



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

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα,

27-12-2016

Αριθμός απόφασης:

4508

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά του υπ' αριθμ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 21-06-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό

φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθμ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 6.550.100 δραχμών ή 19.222,60 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/1994 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5&9 και 30§4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις Ν. 1591/86 και των άρθρων 19§§1,2,3 και 4, και 21§2 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη από τον προσφεύγοντα, στην χρήση 1994, ενός (1) εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου (Τιμολογίο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής) και συγκεκριμένα το με Νο (ΤΠ- ΔΑ) καθαρής αξίας 16.375.250 δραχμών ή 48.056,49 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.947.545 δρχ. ή 8.650,17 ευρώ, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, με αναφερόμενο είδος συναλλαγής 96.325 κιλά τσέρκια γαλβανιζέ.

Η ως άνω Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της απόέκθεσης μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,η οποία βασίστηκε στις διαπιστώσεις της από 10-12-2002 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών (της οποίας οι αρμοδιότητες ελέγχου έχουν μεταβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών),με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η υπ. αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, έκανε δεκτή την προσφυγή του προσφεύγοντος και ακύρωσε την υπ. αριθμ./2008 πράξη επιβολής προστίμου για το ίδιο επίδικο τιμολόγιο και ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. να επαναλάβει ορθώς την διαδικασία και επομένως παύει και οποιαδήποτε πράξη εναντίον του , όπως η προσβαλλόμενη και άλλες.

Η υπ. αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών είναι η δεύτερη απόφαση που ακυρώνει την/2002 πράξη επιβολής προστίμου για τον ίδιο τιμολόγιο ερμηνεύοντας και εφαρμόζοντας ορθότατα το Νόμο.

2) Ως προς την εικονικότητα του επίμαχου τιμολογίου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε ελεγχθεί και από ετέρα Δημόσια Αρχή (και από τη Δ.Ο.Υ. και από το Τελωνείο) η πρώτη ύλη που είχε στην αποθήκη του ο προσφεύγων και η οποία αντιστοιχούσε πλήρως στο επίμαχο τιμολόγιο χωρίς να υπάρχει καμία παρατυπία γεγονός που παρέβλεψε η φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου στηρίχθηκε εξ ολοκλήρου στην έκθεση του ελεγκτού , βάσει της οποίας επακολούθησαν παραδόσεις, κατασχέσεις του επίδικου τιμολογίου και όλες μαζί οι πράξεις κρίθηκαν πλημμελείς και ακυρωτές από αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου.
- 4) Στην υποκείμενη περίπτωση, εφόσον η αρχική πράξη της φορολογικής αρχής είχε ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης, απαιτούνταν για την έκδοση νέας νόμιμης πράξης, η εκ νέου τήρηση της σχετικής διαδικασίας, η οποία συνίστατο σε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του προσφεύγοντος, σύνταξη επί τόπου κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου της οικείας έκθεσης κατάσχεσης, υπογραφή από τον προσφεύγοντα και επίδοση αντιγράφου αυτής επίσης τον προσφεύγοντα .
- 5) Για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεν διενεργήθηκε από την φορολογική αρχή νέα έρευνα και επεξεργασία του επίδικου στοιχείου, αλλά οι αρμόδιοι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ., προκειμένου να επαναλάβουν την διαδικασία, στηρίχθηκαν αποκλειστικά στην προγενέστερη έκθεση ελέγχου και στον αρχικό έλεγχο της ΥΠΕΔΑ το έτος 1997 με την απόδειξη παραλαβής την οποία οι υπ' αριθμ.και εν συνεχεία μετά από επανάληψη διαδικασίαςαποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών έκριναν νομικά πλημμελείς και ακυρωτές.
- 6) Η φορολογική αρχή παραβιάζοντας τον Νόμο, δεν έλαβε υπόψη της ότι, η πλημμέλεια και η ακυρότητα της απόδειξης παραλαβής των επιδίκων τιμολογίων κατά το έτος 1997 δεν δύνανται να θεραπευτούν, όπως ορθώς έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 283/2010) καθώς η έκθεση κατάσχεσης, η οποία συνοδεύει και πιστοποιεί την διενέργεια υλικής πράξης που εντάσσεται σε συγκεκριμένη διαδικασία, να μην νοείται χωρίς την διενέργεια της αντίστοιχης υλικής πράξης.
- 7) Εφόσον δεν συντάχθηκε κατά την παραλαβή του επίδικου τιμολογίου έκθεση κατάσχεσης, όπως ορθώς έκρινε και η υπ. αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ήδη έχουν παραγραφεί και οι πράξεις επανελέγχου τόσο της Δ.Ο.Υ. ΙΑ΄, όσο της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών, διότι υπάρχει παράταση παραγραφής μόνον όταν κατά Νόμο τηρείται η διαδικασία. Επομένως κατ' επέκταση και όλες οι επόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. εναντίον του προσφεύγοντος δεν είναι μόνο πλημμελείς και γι αυτό ακυρωτές αλλά και νόμω αβάσιμες διότι έχουν υποπέσει σε παραγραφή. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να έχουν παραγραφεί οι οποιεσδήποτε αξιώσεις του Δημοσίου εναντίον του προσφεύγοντος.
- 8) Ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε τις αγορές που αναφέρονται στο επίμαχο τιμολόγιο προκύπτει και από τους ελέγχους αποθήκης που πραγματοποίησαν ελεγκτές του Τελωνίου σχετικά με την ποσότητα της τολουόλης που είχε προμηθευτεί για την επεξεργασία των αγορών αυτών.
- 9) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών με την προσβαλλόμενη πράξη επέβαλε το σχετικό πρόστιμο κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, δεδομένου ότι ενόψει των πραγματικών περιστατικών ήταν αδύνατη η γνώση της εικονικότητας- πλαστότητας των ληφθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων. Επομένως, το επιβληθέν πρόστιμο είναι δυσανάλογα υψηλό σε σχέση με την ανυπαίτια παράβαση που, κατά τους ισχυρισμούς του Δημοσίου, διέπραξε ο προσφεύγων .

Σύντομο ιστορικό

Με την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΑ' Αθηνών, η οποία εκδόθηκε κατά επανάληψη της διαδικασίας σε συμμόρφωση με την υπ' αρ.απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών(Τμήμα 15^ο Τριμελές), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 96.112,98 για τη λήψη και καταχώριση ενός εικονικού τιμολογίου κατά τη χρήση 1994. Η εν λόγω πράξη επιβολής προστίμου ακυρώθηκε με την υπ' αρ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 24^ο Μονομελές), η οποία παράλληλα ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ ΙΑ' Αθηνών (της οποίας οι αρμοδιότητες ελέγχου έχουν μεταβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών) για την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης του επίδικου τιμολογίου.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών σε εκτέλεση της προαναφερθείσας δικαστικής απόφασης και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1110/18-9-06 , προχώρησε σε επανάληψη της διαδικασίας ως προς την νόμιμη τήρηση της κατάσχεσης του επίδικου τιμολογίου εκδίδοντας τις υπ' αριθμ. καιδύο (2) εντολές ελέγχου για την παράδοση στον προσφεύγοντα και ακολούθως την κατάσχεση του επίδικου τιμολογίου, το οποίο , μεταξύ άλλων, είχε παραλάβει η ΥΠΕΔΑ από τον προσφεύγοντα με την με αριθμ./1997 απόδειξη παραλαβής. Στην συνέχεια και μετά την ολοκλήρωση της ανωτέρω διαδικασίας κατάσχεσης συντάχθηκε από τον ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.η από 21-06-2016 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “Ενέργειες από την Υπηρεσία μας ” της απόέκθεσης μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Δ ΠΕΙΡΑΙΑ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία του προσβαλλόμενου υπ' αριθμ.Οριστικού Προσδιορισμό Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι :

« Μετά την κοινοποίηση της ως άνω απόφασηςτου ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ 24^ο ΜΟΝΟΜΕΛΕΣ και προς θεραπεία της νομικής πλημμέλειας και σύμφωνα με την αριθμ. πρωτ. : 1081774/368/0015/18-9-2006 ΠΟΛ. 1110/2006 που ορίζει τον τρόπο έκδοσης απόφασης επιβολής προστίμου στην περίπτωση έκδοσης ή λήψης και καταχώρησης πλαστών κ.λ.π. στοιχείων – Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λ.π, εκδόθηκαν από την Υπηρεσία μας οι με αριθμ.καιεντολές ελέγχου στους ελεγκτές&

Οι ανωτέρω αναφερόμενοι ελεγκτές&την 22/10/2015 μετέβησαν στην οδόστην που είναι η διεύθυνση που δηλώνεται ως κατοικία του στο τμήμα μητρώου της Υπηρεσίας μας, διότι ο ελεγχόμενος έχει υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών της επιχείρησής του

από 3/10/2000. Επειδή κατά την επίσκεψη τους δεν βρήκαν το φορολογούμενο προέβησαν στην θυροκόλληση σε κλειστό και αδιαφανή φάκελο της ΑΠΟΔΕΙΞΗΣ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣκαι της ΕΚΘΕΣΗΣ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, μετά του φορολογικού στοιχείου, ως προβλέπεται από τις σε ισχύ κείμενες διατάξεις.

Έτι περαιτέρω από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αρθ./2015 εντολή ελέγχου για την επανάληψη διαδικασίας μέσω του ΟΠΣ ειληκίς στον ελεγκτή, μετά δε την απόσπαση αυτού σε άλλη υπηρεσία η εντολή τροποποιήθηκε, ως προς τον ελεγκτή, οριζόμενου του για την ολοκλήρωση της επανάληψης της διαδικασίας.

Σε συνέχεια των προηγούμενων ενεργειών του ελέγχου:

Α. Συντάχθηκε η υπ' αριθμ.πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 την οποία θυροκολλήσαμε τηνστην ίδια ως άνω αναφερθείσα διεύθυνση, διότι κατά την επίσκεψή μας και αναμονή επί αρκετό στο χώρο ο φορολογούμενος δεν βρέθηκε(ως και οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο).

Β. Στείλαμε με e-mail (.....) την ίδια πρόσκληση σε αρχείο pdf στην ηλεκτρονική διεύθυνση ως είναι καταχωρημένη στο μητρώο της Υπηρεσίας μας, και ως προκύπτει επίσης από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος που έχει υποβάλει ο

Γ. Στείλαμε την με αριθμό σύστασης REGR συστημένη επιστολή στον στην ίδια ως άνω αναγραφόμενη διεύθυνση.

Μετά την πάροδο των 15 ημερών ως ορίζονται από το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 και των επιπλέον πέντε(5) ημερών που ορίσαμε στην πρόσκληση μας , προσήλθε στην Υπηρεσία μας η κ., ως πληρεξούσιος αυτού, προσκομίζοντας τοπληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου, η οποία μας δήλωσε ότι δεν μπορεί να παραλάβει και μετά τα παραδώσει το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο ως όρισε ηαπόφαση του ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ 240 ΜΟΝΟΜΕΛΕΣ. »

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι η με αριθμόαπόδειξη παράδοσης και η με αριθμόέκθεση κατάσχεσης κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα με θυροκόλληση στη διεύθυνση της οικίας του.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έδρασε απολύτως σύννομα και σε πλήρη συμμόρφωση με την ad hoc προβλέπουσα Α.Υ.Ο. (1081774/638/0015/ΠΟΛ. 1110/18-9-06), σύμφωνα με την οποία :

«II. Επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ.

Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο "Έκθεση Κατάσχεσης"), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης. Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ίδιων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία. ...»

Επειδή, στην υπ' αρ. 4529/2005 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφέρεται :

.....
Σύμφωνα με την αρχή της αμεσότητας που διέπει, κατά τα προαναφερόμενα, τη διαδικασία της κατάσχεσης, η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης πρέπει να συναρτάται άμεσα με τον τόπο και το χρόνο πραγματοποίησης της υλικής πράξης της κατάσχεσης, πλην όμως, στην περίπτωση της, κατ' επανάληψη διαδικασίας, διενέργειας κατάσχεσης, ενόψει των ειδικών συνθηκών αυτής και ειδικότερα του γεγονότος ότι τα βιβλία και στοιχεία του επιχειρηματία βρίσκονται ήδη από την πρώτη μη νόμιμη κατάσχεση τους

στην αρμόδια ΔΟΥ, όπου διαφυλάσσονται από τον Προϊστάμενο, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 3 και 4 του άρθρου 36 του ΚΒΣ, δεν απαιτείται για την κατάσχεσή τους, η επιστροφή αυτών στην επαγγελματική εγκατάσταση του επαγγελματία και η ταυτόχρονη εκ νέου παραλαβή τους, καθόσον θεωρείται ότι η διενέργεια της παράδοσης της κατοχής αυτών, εκ μέρους του επιχειρηματία πραγματοποιείται, με μία, κατ' αναλογία προς τα ισχύοντα επί παραγώγου κτήσης της νομής, (άρθρο 976 παρ. 2 ΑΚ), «βραχεία χειρί» (μη υλική) παράδοση τους, για περαιτέρω έλεγχο στα αρμόδια όργανα της ΔΟΥ, η οποία είναι ήδη κάτοχος αυτών.

Επειδή, τηρήθηκε από την φορολογική αρχή η διαδικασία που προβλέπεται, από τις διατάξεις του άρθρου 36§3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1110/18-9-06 καθώς νόμιμα πραγματοποιήθηκαν από τους υπαλλήλους που διενήργησαν τον επανέλεγχο οι υλικές πράξεις, που ήταν αντικειμενικά δυνατές, εφόσον, ο προσφεύγων είχε πραγματοποιήσει διακοπή των εργασιών του ήδη από την 3-10-2000 και κατά την ημερομηνία επανελέγχου (22-10-2015) ήταν συνταξιούχος και διέμενε στην

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών σε εκτέλεση της υπ' αρ.απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (ΤμήμαΜονομελές) και σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1110/18-9-06, ορθά προχώρησε σε επανάληψη της διαδικασίας ως προς την τήρηση της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης του επίμαχου τιμολογίου και εν συνεχεία την κατάσχεση αυτού και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης από ως άνω φορολογική αρχή της διαδικασίας κατάσχεσης του ανωτέρω τιμολογίου όπως επιτάσσουν οι νόμιμες διατάξεις, είναι αβάσιμος.

Επειδή, όπως αναφέρεται παραπάνω με την υπ' αρ.απόφαση του το Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα Μονομελές), ακύρωσε την με αριθμ.απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών (της οποίας οι αρμοδιότητες ελέγχου έχουν μεταβιβαστεί στην Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών) και παράλληλα ανέπεμψε την υπόθεση στη ίδια Δ.Ο.Υ., για την τήρηση από την παραπάνω αρχή της νόμιμης διαδικασίας κατάσχεσης του επίδικου τιμολογίου.

Επειδή, η ως άνω Πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της απόέκθεσης μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,η οποία βασίστηκε στις διαπιστώσεις της απόέκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνώνμε ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο προβαλλόμενος από τον προσφεύγοντα περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη διενέργειας από την φορολογική αρχή νέας έρευνας και επεξεργασίας του επίδικου στοιχείου, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, στην απόέκθεση ελέγχου του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ' Αθηνών με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα επί των διαπιστώσεων της οποίας βασίστηκε η οικεία έκθεση ελέγχου επανάληψης διαδικασίας και της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η εκδότερα ατομική επιχείρηση του, Α.Φ.Μ. είναι φορολογικώς και συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.

Συγκεκριμένα στην σελίδα της ως άνω έκθεσης αναφέρεται ότι η ατομική επιχείρηση του ανωτέρω εκδότη είναι ανύπαρκτη καθώς ουδέποτε βρέθηκε στην διεύθυνση που αναφέρεται ως έδρα της στο σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε, ουδέποτε έκανε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτε υπέβαλε ποτέ φορολογικές δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α...

Επίσης προκύπτει η διαπίστωση ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία, στην χρήση 1994, ένα (1) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το με Νο (ΤΠ- ΔΑ) καθαρής αξίας 16.375.250 δραχμών ή 48.056,49 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.947.545 δρχ. ή 8.650,17 ευρώ, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης τουΑ.Φ.Μ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη των ισχυρισμών του ότι :

1) είχε ελεγχθεί και από ετέρα Δημόσια Αρχή (και από τη Δ.Ο.Υ. και από το Τελωνείο) η πρώτη ύλη που είχε στην αποθήκη του και η οποία αντιστοιχούσε πλήρως στα επίμαχα τιμολόγια χωρίς να υπάρχει καμία παρατυπία

2) πραγματοποίησε τις αγορές που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια γεγονός που προκύπτει και από τους ελέγχους αποθήκης που πραγματοποίησαν ελεγκτές του Τελωνείου σχετικά με την ποσότητα της τολουόλης που είχε προμηθευτεί για την επεξεργασία των αγορών αυτών,

οι ανωτέρω ισχυρισμοί κρίνονται αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. είναι μία διοικητική κύρωση για την επιβολή της οποίας δεν εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982). Στην

προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται στο αντικειμενικό γεγονός της διαπίστωσης της παράβασης και ο καταλογισμός του επιβληθέντος προστίμου πηγάζει απευθείας εκ του νόμου, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η παραγραφή της διεκόπη το έτος 2002 με την έκδοση και κοινοποίηση της πρώτης υπ' αρ.Απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΑ ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 96.112,99 € { ή 32.750.500 δραχμών (16.375.250 Χ2)} (την οποία το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμαο Τριμελές) με την αριθμ.Απόφασή του ακύρωσε αναπέμποντας την υπόθεση στον ίδιο Προϊστάμενο προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεως της), καθώς και με την έκδοση των μεταγενέστερων υπ' αριθμ., και της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ.πράξεων επιβολής προστίμου.

Επειδή, με το άρθρο 84§§1-6 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

« **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.

2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6)μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης»

Επειδή, με την παραγρ. 5 του άρθρου 9 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 την παραγρ.11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο οικείος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου επανάληψης διαδικασίας Π.Δ. 186/97 (Κ.Β.Σ.) του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Δ ΑΘΗΝΩΝ,επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1994

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ποσού : **19.222,60 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).