | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../14.10.08 |
| 5   | 134-136/30-9-2009    | 1.170,59         | 222,41              | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../18.10.09 |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>        | <b>25.126,90</b> | <b>4.774,10</b>     |                           |
|     | <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b> |                  | <b>29.901,00</b>    |                           |

Και αναφέρεται : «Το παραπάνω ποσό των 29.901,00 ευρώ εισπράχθηκε τμηματικά και προκαταβλητέα , από τον συνεταιρισμό από τον Δεκέμβριο του 2006 έως τον Απρίλιο του 2009 , ενώ τα Τ.Π.Υ. εκδόθηκαν από 30-06-2008 έως 30-09-2009 και ο αναλογούν Φ.Π.Α. αποδόθηκε εμπρόθεσμα σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία . Τα ανωτέρω ποσά βρέθηκαν συγκεντρωτικά καταχωρημένα στο τηρούμενο ισοζύγιο λογαριασμών γενικού καθολικού και μεταφέρθηκαν ορθά στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης .»

**Επειδή** από την μελέτη των ανωτέρω εγγράφων προκύπτει ότι ο .....εισέπραξε εισφορές των μελών για το πρόγραμμα AGRO 2 διακεκριμένα ανά χρήση και εξέδωσε προς τούτο φορολογικά στοιχεία – Τ.Π.Υ. καθώς επίσης απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα :

**ΠΙΝΑΚΑΣ Α :ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΝΑ ΕΤΟΣ**

| ΕΤΟΣ               | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ          | ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΑΤΕ | Τ.Π.Υ                                       | ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ       | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      | Φ.Π.Α 19%       | ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ    | ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ   | απόδοση φπα                                             |
|--------------------|-------------------|-----------------------|---------------------------------------------|----------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|---------------------------------------------------------|
| 2006               | 27/12/2006        | .....                 | 1-29 ,31                                    | 30/06/2008           | 4.361,34         | 828,65          | 5.190,00         | 5.190,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.07.08                               |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 2006</b> |                   |                       |                                             |                      | <b>4.361,34</b>  | <b>828,65</b>   | <b>5.190,00</b>  | <b>5.190,00</b>  |                                                         |
| 2007               | 16/02/2007        | .....                 | 30 ,71<br>ΚΑΙ 32-48                         | 30/06/2008           | 3.361,34         | 638,65          | 4.000,00         | 4.000,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.07.08                               |
| 2007               | 15/05/2007        | .....                 | 49-62                                       | 30/06/2008           | 2.521,01         | 478,99          | 3.000,00         | 3.000,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.07.08<br>,ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../10.8.08  |
| 2007               | 22/08/2007        | .....                 | 63-70                                       | 30/06/2008           | 1.630,25         | 309,75          | 1.940,00         | 1.940,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../10.8.08                                |
| 2007               | 06/12/2007        | .....                 | 72                                          | 31/07/2008           | 168,07           | 31,93           | 200,00           | 200,00           | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../10.8.08                                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 2007</b> |                   | .....                 |                                             |                      | <b>7.680,67</b>  | <b>1.459,33</b> | <b>9.140,01</b>  | <b>9.140,01</b>  |                                                         |
| 2008               | 1/4/2008-9/4/2008 | .....                 | 73-95                                       | 31/07/2008           | 4.027,73         | 765,27          | 4.793,00         | 4.793,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../10.8.08<br>ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.9.08    |
| 2008               | 07/05/2008        | .....                 | 96-116<br>,119                              | 31/08/2008           | 4.114,29         | 781,72          | 4.896,01         | 4.895,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../12.9.08<br>,ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../14.10.08  |
| 2008               | 27/06/2008        | .....                 | 136                                         | 30/09/2009           | 683,19           | 129,81          | 813,00           | 813,00           | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../18.10.09                               |
| 2008               | 15/07/2008        | .....                 | 121,122,<br>124,125,<br>130,133,<br>134,135 | 30/09/2008,30/9/2009 | 2.264,71         | 430,29          | 2.695,00         | 2.700,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../14.10.08<br>,ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../18.10.09 |
| 2008               | 13/08/2008        | .....                 | 117-120<br>, 126,<br>129,132                | 30/09/2008           | 1.622,69         | 308,31          | 1.931,00         | 1.930,00         | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../14.10.08                               |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 2008</b> |                   | .....                 |                                             |                      | <b>12.712,61</b> | <b>2.415,40</b> | <b>15.128,01</b> | <b>15.130,99</b> |                                                         |
| 2009               | 07/04/2009        | .....                 | 123,127,<br>128,131                         | 30/09/2009           | 372,27           | 70,73           | 443,00           | 443,00           | ΑΡ.ΔΗΛΩΣΗΣ ...../18.10.09                               |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ 2009</b> |                   | .....                 |                                             |                      | <b>372,27</b>    | <b>70,73</b>    | <b>443,00</b>    | <b>443,00</b>    |                                                         |
|                    |                   | .....                 |                                             |                      | <b>25.126,89</b> | <b>4.774,11</b> | <b>29.901,02</b> | <b>29.904,01</b> |                                                         |
| 2008               | 27/06/2008        | .....                 | <b>ΔΕΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ</b>                         |                      | <b>871,43</b>    | <b>165,57</b>   | <b>1.037,00</b>  | <b>1.037,00</b>  | <b>ΔΕΝ ΑΠΟΔΟΘΗΚΕ</b>                                    |

**Α) Ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις Κ.Β.Σ.**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ.1 του Π.Δ.186/92 προβλέπεται ότι «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

**Επειδή** βάσει του άρθρου 12 παρ.3 του ΠΔ186/1992 του ΚΒΣ ορίζεται : «Επίσης, ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 §1 εδαφ. α του ν.2523/97 ορίζεται ότι «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 8 του Ν2523/97 ορίζεται :

«Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).  
α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1317/2.12.1997 στο άρθρο 5 παρ. 2.1.5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) - Αντικειμενικό σύστημα -Γενικές παραβάσεις» αναφέρεται :

«Γενικές παραβάσεις είναι όλες οι παραβάσεις που δεν αναφέρονται ρητά στις παρ. 8 και 10, άρθρο 5. Για τις γενικές παραβάσεις επιβάλλεται ένα ενιαίο, κατά διαχειριστική περίοδο, πρόστιμο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών. Ενδεικτικές περιπτώσεις γενικών παραβάσεων:

- Εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων.

- Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων.

- Μη αναγραφή του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως χειρόγραφα στα δελτία αποστολής

(Δ.Α.).

- Μη εμπρόθεσμη ενημέρωση των βιβλίων (εξαιρούνται τα πρόσθετα).

- Μη παράδοση στοιχείων σε αντισυμβαλλόμενους (πελάτες κ.λπ.).

- Μη αναγραφή στα Δ.Α. του σκοπού.

- Μη αναγραφή στα χειρόγραφα Τ.Π.Υ. της αμοιβής ολογράφως.

- Ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών ή των υπηρεσιών στα στοιχεία (γενική περιγραφή) Κ.Ο.Κ.»

**Επειδή** από τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν της υπ'αριθμ..... /05.06.2014 απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας όπως αυτές καταγράφονται στα υπ' αριθμ.....και .....έγγραφα της Δ.Ο.Υ. .... και της μελέτης αυτών (σχετικός ΠΙΝΑΚΑΣ Α) προκύπτει ότι :

α) για τις εισφορές των μελών που εισπράχθηκαν από τον .....το έτος 2006 συνολικής καθαρής αξίας **4.361,34 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 828,65 ευρώ** εκδόθηκαν μεταγενέστερα τα υπ'αριθμ. Νο 1/30-6-2008 έως Νο29/30-6-2008 και Νο 31 /30-6-2008 Τ.Π.Υ.

β) για τις εισφορές των μελών που εισπράχθηκαν από τον .....το έτος 2007 συνολικής καθαρής αξίας **7.680,67 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 1.459,33 ευρώ** εκδόθηκαν μεταγενέστερα τα υπ'αριθμ. Νο 30/30-6-2008 ,Νο 32/30-6-2008 έως και Νο 71/30-6-2008 και Νο 72/31-7-2008 Τ.Π.Υ.

γ) για τις εισφορές των μελών που εισπράχθηκαν από τον .....το έτος 2008 συνολικής καθαρής αξίας **12.712,61 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 2.415,40 ευρώ** εκδόθηκαν τα υπ'αριθμ. Νο 73/31-7-2008 έως και Νο 95/31-7-2008 , Νο 96/31-8-2008 έως και Νο116/31-8-2008, 117/30-9-2008 έως και Νο133/30-09-2008 , Νο134/30-9-2009 έως Νο 136/30-9-2009 Τ.Π.Υ. ενώ για ποσό που εισπράχθηκε το έτος 2008 καθαρής αξίας **871,43 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 165,57** δεν εκδόθηκε Τ.Π.Υ.

δ) για τις εισφορές των μελών που εισπράχθηκαν από τον .....το έτος 2009 συνολικής καθαρής αξίας **372,27 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ ευρώ 70,73** εκδόθηκαν τα υπ'αριθμ. Νο 123/30-9-2009 ,Νο127/30-9-2009 Νο128/30-9-2009 και Νο131/30-09-2009 .

Επομένως βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων :

α) για την χρήση 2006 δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης (όπως αρχικώς είχε καταλογισθεί ) και υφίσταται παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου σε μεταγενέστερη χρήση,  
β) για την χρήση 2007 δεν υφίσταται παράβαση μη έκδοσης (όπως αρχικώς είχε καταλογισθεί ) και υφίσταται παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου σε μεταγενέστερη χρήση,  
γ) για την χρήση 2008 υφίσταται η παράβαση μη έκδοσης στοιχείου και η παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου στην ίδια και σε μεταγενέστερη χρήση,  
δ) για την χρήση 2009 υφίσταται παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου στην ίδια χρήση .

## **Β) Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ**

**Επειδή** στο άρθρο 48 παρ. 1,2 και 3 ορίζεται: « 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 υποχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

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 περιέχονται 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** στο άρθρο 1 παρ.4 εδάφιο α του ν.2523/97 ορίζεται : «Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή.»

**Επειδή** στο άρθρο 1 παρ. 2 του ν.2523/97 ορίζεται : « Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι επιβάλλονται τόσο στην προσωρινή όσο και στην εκκαθαριστική δήλωση, καθώς και στις δηλώσεις αποθεμάτων των παραγράφων 11 και 12 των άρθρων 32 και 33 αντίστοιχα του ν. 1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α').

Απαγορεύεται η με οποιονδήποτε τρόπο επίρριψη του πρόσθετου φόρου από τον υπόχρεο σε παρακράτηση στον πραγματικό φορολογούμενο. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που καταλογίζεται στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α., που έτυχαν επιστροφής χωρίς να τον δικαιούνται, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο, που ορίζεται στο πρώτο εδάφιο για την ανακριβή δήλωση.»

**Επειδή** στο άρθρο 2 παρ.1 και παρ.4 του ν.2523/97 ορίζεται «1.Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης..... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

**Επειδή** από τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. .... κατόπιν της υπ'αριθμ.... /05.06.2014 απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας όπως αυτές καταγράφονται στα υπ' αριθμ.....και .....έγγραφα της Δ.Ο.Υ. .... και της μελέτης αυτών (σχετικός ΠΙΝΑΚΑΣ Α) προκύπτει ότι :

α) για τις εισφορές των μελών που εισπράχθησαν από τον .....το έτος 2006 συνολικής καθαρής αξίας **4.361,34 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 828,65 ευρώ** εκδόθηκαν μεταγενέστερα τα υπ'αριθμ. Νο 1/30-6-2008 έως Νο29/30-6-2008 και Νο 31 /30-6-2008 Τ.Π.Υ. και αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ στην χρήση 2008 σύμφωνα με τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.

β) για τις εισφορές των μελών που εισπράχθησαν από τον .....το έτος 2007 συνολικής καθαρής αξίας **7.680,67 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 1.459,33 ευρώ** εκδόθηκαν μεταγενέστερα τα υπ'αριθμ. Νο 30/30-6-2008 ,Νο 32/30-6-2008 έως και Νο 71/30-6-2008 και Νο 72/31-7-2008 Τ.Π.Υ. και αποδόθηκε ο αναλογών ΦΠΑ στην χρήση 2008 σύμφωνα με τα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.

Επομένως βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων ΦΠΑ ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α. των χρήσεων 2006 και 2007 .

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από .....και με αρ.πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος .....ΑΦΜ ..... και συγκεκριμένα :

**α) Την τροποποίηση του 1<sup>ου</sup> σκέλους της υπ'αριθ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ως προς την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) ποσού 4.361,34 ευρώ καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2006,

σε παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας **4.361,34 ευρώ με αναλογούνται ΦΠΑ 828,65 ευρώ** του άρθρ. 5 παρ.6 εδ.1 του ν. 2523/1997

**β) Την τροποποίηση του 1<sup>ου</sup> σκέλους της υπ'αριθ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ως προς την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) ποσού 7.680,67 ευρώ καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2007

σε παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας **7.680,67 ευρώ με αναλογούνται ΦΠΑ 1.459,33 ευρώ** του άρθρ. 5 παρ.6 εδαφιο1 . του ν. 2523/1997

**γ) Την τροποποίηση του 1<sup>ου</sup> σκέλους της υπ'αριθ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ως προς την παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) ποσού 9.765,04 ευρώ καθόσον δεν μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των στοιχείων, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2008 ,

-σε παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας **12.712,61 ευρώ με αναλογούνται ΦΠΑ 2.415,40 ευρώ** του άρθρ. 5 παρ.6 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997 ,

- σε παράβαση μη έκδοσης στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας **871,43 ευρώ με αναλογούνται ΦΠΑ 165,67** του άρθρ. 5 παρ.8 περ. α του ν. 2523/1997.

**δ) Την τροποποίηση του 1<sup>ου</sup> σκέλους της υπ'αριθ..... Απόφασης Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ποσού **880,00 ευρώ** που αφορά σε παράβαση μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) φορολογικού στοιχείου (ΤΠΥ) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2009

,  
- σε παράβαση εκπρόθεσμης έκδοσης στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας **372,27 ευρώ με αναλογούνται ΦΠΑ ευρώ 70,73** του άρθρ. 5 παρ.6 εδάφιο 1 του ν. 2523/1997 .

**ε) Την επικύρωση της υπ'αριθ. ....Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ,διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 ποσού 828,66 € κυρίου φόρου, πλέον ποσού 994,39 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού **1.823,05 ευρώ**.

**στ) Την επικύρωση της υπ'αριθ. ....Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... ποσού 1.004,03 € κυρίου φόρου,

πλέον ποσού 1.204,84 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού **2.208,87 ευρώ**.

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

**A) Ως προς τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92)**

**-Χρήση 1/1-31/12/2006**

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 6 εδαφ.1 του Ν. 2523/1997 :  $880,00 \times 1 \times 1 = 880,00 \text{ €}$

**-Χρήση 1/1-31/12/2007**

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 6 εδαφ.1 του Ν. 2523/1997 :  $880,00 \times 1 \times 1 = 880,00 \text{ €}$

**-Χρήση 1/1-31/12/2008**

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 6 εδαφ.1 του Ν. 2523/1997 :  $880,00 \times 1 \times 1 = 880,00 \text{ €}$

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 8 περ.α' του Ν. 2523/1997 :  $880,00 \times 1 \times 1 = 880,00 \text{ €}$

**-Χρήση 1/1-31/12/2009**

Πρόστιμο αρθ. 5 παρ. 6 εδαφ.1 του Ν. 2523/1997 :  $880,00 \times 1 \times 1 = 880,00 \text{ €}$

**B) Ως προς τις πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α.**

**- Χρήση 1/1-31/12/2006**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 828,66 €          |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 994,39 €          |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>1.823,05 €</b> |

**-Χρήση 1/1-31/12/2007 Διαχειριστική περίοδος**

|                                         |                   |
|-----------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                           | 1.004,03 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) | 1.204,84 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>2.208,87 €</b> |

Ο πρόσθετος φόρος βάσει των ανωτέρω πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

**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).