



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

Καλλιθέα 22/06/2015

Αριθμός απόφασης: 2678

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/03/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ..., ΑΦΜ ..., που εδρεύει στη ... Θεσσαλονίκης, ... χλμ ..., κατά α) της με αριθμό .../23.12.2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, β) της με αριθμό .../23.12.2014 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, και γ) της με αριθμό .../23.12.2015 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την με αριθμό .../23.12.2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, β) την με αριθμό .../23.12.2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, και γ) την με αριθμό .../23.12.2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, διαχειριστικής περιόδου

01/01/2006-31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 16/06/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/03/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. .../23.12.2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 50.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 και 19 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Η παράβαση αφορά στη λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα ενός (1) φορολογικού στοιχείου μερικώς εικονικού, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, και συγκεκριμένα του με αριθμό 877/26.11.2004 Τ.Π.Υ. εκδόσεως του ..., καθαρής αξίας 50.000,00 €.

β) Με την υπ' αριθμ. .../23.12.2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 70.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 και 19 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Οι παραβάσεις αφορούν στη λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα επτά (7) φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως του ..., μερικώς εικονικών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00 € και συγκεκριμένα:

- του με αριθμό 1104/28.03.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €,
- του με αριθμό 1133/25.04.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €,
- του με αριθμό 1.../23.05.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €,
- του με αριθμό 1206/23.06.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €,
- του με αριθμό 1238/25.07.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €,
- του με αριθμό 1283/29.08.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €, και
- του με αριθμό 1325/26.09.2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €.

γ) Με την υπ' αριθμ. .../23.12.2014 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 30.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 και 19 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Οι παραβάσεις αφορούν στη λήψη και καταχώρηση από την προσφεύγουσα τριών (3) φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως του ..., μερικώς εικονικών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 € και συγκεκριμένα:

- του με αριθμό 1813/12.09.2006 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €,
- του με αριθμό 1883/20.10.2006 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €, και
- του με αριθμό 1951/13.11.2006 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 10.000,00 €.

Οι εν λόγω Πράξεις εδράζονται επί της από 23/12/2014 έκθεσης ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης ..., της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα η από 22/10/2014 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92 των ελεγκτών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας ... και ..., που διαβιβάστηκε με το με αρ. πρωτ. .../Γ'/27.10.2014 έγγραφο.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται, αλλά μόνο πιθανολογείται η εικονικότητα της συναλλαγής.
- Οι εξοφλήσεις των τιμολογίων έγιναν νόμιμα και όλες οι πληρωμές της εταιρείας προς το γυμναστικό σύλλογο είναι πραγματικές.
- Το είδος της δαπάνης δεν υπόκειται σε διατάξεις προσδιορισμού του εύρους της τιμολογηθείσας αξίας από τον αρμόδιο Υπουργό Ανάπτυξης και ουσιαστικά ρυθμίζεται από τους κανόνες της λειτουργίας του ανταγωνισμού της ελεύθερης αγοράς, κατόπιν διαπραγματεύσεως των συμβαλλομένων.
- Δεν είχε οποιοδήποτε οικονομικό συμφέρον που να δικαιολογεί τη λήψη μερικώς εικονικών τιμολογίων.
- Ο επανέλεγχος και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι νόμιμα, διότι δεν στηρίχθηκαν σε νέα στοιχεία, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει μέχρι και τη χρήση 2006 την 06/02/2009, όταν και τελούσε σε πλήρη γνώση της φορολογικής αρχής η ύπαρξη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
- Το δικαίωμα του δημοσίου προς κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου, συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι ως άνω.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 εδάφιο 1^ο του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ):

«1. 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 ελεύθεριο 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 στο άρθρο 7§1 του ως άνω νομοθετήματος ορίζεται ότι «ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του ΚΒΣ:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκ δίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω νόμου και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται

χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: « 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 στο άρθρο 5§1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 10 περίπτωση β' του ως άνω νόμου και άρθρου:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) οκτακοσίων ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωση αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. Κατ' εξαίρεση στην περίπτωση έκδοσης αποδείξεων από φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ) του ν. 1809/1988, στις οποίες τα εκτυπούμενα ατομικά στοιχεία του εκδότη δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2, εφόσον οι εκδοθείσες αποδείξεις έχουν καταχωρηθεί εμπρόθεσμα στα τηρούμενα βιβλία του κατόχου - χρήστη επιτηδεύματι, η δε φ.τ.μ. έχει δηλωθεί από αυτόν στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988.»

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

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

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από 23/12/2014 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ..., όσο και η από 22/10/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. των ελεγκτών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας ... και ... που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004: Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπ' αριθμόν 877/26.11.2004 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. ύψους 9.000,00 €, εκδόσεως του ..., το οποίο εξοφλήθηκε α) με την κατάθεση 50.000,00 € στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που διατηρεί ο Γυμναστικός Σύλλογος στη Γενική Τράπεζα την 24/12/2004, και β) με την κατάθεση την 20/12/2004 στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που διατηρεί ο Γυμναστικός Σύλλογος στη Γενική Τράπεζα διγραμμής τραπεζικής επιταγής της τράπεζας EUROBANK με αριθμό ...-2 ποσού 9.000,00 €, που αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. της συναλλαγής. Τόσο το παραστατικό είσπραξης, όσο και στο παραστατικό κατάθεσης υπογράφει ο, ο οποίος πραγματοποίησε την ίδια ημέρα καταθέσεις και για πλήθος άλλων επιχειρήσεων, αφού προηγουμένως είχε πραγματοποιήσει ανάληψη, ύψους 360.000,0 € από τον υπ' αριθμ. ...λογαριασμό του συλλόγου στην Εθνική Τράπεζα.
- Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005: Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επτά (7) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 70.000,00, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 13.200,00 €, από τον ..., τα οποία εξοφλήθηκαν με κατάθεση χρημάτων στο ταμείο του συλλόγου λίγες μέρες μετά την έκδοση των Τ.Π.Υ. και πριν τη λήξη της περιόδου παροχής της υπηρεσίας και εκδόθηκαν γραμμάτια είσπραξης ως κάτωθι:

Αριθμός & ημ/νια Τ.Π.Υ.	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Γραμ. Είσπραξης
1104/28.03.2005	10.000,00 €	1.800,00 €	137/04.04.2005
1133/25.04.2005	10.000,00 €	1.900,00 €	183/09.05.2005
1.../23.05.2005	10.000,00 €	1.900,00 €	212/31.05.2005
1206/23.06.2005	10.000,00 €	1.900,00 €	259/01.07.2005
1238/25.07.2005	10.000,00 €	1.900,00 €	287/27.07.2005
1283/29.08.2005	10.000,00 €	1.900,00 €	343/16.09.2005
1325/26.09.2005	10.000,00 €	1.900,00 €	388/06.10.2005
ΣΥΝΟΛΟ	70.000,00 €	13.200,00 €	

- Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006: Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 5.700,00 €, από τον ..., τα οποία εξοφλήθηκαν με κατάθεση χρημάτων στο ταμείο του συλλόγου λίγες μέρες μετά την έκδοση των Τ.Π.Υ. και πριν τη λήξη της περιόδου παροχής της υπηρεσίας και εκδόθηκαν γραμμάτια είσπραξης ως κάτωθι:

Αριθμός & ημ/νια Τ.Π.Υ.	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Γραμ. Είσπραξης
1813/12.09.2006	10.000,00 €	1.900,00 €	363/27.09.2006
1883/20.10.2006	10.000,00 €	1.900,00 €	425/25.10.2006
1951/13.11.2006	10.000,00 €	1.900,00 €	472/27.11.2006

ΣΥΝΟΛΟ	30.000,00 €	5.700,00 €	
--------	-------------	------------	--

Επειδή, για τη χρήση 2004, αντί να διενεργηθεί πληρωμή μέσω εμβάσματος ή επιταγής κατά τη συναλλακτική συνήθεια, εκδόθηκε επιταγή μόνο για το ποσό του Φ.Π.Α. και έγινε κατάθεση, μάλιστα από άτομο του συλλόγου, ξένο προς την επιχείρηση, το οποίο είχε προηγουμένως προβεί σε ανάληψη από λογαριασμό του συλλόγου, χωρίς να προκύπτει ότι υπήρχε αντίστοιχη ταμειακή ανάγκη, ενώ η ίδια πρακτική ακολουθήθηκε και για πλήθος άλλων περιπτώσεων. Ως εκ τούτου προκύπτει ότι υπήρξε ανακύκλωση του χρήματος, για να εκδοθεί τραπεζικό παραστατικό, το οποίο θα προσέδιδε αληθοφάνεια στις συναλλαγές.

Επειδή, για τις χρήσεις 2005 και 2006, σκόπιμα εκδόθηκαν για την ίδια υπηρεσία πέραν του ενός τιμολογίου, ώστε η αξία της συναλλαγής να είναι μικρότερη των 15.000,00 € και να μην συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 18§2 εδάφιο 2^ο του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, για το σύνολο των υπό κρίση χρήσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και του ... συντάχθηκαν συμφωνητικά εκτάσεως μίας σελίδας, στα οποία αναγράφονται κάποιοι γενικοί και απλοί όροι, αντίθετα με ότι συμβαίνει συνήθως όταν πρόκειται για συμφωνίες δεκάδων ή και εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ. Στην πραγματικότητα, οι έγγραφες συμφωνίες αυτού του εύρους καθορίζουν με λεπτομέρεια όλους του όρους της συμφωνίας προκειμένου να διασφαλιστούν και τα δύο μέρη, ήτοι π.χ. πέραν των διαστάσεων της διαφημιστικής πινακίδας, της αγωνιστικής περιόδου, του τρόπου και του γηπέδου, όπου θα λάβει χώρα η προβολή της διαφημιζόμενης επιχείρησης, περιλαμβάνονται όροι για το πλήθος των λοιπών διαφημιζόμενων, την απαγόρευση ταυτόχρονης προβολής ανταγωνιστικής επιχείρησης και τον τρόπο εξόφλησης και ρήτρες για την αθέτηση της συμφωνίας από τους αντισυμβαλλόμενους. Προς επίρρωση των ανωτέρω, αναφέρεται ότι τα ως άνω συμφωνητικά συντάχθηκαν την ίδια μέρα με δεκάδες άλλα. Επίσης, δεν προκύπτει η κατάθεση του από 01/09/2006 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της προσφεύγουσας και του Γ.Σ. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή από τον έλεγχο του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση προέκυψαν μεγάλες διαφορές στην τιμολόγηση ίδιου είδους διαφήμισης, και συγκεκριμένα μία διαφημιστική πινακίδα έχει τιμολογηθεί από 490,00 € έως και 100.000,00 €, ενώ η προβολή λογοτύπου στη φανέλα της ομάδας από 10.000,00 € έως και 100.000,00 €. Επίσης, από διασταυρωτικό έλεγχο των τιμοκαταλόγων διαφημίσεων άλλων αθλητικών συλλόγων, που προσελκύουν περισσότερους φιλάθλους τόσο στη ..., όσο και πανελλαδικά, προέκυψε ότι οι εν λόγω τιμές υπολείπονται κατά πολύ αυτών του

Επειδή πλήθος συναλλασσόμενων εταιριών κατέθεσαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010, όπως ισχύει με το άρθρο 18

παρ. 4 του ν. 4002/2011, δηλώνοντας ως εικονικά ή μερικώς εικονικά αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία με αυτά που έλαβε η προσφεύγουσα, έκδοσης “... ”.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, αλλά και των αντίστοιχων εκθέσεων του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τα επίδικα μερικώς εικονικά τιμολόγια, των οποίων ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας δεν είναι δυνατός, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή άμεσων και έμμεσων φόρων. Ειδικότερα, με την αποδοχή, λήψη και καταχώριση στα βιβλία της των μερικώς εικονικών τιμολογίων, η επιχείρηση «...» εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α., εμφάνισε διογκωμένες δαπάνες άρα και λιγότερα κέρδη με αποτέλεσμα να έχει περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, ενώ από την άλλη μεριά το αθλητικό σωματείο, ως νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δε φορολογήθηκε και δεν απέδωσε φόρο για τα επιπλέον έσοδα που προήλθαν από την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, και επομένως είχε τη δυνατότητα να εκδώσει τιμολόγια με αξία μεγαλύτερη της συμφωνηθείσας και να προσελκύσει περισσότερες λήπτριες επιχειρήσεις ως χορηγούς αποκομίζοντας ιδιον όφελος.

Επειδή συνεπεία της από 23/12/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ... εκδόθηκαν εκτός από τις προσβαλλόμενες πράξεις και οι κάτωθι πράξεις για επόμενες χρήσεις, τις οποίες η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχτηκε:

Α/Α	Αριθμός & Ημερομηνία Πράξης (TAXIS)	Διαχειριστική Περίοδος	Παράβαση	Αριθμός & Ημερομηνία αποδοχής (TAXIS)
1	.../29.12.2014 (α/α elenxis .../23.12.2014)	01/01- 31/12/2007	λήψη και καταχώρηση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ... μερικώς εικονικών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 110.000,00 €.	.../11.03.2015
2	.../29.12.2014 (α/α elenxis .../23.12.2014)	01/01- 31/12/2008	λήψη και καταχώρηση έντεκα (11) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ... μερικώς εικονικών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 210.000,00 €.	.../11.03.2015
3	.../29.12.2014 (α/α elenxis .../23.12.2014)	01/01- 31/12/2009	λήψη και καταχώρηση εννέα (9) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ... μερικώς εικονικών, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 150.000,00 €.	.../11.03.2015

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2014 έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση

της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν. 3697/2008 , του άρθρου 9§5 του ν.3259/2004 και του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1130/02.10.2008 προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94,279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέρχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση των οικονομικών ετών 2004 έως και 2007 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. ... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 την 19/02/2009.

Επειδή η από 22/10/2014 (αριθμ. υπόθεσης .../2011) έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. ΕΠΙΧ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) ... και ..., διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης την 27/10/2014 με το υπ' αρ. πρωτ. ... έγγραφο και έλαβε αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. .../06.11.2014, αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94. Βάσει του ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../02.10.2014 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., συνεπεία της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος και συνετάγη η από 23/12/2014 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της ελεγκτού Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις.

Επειδή οι προσβαλλόμενες αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης αφορούν τις χρήσεις 2004, 2005 και 2006 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα την 26/02/2015, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των υπό κρίση χρήσεων, ο ισχυρισμός της περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27/03/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης ..., ΑΦΜ ..., κατά των με αριθμό .../23.12.2014, .../23.12.2014 και .../23.12.2015 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υποχρέου επιχείρησης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2004- 31/12/2004

Πρόστιμο αρθ. 5§§1,2,4,5 και 10 περ. β', 9§§1 και 2 και 19§§1 και 2 του ν. 2523/1997: 50.000,00 €

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2005- 31/12/2005

Πρόστιμο αρθ. 5§§1,2,4,5 και 10 περ. β', 9§§1 και 2 και 19§§1 και 2 του ν. 2523/1997: 70.000,00 €

-Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2006- 31/12/2006

Πρόστιμο αρθ. 5§§1,2,4,5 και 10 περ. β', 9§§1 και 2 και 19§§1 και 2 του ν. 2523/1997: 30.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ι 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).