



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1452

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 και 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 05/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2015 ενδικοφανή προσφυγή τηςτου, ΑΦΜ, κατοίκου Ν. ΡΟΔΟΠΗΣ, κατά της υπ' αριθ./11-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./11-12-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2006 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17/11/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 07/04/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 05/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου, 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:

Με την υπ' αρ./11-12-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαχειριστικής περιόδου 1/1 -31/12/2006 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 21.733,74 €, πλέον 26.080,49 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση επιστροφής ΦΠΑ, ως λήπτης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων) εικονικών ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 310.482,00 € πλέον ΦΠΑ 21.733,74 € και έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού 21.733,74 €, σύμφωνα με τις με αριθμό/12-04-2007 και/13-08-2007 αποφάσεις επιστροφής της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Όπως προκύπτει από την από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της αγρότισσας, για την επιστροφή ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών αυτής, στη χρήση 2006. Στα πλαίσια του ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής με την υπ' αριθμ./16-12-2013 πρόσκληση ζήτησε από την προσφεύγουσα τις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 που υπέβαλε και έλαβαν αριθμό καταχώρησης/04-04-2007 (αρχική) και/10-08-2007 (συμπληρωματική) στο βιβλίο μεταγραφών της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης), όλα τα επισυναπτόμενα σε αυτές πρωτότυπα παραστατικά, τις δηλώσεις καλλιέργειας, τα παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών, το μητρώο εκμετάλλευσης της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της ΠΕ Ν. Ροδόπης και αντίγραφο δήλωσης Ε1 οικονομικού έτους 2007.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο:

1) Βεβαίωση του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ) από την οποία προκύπτει ότι η παραγωγός για το έτος 2006 δεν έχει υποβάλλει δήλωση Εκμετάλλευσης (καλλιέργειας).

2) Το υπ' αριθμ./07-01-14 έγγραφο της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν διαθέτει κανενός είδους ζωϊκό κεφάλαιο για το χρονικό διάστημα 01/01/2006 έως 31/12/2009.

3) Φωτοτυπίες αίτησης – δήλωσης της περιόδου 2006 για την επιστροφή ΦΠΑ καθώς και τα επισυναπτόμενα παραστατικά – δικαιολογητικά (φωτοτυπία).

Επίσης δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό εξόφλησης των συναλλαγών και δεν είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007.

Ο αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 καθώς και τα επισυναπτόμενα σε αυτές πρωτότυπα παραστατικά κατασχέθηκαν από τις εγκαταστάσεις της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης, από τους υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ.

Κομοτηνήςκαι....., οι οποίοι συνέταξαν τις υπ' αριθμ./10-7-2014 και/23-7-2014 εκθέσεις κατάσχεσης.

Επιπλέον με την υπ' αριθμ./24-02-2014 κλήση προς ακρόαση που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, ζητήθηκε να υποβληθούν εγγράφως τα παρακάτω στοιχεία σχετικά με τις επίμαχες συναλλαγές:

1) Τρόπος εξόφλησης των φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων).

2) Ημερομηνίες σφαγής και δικαιολογητικά κτηνιατρού.

3) Αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε.

4) Τα στοιχεία του υπευθύνου της εταιρείας που συναλλάχθηκε.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω κλήση και δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα από τα παραπάνω στοιχεία που ζητήθηκαν.

Από την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε επτά (7) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 310.482,00 € πλέον ΦΠΑ 21.733,74 € και συγκεκριμένα: α) τα υπ' αριθμ. 8/15-05-2006, 17/15-05-2006, 24/17-08-2006, 29/15-09-2006, 41/23-07-2006 και 46/14-12-2006 έξι (6) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ και β) το υπ' αριθμ. 205/24-07-2006 ένα (1) τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων με εκδότη την επιχείρηση, ΑΦΜ....., τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Βάσει των εν λόγω μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθμ./04-04-2007 (αρχική) και/10-08-2007 (συμπληρωματική) αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 στη Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης) και σύμφωνα με την διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. Π 953/432/64/ΠΟΛ. 41/1988, έλαβε επιστροφή ΦΠΑ ποσού 21.733,74 € μέσω του προαναφερόμενου Συνεταιρισμού, με το υπ' αριθμ./26-04-2007 ένταλμα πληρωμής της ΕΑΣ ποσού 14.879,34 €, το δε υπόλοιπο ποσό των 6.854,40 € μέσω της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./13-08-2007 απόφαση επιστροφής της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα το ποσό των 21.733,74 €, που αφορά τις ως άνω επιστροφές ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 μετά των νόμιμων προσαυξήσεων, καθόσον εισέπραξε το ποσό αυτό παράνομα από το Δημόσιο ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος, με χρήση εικονικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και στη συνέχεια την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Δεν της κοινοποιήθηκαν οι με αριθμό/10-7-2014 και/23-7-2014 εκθέσεις κατάσχεσης, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να είναι άκυρη δεδομένου ότι παραβιάστηκε

ουσιώδης κανόνας προδικασίας και ειδικότερα το άρθρο 36 του ΠΔ 186/92 και το άρθρο 24 του Ν 4174/2013.

2) Για κάθε φορολογούμενο συντάσσεται ξεχωριστή- αυτοτελής έκθεση κατάσχεσης η οποία πρέπει να επιδοθεί υποχρεωτικά σε αυτόν που αφορά και όχι να συντάσσεται μία ενιαία έκθεση κατάσχεσης με φορολογικά στοιχεία και έγγραφα που αφορούν πολλούς φορολογούμενους.

3) Η από 17/11/2014 έκθεση ελέγχου είναι άκυρη αφού σε αυτήν δεν αναφέρεται ο τόπος που έγινε ο έλεγχος.

4) Από το όλο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα της συναλλαγής, δεν αποδεικνύεται αν συμβαλλόμενοι γνώριζαν και αποδέχθηκαν την κατάρτιση της εικονικής συναλλαγής.

5) Πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και αντισυνταγματικότητα των νόμων που παρέτειναν την παραγραφή.

6) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου ΦΠΑ. Η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ δεν παρατάθηκε.

7) Παραβίαση της αρχής αναλογικότητας καθόσον το ύψος του προς βεβαίωση συνολικού ποσού δεν βρίσκεται μόνο σε προφανή δυσαναλογία με την υποτιθέμενη φοροδιαφυγή αλλά και από ταμειευτική άποψη υπερβαίνει τις οικονομικές δυνατότητες του, ως αγρότη του ειδικού καθεστώτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 15 περίπτ. α' του άρθρου 41 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

15. Με αποφάσεις επίσης του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 περίπτ. α' της ΑΥΟ Π 953/432/64/ΠΟΛ41/3.2.88.(ΦΕΚ 107/Β/25.2.88), ορίζεται ότι:

« 5. Αρμόδια για την επιστροφή του φόρου Αρχή.

Τα δικαιολογητικά επιστροφής του φόρου που αναφέρονται στην παραπάνω παράγραφο 3 της παρούσας, ανεξάρτητα αν οι πωλήσεις αγαθών του αγρότη έγιναν μέσω Συν/κών οργανώσεων ή όχι, υποβάλλονται:

α. σε μια από τις πρωτοβάθμιες ή δευτεροβάθμιες συνεταιριστικές οργανώσεις που εδρεύουν στον τόπο όπου ο αγρότης ασκεί μια από τις αγροτικές του εκμεταλλεύσεις και καλύπτουν

όλες ανεξαιρέτα τις αγροτικές του δραστηριότητες ανεξάρτητα από τον τόπο που τις ασκεί και αφορούν το προηγούμενο ημερολογιακό έτος και

β. στον Οικονομικό Έφορο που είναι χωρικά αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του δικαιούχου της επιστροφής αγρότη, ανεξάρτητα αν ο αγρότης υποβάλλει ή όχι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

6. Διαδικασία επιστροφής του φόρου.

Το ποσό του φόρου που προκύπτει από τα παραπάνω υποβαλλόμενα δικαιολογητικά, επιστρέφεται από τον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο στους αγρότες που δικαιούνται την επιστροφή είτε μέσω των κατά τόπους συνεταιριστικών οργανώσεων στις οποίες είχαν υποβάλει τα δικαιολογητικά τους είτε απ' ευθείας στους ίδιους, εφόσον έχουν υποβάλει τα δικαιολογητικά τους στις Οικονομικές Εφορίες, με την παρακάτω διαδικασία:

α. Επιστροφή του Φ.Π.Α. στους δικαιούχους αγρότες μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων.

Οι συνεταιριστικές οργανώσεις (πρωτοβάθμιες ή δευτεροβάθμιες) παραλαμβάνουν από τους δικαιούχους αγρότες το έντυπο "αίτηση και αναλυτική κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α. στους αγρότες" με συνημμένα τα φορολογικά κ.λπ. στοιχεία που προβλέπονται από την παράγραφο 3 της απόφασης αυτής. Το έντυπο αυτό υποβάλλεται από τους αγρότες εις τριπλούν και τους χορηγείται σχετική απόδειξη παραλαβής από τις συνεταιριστικές οργανώσεις που το παρέλαβαν.

Μετά από ένα σύντομο έλεγχο που θα περιορίζεται στην ορθή συμπλήρωση των εντύπων και την ορθή μεταφορά των ποσών από τα συνημμένα δικαιολογητικά, οι συνεταιριστικές οργανώσεις, τα καταχωρούν σε ένα ειδικό βιβλίο "Βιβλίο μεταγραφής αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών για την επιστροφή του Φ.Π.Α. στους αγρότες-Συγκεντρωτική κατάσταση" το οποίο θα χορηγείται δωρεάν από τις οικονομικές εφορίες. Το βιβλίο αυτό θα έχει ενιαία αρίθμηση για κάθε έτος. Οι καταχωρίσεις θα γίνονται εις τριπλούν με χρήση χημικού χάρτου (καρμπόν) και θα περιλαμβάνουν τον αύξοντα αριθμό, το ονοματεπώνυμο του αγρότη, τον αριθμό των υποβαλλομένων φορολογικών κ.λπ. στοιχείων, το συνολικό προς επιστροφή ποσό και θέση για την υπογραφή του αγρότη κατά την παραλαβή του ποσού της επιστροφής.

Μέχρι τις δέκα (10) του επόμενου μήνα τα πρωτότυπα των φύλλων του ειδικού βιβλίου (συγκεντρωτική κατάσταση) μαζί με όλα τα πρωτότυπα των "αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών επιστροφής Φ.Π.Α. στους αγρότες" που είναι καταχωρημένες σ' αυτό, θα διαβιβάζονται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος της συνεταιριστικής οργάνωσης, οικονομική εφορία, με το αίτημα της επιστροφής του συνολικού ποσού του φόρου που αναφέρεται σ' αυτά. Τα λοιπά δικαιολογητικά της επιστροφής, τιμολόγια κ.τ.λ., θα παραμένουν στην Συν/τική Οργάνωση μέχρι τη διενέργεια του οριστικού ελέγχου. Παράλληλα στην ίδια προθεσμία θα διαβιβάζονται και στο Μηχανογραφικό Κέντρο του Υπουργείου Οικονομικών

(ΜΗ.Κ.Υ.Ο.) τα πρώτα αντίγραφα των "αιτήσεων και αναλυτικών καταστάσεων δικαιολογητικών επιστροφής Φ.Π.Α. στους αγρότες".

Ο αρμόδιος Οικονομικός Έφορος υποχρεούται το βραδύτερο εντός μηνός από της υποβολής σ' αυτόν των δικαιολογητικών από την Συν/κή Οργάνωση, και με βάση αυτά χωρίς τη διενέργεια ελέγχου, να εκδώσει απόφαση επιστροφής του φόρου και να συντάξει το "Ειδικό τετραπλότυπο ατομικό φύλλο έκπτωσης Φ.Π.Α." (ΤΑΦΕ ΦΠΑ) που προβλέπεται από την απόφαση μας Π. 3082/2516/ΠΟΛ. 151/13.5.1987, το οποίο και διαβιβάζει στο αρμόδιο δημόσιο ταμείο για την επιστροφή του φόρου.

Η έκδοση της απόφασης και η σύνταξη του ειδικού ΤΑΦΕ γίνεται στο όνομα των συνεταιριστικών οργανώσεων με ειδική μνεία ότι ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται από την απόφαση "Απόφαση Π. 953/432/64/ 3.2.88.

Μετά την επιστροφή του φόρου από το δημόσιο ταμείο, οι συνεταιριστικές οργανώσεις θα ειδοποιήσουν τους αγρότες και θα τους επιστρέψουν το φόρο με βάση τα δικαιολογητικά που υπέβαλαν στην αντίστοιχη περίοδο. Κατά την επιστροφή του φόρου οι δικαιούχοι αγρότες, θα υπογράφουν στην αντίστοιχη θέση των δευτέρων αντιγράφων των φύλλων του "Βιβλίου μεταγραφής αιτήσεων και κατάσταση δικαιολογητικών για την επιστροφή ΦΠΑ-συγκεντρωτική κατάσταση" τα οποία στη συνέχεια θα αποκόπτονται και θα διαβιβάζονται στις αρμόδιες οικονομικές εφορίες.

Στην περίπτωση που για οποιοδήποτε λόγο, σε κάποιο αγρότη δεν έγινε η αντίστοιχη επιστροφή του φόρου, η συνεταιριστική οργάνωση υποχρεούται να επιστρέψει το φόρο αυτό στο δημόσιο ως αχρεώστητα εισπραχθέντα και θα επισυνάψει το αντίστοιχο γραμμάτιο εισπράξεων του δημοσίου ταμείου, στις παραπάνω καταστάσεις με τις υπογραφές των αγροτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 24 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

«3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

«4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται

να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με την υπ' αριθμ./16-12-2013 πρόσκληση και την υπ' αριθμ./24-02-2014 κλήση προς ακρόαση, ζήτησε από την προσφεύγουσα τις υπ' αριθμ./04-04-2007 (αρχική) και/10-08-2007 (συμπληρωματική) αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 που υπεβλήθησαν στην Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης (Ε.Α.Σ. Ροδόπης), όλα τα επισυναπτόμενα σε αυτές πρωτότυπα παραστατικά – δικαιολογητικά, τις δηλώσεις καλλιέργειας έτους 2006, τα παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών, το μητρώο εκμετάλλευσης της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της ΠΕ Ν. Ροδόπης για την χρήση 2006, ημερομηνίες σφαγής και δικαιολογητικά κτηνιατρείου, τον αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που χρησιμοποιήθηκε και αντίγραφο δήλωσης Ε 1 οικονομικού έτους 2007. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, τα προαναφερόμενα, πλην των:

1) Υπ' αριθμ./07-01-14 έγγραφο της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής, βάσει του οποίου δεν είναι κάτοχος ζωϊκού κεφαλαίου.

2) Βεβαίωση του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ) από την οποία προκύπτει ότι η παραγωγός για το έτος 2006 δεν έχει υποβάλλει δήλωση Εκμετάλλευσης (καλλιέργειας).

3) Φωτοτυπίες αίτησης – δήλωσης της περιόδου 2006 για την επιστροφή ΦΠΑ καθώς και τα επισυναπτόμενα παραστατικά – δικαιολογητικά σε φωτοτυπία.

Κατά συνέπεια ορθώς κατέσχεσαν οι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαιτις προαναφερόμενες αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 και τα επισυναπτόμενα σε αυτές πρωτότυπα παραστατικά – δικαιολογητικά από τις εγκαταστάσεις της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης, συντάσσοντας τις υπ' αριθμ./10-7-2014 και/23-7-2014 εκθέσεις κατάσχεσης, οι οποίες παρελήφθησαν και υπεγράφησαν από τον εκπρόσωπο της Ένωσης Αγροτικών Συνεταιρισμών Νομού Ροδόπης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του Ν 4174/2013, δεδομένου ότι τα κατασχεθέντα έγγραφα παρέμεναν στις εγκαταστάσεις του Συνεταιρισμού σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 6 περίπτ. α' της ΠΟΛ 41/3.2.88 ΑΥΟ.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ' αριθμ./28-01-2013 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθότητα εφαρμογής και εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της αγρότισσας, για την επιστροφή ΦΠΑ που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών αυτής, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006. Στην εν λόγω έκθεση μερικού ελέγχου αναφέρονται οι ως άνω εκθέσεις κατάσχεσης και συγκεκριμένα ο αριθμός αυτών και ο τρόπος που έγινε η κατάσχεση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή η προσφεύγουσα είχε την δυνατότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

Επειδή από την διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α΄ του άρθρου 19 του Ν. 2523/97:

« Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με την από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

1) Δεν ήταν κάτοχος ζωικού κεφαλαίου όπως αυτό προκύπτει από την υπ΄ αριθμ./7-1-2014 βεβαίωση του τμήματος Κτηνιατρικής της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Νομαρχιακού Διαμερίσματος Ροδόπης.

2) Δεν υπέβαλε δηλώσεις καλλιέργειας για τη χρήση 2006, σύμφωνα με την βεβαίωση του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού και Εγγυήσεων (ΟΠΕΚΕΠΕ)

3) Δεν υπέβαλε δήλωση εισοδήματος οικονομικού έτους 2007.

4) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο δικαιολογητικά κτηνιατρείου (γέννηση, σφαγή ζώου) και αποδεικτικά μεταφοράς των βοοειδών.

5) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών για τα επίμαχα τιμολόγια αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ, καθόσον όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ 18 παρ.2 του ΠΔ 186/1992 «...για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικών στοιχείων που αφορούν αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και

άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή...»

6) Δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) Το υπ' αριθμ. 205 τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα έλαβε επιστροφή ΦΠΑ, εκδόθηκε από την επιχείρηση την 24/07/2006, ενώ φέρει ημερομηνία θεώρησης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. την 20/12/2006, ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της έκδοσής του. Επιπλέον η επιχείρηση εξέδωσε προς διαφόρους αγρότες της ίδιας με της προσφεύγουσας περιοχής, τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 12.074.118,70 ευρώ. Ο συνολικός όγκος βοοειδών και αιγοπροβάτων που η συγκεκριμένη επιχείρηση αγόρασε από αγρότες της περιοχής ανέρχεται περίπου σε 4000 και 15.000 ζώα αντίστοιχα. Δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και δηλώσεις ΕΛΓΑ, πρακτική που ακολουθείται από επιχειρήσεις οι οποίες συστήνονται με μοναδικό σκοπό τη διακίνηση εικονικών τιμολογίων.

β) Η επιχείρηση εξέδωσε προς την προσφεύγουσα στη χρήση 2006 έξι (6) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 259.622,00 ευρώ. Η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε σε διαφόρους αγρότες της ίδιας με της προσφεύγουσας περιοχής, πενήντα (50) τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων συνολικής αξίας 2.257.662,00 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ορθώς ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι:

α) Δεν δικαιολογούνται οι πωλήσεις εκατόν σαράντα (140) βοοειδών και διακοσίων πέντε (205) αιγοπροβάτων προς την επιχείρηση, ΑΦΜ καθώς και είκοσι βοοειδών και 156 αιγοπροβάτων προς την επιχείρηση, ΑΦΜ που φαίνεται να πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. 8/15-05-2006, 17/15-05-2006, 24/17-08-2006, 29/15-09-2006, 41/23-07-2006 και 46/14-12-2006 τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων εκδόσεως της πρώτης ως άνω επιχείρησης και το υπ' αριθμ. 205/24-07-2006 τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων έκδοσης της δεύτερης ως άνω επιχείρησης αντίστοιχα.

β) οι συναλλαγές που αναφέρονται στις υπ' αριθμ. /04-04-2007 (αρχική) και /10-08-2007 (συμπληρωματική) υποβληθείσες αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους και τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν είναι εικονικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 2523/97.

Επειδή η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται πλήρως και κατά τρόπο σαφή ως προς το ανύπαρκτο της συναλλαγής, από όλα όσα αναφέρονται στη από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι..... Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από το όλο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα της συναλλαγής και δεν αποδεικνύεται αν συμβαλλόμενοι γνώριζαν και αποδέχθηκαν την κατάρτιση της εικονικής συναλλαγής, είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 § 1 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012 (ΦΕΚ 294 Α'/20-12-2012) ορίζεται ότι :

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

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 (ΦΕΚ 81 Α'/5-4-2013) ορίζεται ότι: « Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή εν προκειμένω η με αριθμό/2013 εντολή της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής εκδόθηκε την 28-01-2013, επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου παρατάθηκε για ακόμα δύο (2) έτη, για το έτος που η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά.

Κατόπιν τούτου και σύμφωνα με τις προαναφερόμενες περί παραγραφής διατάξεις, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 17 του άρθρου 66 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

« 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«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 (3,5%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

Επειδή είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο πρόσθετος φόρος στην επιβολή του οποίου προέβη η φορολογική αρχή, προβλέπεται ευθέως στο νόμο (άρθρο 1§2 του Ν. 2523/1997 Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων). Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης στο ν. 2523/97, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Εξάλλου οι διατάξεις του Ν 2523/97 θεσπίζουν σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού του πρόσθετου φόρου, βάσει των οποίων δεν καταλείπεται στην αρμόδια διοικητική αρχή διακριτική ευχέρεια ως προς την διαμόρφωση του ύψους της ποινής, δεδομένου ότι δρα κατά δέσμια αρμοδιότητα. Ως εκ τούτου ο περί αντιθέτου προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/11/2014 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ αγροτών ειδικού καθεστώτος άρθρου 41 Ν 2859/2000

των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνήςκαι....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ./13-01-2015 ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου....., ΑΦΜ.....

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

ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/06- 31/12/06

Διαφορά φόρου (ΦΠΑ)	21.733,74 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	26.080,49 €
Συνολικό ποσό	47.814,23 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).