



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α..**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

ΦΑΞ : .

Καλλιθέα 25-11-2016

Αριθμός απόφασης:3968

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης κατά:

- 1) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,
 - 2) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,
 - 3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,
 - 4) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,
 - 5) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,
 - 6) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,
 - 7) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,
 - 8) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α... όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ... και με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α. (ΙΣΤΟΡΙΚΟ) 1) Με το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Περιφερικής Διεύθυνσης Αττικής, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ... λόγω αρμοδιότητας, η από Πληροφοριακή έκθεση των ελεγκτών της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρησηέλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για την χρήση 2005, με εκδότη την ατομική επιχείρηση '.....' .

2) Με το υπ' αριθ. ... Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ.λόγω αρμοδιότητας, η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2006, με εκδότη την ατομική επιχείρηση " ' με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών

B.1) Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθη δε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.824,00€, (4.560,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις, διότι η προσφεύγουσα:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στο σύνολο του, συνολικής καθαρής αξίας 4.560,00€, που εκδόθηκε από την ατομική επιχείρηση κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

2) Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.275,20€ (25.688,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι η προσφεύγουσα:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 25.688,00€ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκαν με τις υπ' αριθμ.εντολές μερικού ελέγχου, για τις χρήσεις 2005&2006 βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, όπως αυτές αναφέρονται στην από Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΠΔ (186/92), του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ....., δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3697/2008, για τις χρήσεις 2003 -2006 με ποσό φόρου που προέκυψε ύψους 59.902,14€ το οποίο βεβαιώθηκε στις

Γ. 1) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 48.137,11€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 55.968,55€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας

εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 88.625,95€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 106.351,14€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της ήδη υφιστάμενης υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ που αφορά παράβαση για λήψη δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 24.642,00€ εκδόσεως της τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τις κρινόμενες χρήσεις κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Δ. 1) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 15.856,74€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 19.028,09€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 27.884,04€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 33.460,85€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ..., εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ που αφορά παράβαση για λήψη δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 24.642,00€ εκδόσεως της'', τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τις κρινόμενες χρήσεις κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Ε. 1) Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 16.845,14€ (5.548,38x3), το οποίο βεβαιώθηκε στις

2) Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 14.642,22€ (4.880,74x3), το οποίο βεβαιώθηκε στις

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από Έκθεση Προστίμου ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 Ν. 2523/1997**, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ως εκ τούτου είναι πλημμελής οι πράξεις, καθώς επίσης τελούσε σε καλή πίστη.
- Ότι είναι αδικαιολόγητη η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων καθώς παράνομη είναι η φορολόγηση των στο ΦΠΑ και για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβή, δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις.
- Ότι ο έλεγχος δεν έγινε στην έδρα της επιχείρησης, αλλά στα γραφεία της Δ.Ο.Υ.
- Ότι οι πράξεις που εκδόθηκαν δεν είναι νόμιμες γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία.
- Παραβίαση της χρηστής Διοίκησης, δηλαδή της αγαθής κρίσεως η οποία πρέπει να διέπει γενικώς τα διοικητικά όργανα κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους εν όψει της εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος και της εύρυθμης λειτουργίας της Διοίκησης.
- Περαιτέρω με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ υπόμνημα η προσφεύγουσα, διορθώνει τον αρχικό ισχυρισμό που είχε προβάλει με την ενδικοφανή προσφυγή, ότι τα ανωτέρω εικονικά τιμολόγια

αφορούσαν πάγια αλλά ότι αφορούσαν αγορές αναλωσίμων και δαπάνες, προσκομίζοντας τις αντίστοιχες εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο και στο ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) 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»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006, Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣΤΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣΤΕ 1426/2000**. Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥλόγω αρμοδιότητας, α) με το υπ' αριθμ Δελτίο Πληροφοριών και την Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής και β) με το υπ' αριθμ Δελτίο Πληροφοριών και την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ήτοι οι ημερομηνίες κατά τις οποίες οι χρήσεις 01/01/2005-31/12/2005 & 01/01/2005-31/12/2006 **είχαν ήδη περαιωθεί** (ημερομηνία περαίωσης 12/12/2008) με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου**.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :
«*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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*», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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. ..., 3. ..., 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) ..., 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, ...», και επομένως η υπόθεση των χρήσεων 2005 και 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφονται στις 31/12/2016 και 31/12/2017 αντίστοιχα και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το περιπτ. β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του **Ν. 4337/2015** ορίζεται ότι: «**3.** Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής

προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.....»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερικής Διεύθυνσης Αττικής, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) της Δ.Ο.Υ. και στην από έκθεση ελέγχου κώδικα βιβλίων & στοιχείων της Δ.Ο.Υ. περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων (ΠΔ186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., για τους εκδότες " . ' με ΑΦΜ , που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

α) Για την ατομική επιχείρηση " « ...Δεν λειτούργησε σαν επιχείρηση στην διεύθυνση και όπως δήλωσε προφορικά ο ιδιοκτήτης του ακινήτου είχε εκμισθώσει στις ένα αποθηκευτικό χώρο 100τ.μ. στον εισέπραξε το ποσό των 300,00€ για τον μήνα του

έτους 2005 και έκτοτε χωρίς να λειτουργήσει ποτέ ως αποθηκευτικός χώρος και να καταβάλει άλλο ενοίκιο εξαφανίστηκε. Από το μπλόκ είσπραξης των ενοικίων που κατείχε ο, έδωσε φωτοαντίγραφο της απόδειξης είσπραξης των χρημάτων που εισέπραξε από Τ....., ως επιβεβαίωση των δηλωθέντων του.

Στην συνέχεια το συνεργείο ελέγχου μετέβει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και με το αριθ. πρωτ.έγγραφο του ζήτησε και παρέλαβε όλα τα σχετικά έγγραφα που σχετίζονται με την επιχείρηση

Από τα στοιχεία που παρελήφθησαν από τη Δ.Ο.Υ. προέκυψαν για την ελεγχόμενη τα εξής:

Α. Είχε υποβάλει την με αριθ. δήλωση έναρξης εργασιών με αντικείμενο εργασιών

Β. Με το αριθ. μισθωτήριο συμβόλαιο (θεώρηση Δ.Ο.Υ.) μίσθωσε για τη λειτουργία της επιχείρησης αποθηκευτικό χώρο 100τ.μ. επί της οδού

Γ. Από το τμήμα του ΚΒΣ προκύπτει ότι έχει θεωρήσει τα παρακάτω βιβλία και στοιχεία.

1. Βιβλίο Εσόδων –Εξόδων με ΑΠΘ σελ.....
2. Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής με ΑΠΘ χειρ. ...
3. Δελτίο Αποστολής με ΑΠΘ χειρ.
4. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με ΑΠΘ χειρ.

Δ. Από το τμήμα φορολογίας εισοδήματος προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ε. Από το τμήμα ΦΠΑ προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Στη συνέχεια και για τον εντοπισμό ο έλεγχος ζητούσε , α) με το με αρ. πρωτ. έγγραφο, από τη Δ/ΝΣΗ Ασφαλείας Αττικής - Γραφείο Εξακριβώσεων περαιτέρω στοιχεία για τη σημερινή διεύθυνση του, β) με το με αρ. πρωτ..... έγγραφο, από τον αν είναι συνδεδεμένος στην Ελληνική Επικράτεια με το δίκτυο της & γ) με το με αρ.πρωτ. έγγραφο, προς το αρμόδιο αν έχει απασχολήσει προσωπικό για το χρονικό διάστημα έως σήμερα.

- Η Δ/ΝΣΗ Ασφαλείας - Γραφείο Εξακριβώσεων με έγγραφο της το οποίο έλαβε από την αρμόδια υπηρεσία αρ.πρωτ....., έκανε γνωστό ότι όπως προκύπτει από ηλεκτρονική εφαρμογή ταυτοτήτων της υπηρεσίας της έχει αποβιώσει την

-Ο με έγγραφο του, έκανε γνωστό ότι δεν βρέθηκε συνδρομητής στο δίκτυο του

- Η με έγγραφο της, έκανε γνωστό ότι δεν βρέθηκε συμβεβλημένος πελάτης της.

- Το αρμόδιο έκανε γνωστό ότι δεν βρέθηκε απογεγραμμένος στο υποκατάστημα τους & συνεπώς δεν έχει προβεί σε ασφάλιση απασχολούμενων.

Ύστερα από τα παραπάνω προκύπτει το συμπέρασμα ότι πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτη επιχείρηση διότι αν και προέβη σε έναρξη εργασιών, δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών, έχει δε εξαφανισθεί από τη δηλούμενη ως έδρα της διεύθυνση στην οποία πότε δεν λειτούργησε σύμφωνα και με όσα μας δήλωσε προφορικά και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου.

Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές υποχρεώσεις στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές όπως προκύπτει από τις καταστάσεις του ,αρχείο Γ.Γ.Π.Σ. & συγκεκριμένα από τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.

Είναι προφανές ότι η ελεγχόμενη πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με αποκλειστικό σκοπό τη θεώρηση φορολογικών στοιχείων και μόνο μια φορά κατά την έναρξη της με αποκλειστικό σκοπό το «εμπόριο» θεωρημένων στοιχείων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολο τους».,.

β) Για την ατομική επιχείρηση '.....,

« ...είχε αποδεδειγμένα αναχωρήσει από την έδρα του επί της οδού, ήδη από τις πρώτες ημέρες της υποτιθέμενης λειτουργίας της επιχείρησης του, στα μέσα του 2006, χωρίς να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολών - μετάταξης.

- Δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

- Δεν έχει υποβάλει καμία περιοδική & εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., πλην αυτών της χρήσεως 2006 και αυτό απλά για λόγους νομιμοφάνειας για να μπορεί η επιχείρηση του να συνεχίζει την παράνομη δραστηριότητα της για όσο το δυνατόν μεγαλύτερο χρονικό διάστημα αποφεύγοντας έτσι και τους διασταυρωτικούς ελέγχους που διενεργούσε το ΚΕ.Π.Υ.Ο για την μη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α., αλλά το βασικότερο για να μπορεί να θεωρεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής) για τις εικονικές του πωλήσεις.

- Δεν έχει υποβάλει καμία Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών - Προμηθευτών.

- Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών -Προμηθευτών δεν προκύπτουν στοιχεία αγορών εκ μέρους του ελεγχόμενου (δεν δηλώθηκε ως πελάτης από άλλους επιτηδευματίες) πλην της χρήσεως 2006, όπου δηλώθηκε ως πελάτης από την για δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ύψους 1.682,42 €.

-Ο ελεγχόμενος δεν έχει απασχολήσει ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

-Ο ελεγχόμενος μετά το πέρας των παράνομων ενεργειών του έσπευσε να εξαφανιστεί και δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί παρά τις προσπάθειες που κατεβλήθησαν τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής όσο και από τον παρόντα έλεγχο, ενώ είχε δηλώσει και πλαστή διεύθυνση κατοικίας στην οποία όπως διαπιστώθηκε ήταν παντελώς άγνωστος με αποτέλεσμα να παρεμποδίζονται οι ενέργειες του ελέγχου καθώς δεν τέθηκαν στην διάθεση του τα τηρούμενα βιβλία & στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ' αρ. Πρωτ. Αίτηση Χορήγησης Στοιχείων.

-Οι λήπτριες επιχειρήσεις των κατασχεθέντων από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής φορολογικών στοιχείων, αποδέχθηκαν την εικονικότητα των στοιχείων (Τ.Π.-Δ.Α.) που έλαβαν από τον και υπέβαλλαν τις αντίστοιχες δηλώσεις λήψης μη νόμιμων τιμολογίων βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010.

-Η ελεγχόμενη επιχ/ση φορολογικά ήταν ανύπαρκτη και δεν πραγματοποιήσε ποτέ καμία εμπορική πράξη. Όπως αποδείχθηκε και από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής οι συναλλαγές που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως είναι ανύπαρκτες στο σύνολο τους, καθ' ότι έγινε μόνο διακίνηση φορολογικών στοιχείων με σκοπό τη μείωση φορολογικών υποχρεώσεων των ληπτριών των στοιχείων αυτών.

-Στα εκδοθέντα & κατασχεθέντα από το Σ.Δ.Ο.Ε. παραστατικά αναφέρεται ως τόπος φόρτωσης η έδρα του, αλλά όπως αναφέρθηκε ανωτέρω αυτή δεν λειτουργούσε ήδη από τα μέσα του 2006. Επίσης αρκετά από τα εν λόγω εκδοθέντα παραστατικά δεν φέρουν καθόλου υπογραφές παραλήπτη και παραλαβόντα.

-Στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής εμπορευμάτων) που παρελήφθησαν από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής από τις λήπτριες επιχειρήσεις, δεν αναγράφεται αριθμός μεταφορικού μέσου, (αν και σε αρκετές περιπτώσεις τα μεταφερόμενα κιβώτια ξεπερνούσαν τα 500 κάθε φορά), ενώ ο ίδιος ο ελεγχόμενος δεν διέθετε την ανάλογη υποδομή (αποθηκευτικούς χώρους, ψυκτικούς θαλάμους), ούτε και τα κατάλληλα μεταφορικά μέσα για την πραγματοποίηση των πωλήσεων αυτών, αλλά ούτε και φαίνεται να έχει χρησιμοποιήσει ή εκμισθώσει μεταφορικά μέσα τρίτων καθώς δεν βρέθηκαν σχετικά συνοδευτικά παραστατικά (αποδείξεις κομίστρου, φορτωτικές, Α.Π.Υ.) μαζί με τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία.

-Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία φέρονται εξοφλημένα τοις μετρητοίς, κατά παρέκκλιση της συναλλακτικής πρακτικής σε ανάλογες περιπτώσεις (έκδοση Αποδείξεων πληρωμής, τραπεζικών επιταγών, κατάθεση σε λογαριασμούς κ.λπ.) αν και επρόκειτο για μεγάλα ποσά κάθε φορά.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο υπήρξε κατ'επανάληψη εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων-Πώλησης- Δελτίων Αποστολής εμπορευμάτων) και όλες οι πωλήσεις εμπορευμάτων που πραγματοποίησε κατά τις φορολογικές περιόδους από το 2006 έως και το 2008 (όπως αυτές φαίνονται στα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία, αλλά και όπως αυτές δηλώθηκαν από τους "πελάτες" του στις υποβληθείσες από αυτούς καταστάσεις τιμολογίων του αρ. 10 του ΠΔ 186/92) είναι εικονικές στο σύνολο τους.

Η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από ανύπαρκτη επιχείρηση η από επιχείρηση η οποία ουδέποτε λειτούργησε, όπως εν προκειμένω η επιχείρηση του, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους έγινε με μοναδικό σκοπό να διευκολυνθούν οι λήπτριες εμπορικές επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες αγορές με συνέπεια την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων έναντι της φορολογικής αρχής και ειδικότερα την αποφυγή καταβολής του ΦΠΑ μέσω του συμψηφισμού του φόρου εισροών καθώς και της αποφυγής καταβολής του φόρου εισοδήματος μέσω της μείωσης των καθαρών κερδών τους»,

Επειδή βάσει των ανωτέρω οι εκδότες, δεν είχαν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί

εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς οι εκδότες εμφανίζονται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις 2005 & 2006 , **είναι αβάσιμος**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα .. της από ... έκθεσης ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται ότι: «.....η ελεγχόμενη επιχείρηση (η προσφεύγουσα), έλαβε αποδέχτηκε και καταχώρησε στο τηρούμενο Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών, τα εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία.....»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχουν πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ΔΟΥ , αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου η Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης , ως τυπικό στοιχείο του κύρους της , η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παραβάση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 §7&8 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

<<7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

- α).....
- β).....
- γ)
- δ)

ε.....

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)

β)

γ)

δ)

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό>>.

.<< 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.>>

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι τα οποία τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή όταν:

.....

<< **παρ. γ.** δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

παρ. δ. δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας>>

σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου << Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά>>.

Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποίησε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 66&68 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ..... στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας στις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2005& 1/1-31/12/2006 έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, για τις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους , τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

..... της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους προκύπτει ότι :

- Για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι 1.443.749,38€, η καθαρή αξία των τριών (3) επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα είναι

συνολικά 29.202,00€ [ήτοι το ένα(1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στο σύνολο του ήταν σε καθαρή αξία 4.560,00€ και τα δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη ήταν σε καθαρή αξία 24.624,00€] που αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 2,02% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

-Για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα είναι 3.217.742,55€, η καθαρή αξία των πέντε (5) επίμαχων εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα είναι 25.688,00€ που αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 0,80% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, από τις από εκθέσεις επανελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ οικον. ετών 2006 & 2007 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ότι κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2005 & 1/1-31/12/2006 εκτός από την λήψη των ανωτέρω περιγραφόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή οι παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στις ελεγχόμενες χρήσεις 2005& 2006 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης α) ως αγορές αναλωσίμων στον λογαριασμό το αριθ. Τιμ. Νο καθαρής αξίας 4.560,00€ πλέον ΦΠΑ 866,0€ συνολικής αξίας 5.426,40€ από την ατομική επιχείρηση του και β) ως δαπάνες των 1) αριθ. Τιμ.-ΔΑ Νο.....καθαρής αξίας 12.210,00€ πλέον ΦΠΑ 2.318,90€ συνολικής αξίας 14.529,00€, 2) αριθ. Τιμ.-ΔΑ Νο1.....καθαρής αξίας 12.432,00€ πλέον ΦΠΑ 2.362,08€ συνολικής αξίας 14.794,09€ από την επιχείρηση, 3) αριθ. ΔΑ- Τιμ. Νο.....καθαρής αξίας 5.940,00€ πλέον ΦΠΑ 1.128,60€ συνολικής αξίας 7.068,60€, 4) αριθ.ΔΑ- Τιμ. Νο.....καθαρής αξίας 7.730,00€ πλέον ΦΠΑ 1.468,70€ συνολικής αξίας 9.198,70€, 5) αριθ. ΔΑ- Τιμ. Νο.....καθαρής αξίας 2.286,00€ πλέον ΦΠΑ 434,34€ συνολικής αξίας 2.720,34€, 6) αριθ. ΔΑ- Τιμ. Νο.....καθαρής αξίας 5.952,00€ πλέον ΦΠΑ 1.130,90€ συνολικής αξίας 7.082,90€ & 7) αριθ. ΔΑ- Τιμ. Νο.....καθαρής αξίας 3.780,00€ πλέον ΦΠΑ 718,20€ συνολικής αξίας 4.498,20€, από την ατομική επιχείρηση

Επειδή, τα ως άνω εικονικά φορολογικά στοιχεία ,δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθότι αφορούν αγορές αναλωσίμων και δαπάνες εικονικές (Σχετ.αρθρ. 18§2 ΚΒΣ, ΠΟΛ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και προστίθενται στα καθαρά κέρδη των αντίστοιχων χρήσεων ως λογιστικές διαφορές.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις κρινόμενες περιόδους κρίνονται ακριβή και τα αποτελέσματά τους προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξουρίζεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της δαπανών. Κατά συνέπεια τα οικονομικά αποτελέσματα των εν λόγω χρήσεων προσδιορίζονται λογιστικά, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, ήτοι για την χρήση 2005 ποσού €29.202,00 και για την χρήση 2006 ποσού €25.688,00 που αντιστοιχεί στα διενεργηθέντα ποσά αγορά αναλωσίμων και δαπανών που φέρεται να αγοράστηκαν με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία

Επειδή, από τη εκκαθάριση του φόρου με βάση τη παρούσα, προκύπτει μετά τη αφαίρεση του φόρου της περαίωσης, πιστωτικό ποσό φόρου, το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν αναζητείται.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.**, κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49§3 του Ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή»..

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα στην φορολογία του εισοδήματος, τα βιβλία κρίθηκαν ακριβή, με αποτέλεσμα να μην είναι εφαρμοστέες οι διατάξεις του **άρθρου 48§3 του Ν. 2859/2000** και ως εκ τούτου **γίνονται δεκτές οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος των εκροών**, όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία της προσφεύγουσας, ήτοι για την χρήση 2005, οι φορολογητέες εκροές είναι 1.391.640,63€ (πλην των απαλλασσόμενων ποσού €52.133,75) και ο

φόρος των εκροών είναι 257.712,49 και για την χρήση 2006, οι φορολογητέες εκροές είναι 3.091.968,10€(πλην των απαλλασσόμενων ποσού €125.774,45) και ο φόρος των εκροών είναι 575.082,81€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32§1 περ. β΄ του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) ,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ».

Στην προκείμενη περίπτωση τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, ήτοι για την χρήση 2005 η αξία τους ανέρχεται σε 29.202,00€ πλέον ΦΠΑ 5.548,38€ και για την χρήση 2006 η αξία τους ανέρχεται σε 25.688,00€ πλέον ΦΠΑ 4.880,74€, όπου **είχε εκπεστεί από το σύνολο των φορολογητέων εισροών** και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν αγορές και δαπάνες εικονικές (Σχετ. αρθρ. 32§1 περ.β΄Ν.2859/2000 ,18§2ΚΒΣ, ΠΟΛ1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου.

Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει αγορές και δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι :

«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών και σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/1997, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την προσβαλλόμενη πράξη ειδικό πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε και δεν ασκεί επίδραση το γεγονός ότι τα εν λόγω στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23§§ 1,2 του Ν. 4174/2013** , ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. »

Στην προκείμενη περίπτωση εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. 27/27-02-2015 & 182/19-08-2015 εντολές μερικού επιτόπιου ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος από το γραφείο της υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§§1,2 του Ν. 4174/2013, άλλωστε η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη που να επηρεάζει το αποτέλεσμα, που προέκυψε από τον έλεγχο που έγινε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., που δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992** ορίζεται ότι :

<<Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής...>>

Στην προκείμενη περίπτωση ο έλεγχος ενεργήθηκε στα βιβλία που η προσφεύγουσα προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και κατάσχεσε με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης τα φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << Μη νόμιμες οι πράξεις που εκδόθηκαν γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία για την επεξεργασία τους>> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης λόγω του ότι η φορολογική αρχή κατά την επιβολή των προστίμων Κ.Β.Σ. δεν λαμβάνει υπόψη την καλή πίστη της προσφεύγουσας επιχείρησης, την οικονομική της κατάσταση αλλά και την υφιστάμενη οικονομική κρίση.

Στην προκείμενη περίπτωση, η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από τον νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Περαιτέρω, εκ μόνου του γεγονότος ότι η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, η οποία τροποποίησε τις σχετικές διατάξεις του Ν. 4174/2013, κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. , προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο σε ποσοστό σαράντα (40%) επί της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη στο Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας, πολλώ δε μάλλον στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (Σ.τ.Ε 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007 και 1006/2002, 1402, 2938/2005, 990/2004 Ολ. και απόφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αλλά και όταν ο φορολογούμενος γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, όπως εν προκειμένω για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του

φορολογούμενου, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, δεν μπορεί να τεθεί. Άλλως και σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη, όπως αναλυτικά προεκτέθηκε, καθώς η ύπαρξη καλής πίστης του φορολογούμενου αποτελεί προϋπόθεση της εφαρμογής της χρηστής διοίκησης.

Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και:

1.Την αποδοχή των κατωτέρω Πράξεων:

- της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2005.
- της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2006.
- της υπ'αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2005..
- της υπ'αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2006.

2.Την τροποποίηση των κατωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού:

- της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006,
- της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007,
- της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2005,
- της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2006,

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 1.824,00€ (4.560,00€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 10.275,20€ (25.688,00€x40%).

1β) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 16.845,14€ (5.548,38€ x3),

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 14.642,22€ (4.880,74€x3)

2α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΧΡΗΣΗ 2005

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης - περαίωσης)	47.799,89
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου</u>	29.202,00
Συνολικά Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	77.001,89

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης , με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ		ΠΟΣΑ			
		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Καθαρά κέρδη χρήσης		47.799,89		47.799,89	
Πλέον λογιστικές διαφορές				29.202,00	
Εξωλογιστικά Κέρδη			243.247,10		
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		47.799,89	243.247,10	77.001,89	
α. φόρος που αναλογεί προς	32%	15.295,96	77.839,07	24.640,60	9.344,77
β. Συμπλ. φόρος στο ακαθ. Εισόδημα από ακίνητα	3%				
γ. Άθροισμα (α+β)		15.295,96	77.839,07	24.640,60	9.344,77
δ. Μείον Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε		6.006,62	6.006,62	6.006,62	0,00
ε. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει του Νο Εκκ. Σημ. Περαιώσης			14.406,00	14.406,00	0,00
στ. Υπόλοιπο φόρου (γ-δ-ε)	Χρεωστικό	9.289,34	57.426,45	4.227,98	0,00
	Πιστωτικό				
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ					
ζ. Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	120%		55.968,25		
η. Προκαταβολή φόρου		9.942,37	9.942,37	9.942,37	0,00
θ. Μερικό σύνολο (ζ+η)		9.942,37	65.910,62	9.942,37	0,00
ι. Γενικό σύνολο (στ+θ)		19.231,71	125.133,35	14.170,35	0,00

ΧΡΗΣΗ 2006

Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης - περαιώσης)	167.621,99
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου</u>	25.688,00
Συνολικά Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	193.309,99

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ		ΠΟΣΑ			
		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Καθαρά κέρδη χρήσης		167.621,99		167.621,99	
Πλέον λογιστικές διαφορές				25.688,00	
Εξωλογιστικά Κέρδη			542.125,26		
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		167.621,99		193.309,99	
α. φόρος που αναλογεί προς	29%	48.610,38	157.216,33	56.059,90	7.449,52
β. Συμπλ. φόρος στο ακαθ. Εισόδημα από ακίνητα					
γ. Άθροισμα (α+β)		48.610,38	157.216,33	56.059,90	7.449,52
δ. Μείον Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε		9.942,37	9.942,37	9.942,37	0,00
ε. Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε		156,07	156,07	156,07	0,00
στ. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει του Νο Εκκ. Σημ. Περαιώσης			19.980,00	19.980,00	0,00
ζ. Υπόλοιπο φόρου (γ-δ-ε-στ)	Χρεωστικό	38.511,94	127.137,89	25.981,46	0,00
	Πιστωτικό				
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ					
η. Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	120%		106.351,14		
θ. Προκαταβολή φόρου		31.440,68	31.440,68	31.440,68	0,00
ι. Μερικό σύνολο (η+θ)		31.440,68	137.791,82	31.440,68	0,00
κ. Γενικό σύνολο (ζ+ι)		69.952,62	264.929,71	57.599,89	0,00

2. β) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2005

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2005	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	1.443.774,38	1.501.525,32	1.443.774,38	0,00
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	52.133,75	54.218,10	52.133,75	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	1.391.640,63	1.447.305,60	1.391.640,63	0,00
ΦΠΑ Εκροών	257.712,47	268.020,85	257.712,47	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	1.156.830,91	1.127.628,91	1.127.628,91	29.202,00
ΦΠΑ Εισροών	257.740,93	252.192,55	252.192,55	5.548,38
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά	-28,44	-28,44	-28,44	0,00
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	257.712,49	252.164,11	252.164,11	5.548,38
Πιστωτικό Υπόλοιπο	0,02			0,02
Χρεωστικό Υπόλοιπο		15.856,74	5.548,36	5.548,36
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		19.028,09	6.658,03	6.658,03
Σύνολο		34,884,83	12.206,29	12.206,39

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2006

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2006	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	3.217.742,55	3.346,452,25	3.217.742,55	0,00
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	125.774,45	130.805,43	125.774,45	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	3.091.968,10	3.215.646,82	3.091.968,10	0,00
ΦΠΑ Εκροών	575.082,81	598.086,13	575.082,81	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	2.746.978,98	2.721.290,98	2.721.290,98	25.688,00
ΦΠΑ Εισροών	575.082,40	570.201,68	570.201,66	4.880,74
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά	0,41	0,41	0,41	0,00
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	575.082,81	570.202,09	570.202,07	4.880,74
Πιστωτικό Υπόλοιπο	0,00			0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	27.884,04	4.880,74	4.880,74
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		33.460,85	5.856,89	5.856,89
Σύνολο		61.344,89	10.737,63	10.737,63

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).