



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1402/21-11-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ69Α/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (ΦΕΚ178Α/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α1118225ΕΞ2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ1893Β/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α1198069ΕΞ2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3367Β/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ3250Β/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ165Β/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ.1126366/ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016).

ι. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), για το οικονομικό έτος 2009 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)], που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .

4. Την ως άνω με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008).

5. Την από .../.../2016 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ...
Κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία **κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... κύριος φόρος 17.773,06 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%) 21.327,67 €, ήτοι συνολικός φόρος 39.100,73 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγο..... είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία τ... τα ακόλουθα τρία (3) εικονικά, ως προς τις αξίες των συναλλαγών, χειρόγραφα εκδοθέντα, άνευ σειράς, φορολογικά στοιχεία [Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών (ΔΑ-ΤΠ)], έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....»
.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, προς την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο.....:

1) ΔΑ-ΤΠ Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 13.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό για εικονική αξία 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

2) ΔΑ-ΤΠ Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 9.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό για εικονική αξία 4.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

3) ΔΑ-ΤΠ Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό του.

Η συνολική καθαρή αξία των εν λόγω τριών (3) φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στα 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, η δε συνολική εικονική αξία αυτών ανέρχεται στα 13.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

Οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα τρία (3) ως άνω φορολογικά στοιχεία αφορούν στην αγορά, εκ μέρους της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., πάγιου εξοπλισμού για τις ανάγκες λειτουργίας της και, συγκεκριμένα, τηλεοράσεων μάρκας PANASONIC (plasma), οθονών ηλεκτρονικών υπολογιστών TOSHIBA, δεκτών δορυφορικής τηλεόρασης, κεραίας δορυφορικής τηλεόρασης, συστημάτων παραγγελιοληψίας, συστήματος συναγερμού, ηλεκτρονικών υπολογιστών P4 640, ηχείων BOSE, videosever PROXIMA και Infokiosk.

Και τα τρία ως άνω φορολογικά στοιχεία θεωρήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. (κωδ.) με την ακόλουθη Πράξη Θεώρησης:

Αριθμός Πράξης/...-...-2004, ΔΑ-ΤΠ, Νο1 – Νο50 (ένα (1) στέλεχος – μπλοκ των πενήντα (50) φύλλων), άνευ σειράς, για την έδρα.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις, το πόρισμα και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... .

Ιστορικό της υπόθεσης:

... προσφεύγ..... διατηρούσε ατομική επιχείρηση, από την .../.../2007 έως την .../.../2015, στην πόλη τ... .., με κύρια δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες που παρέχονται από Καφετέρια» και δευτερεύουσα δραστηριότητα τις «Υπηρεσίες Παιδότοπου», τηρούσε δε καθ' όλη τη διάρκεια των εργασιών δεύτερης κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ή απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) ή βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014).

Κατόπιν Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, ζητήθηκε από τ... .. Τ... .. (.....) η διενέργεια φορολογικών ελέγχων στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... και στην ως άνω αναφερόμενη εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, η οποία, επίσης, εδρεύει στην πόλη τ... .. αναφορικά με μεταξύ τους συναλλαγές κατά τα έτη 2007 και 2008, στα πλαίσια των οποίων ... εν λόγω εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... φορολογικά στοιχεία με τα οποία η τελευταία φέρεται να προμηθεύτηκε πάγιο ηλεκτρονικό εξοπλισμό (τηλεοράσεις, ηλεκτρονικούς υπολογιστές, φορολογικές ταμειακές μηχανές κ.λπ.). Αφορμή για την Εισαγγελική Παραγγελία υπήρξε εν εξελίξει δικαστική διαμάχη μεταξύ τ... προσφεύγο..... και τ... συγγενή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, ... οποί... ήταν εταίρος, διαχειριστ... και νόμιμ... εκπρόσωπος τ... ως άνω εκδότης Η εν λόγω δικαστική διαμάχη αφορούσε στις προαναφερθείσες συναλλαγές.

Από τους ελέγχους που διενήργησε ... ως άνω Τ... .. στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... και στ... εν λόγω, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., η δε τελευταία ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008, τα τρία (3) ως άνω επίδικα ΔΑ-ΤΠ, τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς την αξία των συναλλαγών και όπως αναφέρονται ανωτέρω. Ο βασικός λόγος για τον οποίο ... ως άνω Τ... κατέληξε σε αυτό το πόρισμα ήταν ότι μέρος των φερόμενων, με τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία, ως διακινηθέντων αγαθών – πάγιου εξοπλισμού **ουδέποτε** παρελήφθησαν από την ελεγχθείσα ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... . Συγκεκριμένα, η τελευταία **ουδέποτε** παρέλαβε από τ... εκδότη..... τα ακόλουθα τιμολογηθέντα είδη:

1. Τρία (3) τεμάχια ηχείων BOSE, συνολικής καθαρής αξίας 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούν στο ΔΑ-ΤΠ Νο...../...-...-2008. Κατά συνέπεια, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 13.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό για εικονική αξία 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

2. Έναν (1) ηλεκτρονικό υπολογιστή P4 640, καθαρής αξίας 600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% και έναν (1) videosever PROXIMA, καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, δηλαδή συνολικής καθαρής αξίας και για τα δύο (2) είδη 4.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούν στο ΔΑ-ΤΠ Νο...../...-...-2008. Κατά συνέπεια, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 9.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό για εικονική αξία 4.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

3. Τρία (3) τεμάχια infokiosk, συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούν στο ΔΑ-ΤΠ Νο...../...-...-2008, συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Κατά συνέπεια, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό του.

Στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του ελέγχου στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., ... ως άνω Τ... συνέταξε την από .../.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», για τη διαχειριστική περίοδο 2008, με την οποία καταλόγισε, σε βάρος της ελεγχθείσας, τις ως άνω παραβάσεις της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των τριών (3) επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η Έκθεση διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της οποίας εξέδωσε σχετική εντολή φορολογικού ελέγχου για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., προκειμένου να αξιοποιηθεί η εν λόγω Έκθεση.

Στα πλαίσια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι ... προσφεύγ..... είχε καταχωρήσει στα βιβλία της ατομικής τ... επιχείρησης τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία με την πλήρη αξία τους, ως αγορές πάγιου εξοπλισμού, διενήργησε δε στα βιβλία τ..., για τη διαχειριστική περίοδο 2008, εγγραφές αποσβέσεων για την, κατ' αναλογία, συνολική αξία όλων των ειδών που αποκτήθηκαν με τα τρία (3) εν λόγω φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον, στο έντυπο Ε3 της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), καταχωρήθηκαν τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία με την πλήρη αξία τους ως αγορές πάγιου εξοπλισμού, καθώς και το σύνολο των, κατ' αναλογία, αποσβέσεων που αφορούσαν στις εν λόγω αγορές. Από τη Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε η από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), στην οποία προσδιορίστηκε, σε βάρος της ελεγχθείσας, λογιστική διαφορά ύψους 2.268,35 €, προερχόμενη από δαπάνη αποσβέσεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης που αφορούσε στην κατ' αναλογία αξία των ως άνω μη παραληφθέντων ειδών πάγιου εξοπλισμού. Εξαιτίας δε της εν λόγω λογιστικής διαφοράς, τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχθείσας για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) κρίθηκαν ανακριβή και, εκ τούτου, το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίστηκε εξωλογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), στα 181.613,30 €, προσαυξημένο κατά 8% σε σχέση με το δηλωθέν ακαθάριστο εισόδημα, στην οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, που ανέρχονταν στα 168.160,46 €, το δε καθαρό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε εξωλογιστικά στα 68.649,83 € αντί της δηλωθείσας ζημίας των 12.714,64 €.

... προσφεύγ..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Όπως έγινε αποδεκτό από τ...
..... τ... .., με την καταχώρηση των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της ατομικής τ... επιχείρησης δεν είχε την πρόθεση να φοροδιαφύγει, δεδομένου ότι ανέμενε ότι θα παραλάμβανε τα μηχανήματα που περιγράφονται σε αυτά. Αυτό, άλλωστε, αποδεικνύεται και από την αποδοχή στην Έκθεση Ελέγχου τ... ως άνω τ... ότι τα μηχανήματα ήταν απαραίτητα για την λειτουργία της επιχείρησης και γι' αυτό, τελικά, τα αγόρασε από άλλους προμηθευτές.

2.

Πάντοτε ήταν συνεπής και νομοταγής, τηρώντας κατά γράμμα τις επιταγές του νόμου. Άλλωστε, η επιχείρησή τ... ήταν η μοναδική σε ολόκληρο τον νομό που όχι μόνον είχε άδεια λειτουργίας παιδότοπου, αλλά πληρούσε και όλες τις προδιαγραφές ISO που τον συνοδεύουν.

3.

Με βάση τα ανωτέρω, είναι, τουλάχιστον, **σκληρό εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης να θεωρεί ότι προέβη σε φοροδιαφυγή και ότι υπέβαλε ψευδή Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) και να προσδιορίζει με εξωλογιστικό τρόπο το καθαρό φορολογητέο εισόδημά τ..., καταλογίζοντας, σε βάρος τ..., εισόδημα που δεν είχε ποτέ και που δεν θα μπορούσε να αποκτήσει ποτέ.**

4.

Σκοπός της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά και του νομοθέτη, είναι να επιβάλει κυρώσεις για εισοδήματα που δεν δηλώθηκαν και, με αυτόν τον τρόπο, να παραδειγματίζει τους φορολογούμενους προς αποφυγή παρόμοιων πράξεων. ... ίδι... έγινε λήπτ... των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αποδείχτηκαν εικονικά, χωρίς να το αναμένει, λόγω μη εκπλήρωσης – ολοκλήρωσης της παραγγελίας τ... από τ... προμηθε....., με μοναδικό

σκοπό να λειτουργήσει η επιχείρησή τ... και όχι να φοροδιαφύγει ή να κερδοσκοπήσει, προγραμματισμένα και με δόλο, σε βάρος του Δημοσίου. Άλλωστε, οι δαπάνες που προβλέπονταν από τη σύμβαση της επιδότησης πραγματοποιήθηκαν και, μάλιστα, με πολύ μεγαλύτερο κόστος.

5.

Το εξωλογιστικώς προσδιορισθέν καθαρό φορολογητέο εισόδημα των 68.649,83 € δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο. Ουδέποτε απέκτησε το εν λόγω εισόδημα, ο δε κύριος και πρόσθετος φόρος που τ... επιβλήθηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη, για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), δεν προκύπτουν με κανέναν τρόπο. Το καθαρό φορολογητέο εισόδημά τ... κακώς προσδιορίστηκε με εξωλογιστικό τρόπο, δεδομένου ότι αυτός ο τρόπος προσδιορισμού προβλέπεται από τον νόμο για εισοδήματα που έχουν διαφύγει και για φόρους που δεν έχουν καταβληθεί. Στην περίπτωση, όμως, τ... ίδι..., καταβλήθηκαν, τελικά, περισσότεροι φόροι, αφού αναγκάστηκε να προβεί σε πολύ μεγαλύτερες δαπάνες, αγοράζοντας τα συγκεκριμένα μηχανήματα από τρίτους προμηθευτές, υπό την πίεση του χρόνου, προκειμένου να λειτουργούσε η επιχείρησή τ... . Το τεράστιο εισόδημα που τ... καταλογίστηκε δεν το είχε ούτε στο οικείο οικονομικό έτος, ούτε σε κανένα άλλο, κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της επιχείρησής τ..., η οποία παρουσίαζε ζημίες και, τελικά, διέκοψε τις εργασίες της το έτος 2015. Στη διάρκεια δε των οκτώ (8) ετών της λειτουργίας της, ουδέποτε ενεπλάκη σε εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία, ούτε σε άλλες φορολογικές παραβάσεις, απεναντίας, μάλιστα, είχε πληρώσει όλους τους φόρους (συνολικά άνω των 50.000,00 €) που τ... αναλογούσαν και είχε συνεργαστεί προθύμως και ειλικρινώς με τις φορολογικές Αρχές, κάθε φορά που τ... ζητήθηκε.

6.

Επί του παρόντος είναι άνεργ..., δεν έχει κανένα εισόδημα από καμία πηγή, δεν διαθέτει χρήματα σε τραπεζικούς λογαριασμούς, βρίσκεται ήδη κάτω από το όριο της φτώχειας και έχει μοναδικό περιουσιακό στοιχείο το διαμέρισμα που διαμένει με την οικογένειά τ..., το οποίο, μάλιστα, προσφέρθηκε οικειοθελώς να μεταβιβάσει στην Φορολογική Διοίκηση έναντι των οφειλών τ..., διατηρώντας την χρήση του έως την ενηλικίωση των τέκνων τ... . Επιπλέον, έχει στην κυριότητά τ... ποσοστό 37,5% ενός οικοπέδου στο χωριό του νομού δε σύζυγός τ... έχει εισόδημα 724,62 € ανά μήνα και παρά το γεγονός ότι έχει την ψιλή κυριότητα κάποιων ακινήτων, εντούτοις δεν μπορεί να τα αξιοποιήσει λόγω του ότι δεν διαθέτει την επικαρπία τους. ... ίδι... δίνει καθημερινά αγώνα για την επιβίωση της πολυμελούς οικογένειάς τ..., δεδομένου ότι είναι πέντε (5) τέκνων, εκ των οποίων τα τέσσερα (4) είναι ανήλικα, η δε ενήλικη κόρη τ... φοιτά στ... τ... (Πανεπιστήμιο στην Ελλάδα), γεγονός που συνεπάγεται περαιτέρω κόστος για τ...ν ίδι... .

7.

Σκοπός της Φορολογικής Διοίκησης και του νομοθέτη είναι να επιβάλει κυρώσεις με σκοπό να πατάξει την φοροδιαφυγή και να παραδειγματίσει τους φορολογούμενους, αλλά σε καμία περίπτωση να καταστρέψει την αξιοπρέπεια μίας οικογένειας. Η επιβολή των συγκεκριμένων κυρώσεων και η χρήση αναγκαστικών μέτρων είσπραξης του καταλογισθέντος ποσού των 39.100,73 € σε βάρος τ..., όχι μόνον παραβιάζει το ανθρώπινο δικαίωμά τ... για αξιοπρεπή διαβίωση, αλλά θα οδηγήσει την οικογένειά τ... σε πλήρη οικονομική, κοινωνική και ηθική εξαθλίωση.

8.

Με βάση τα ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι η προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 (Αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων)

παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«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 ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) 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 την Φορολογική Διοίκηση, είναι δυνατό να έχει την 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 στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατό να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατό 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.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδωγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (πεδίο εφαρμογής) παράγραφος 1 περίπτωση α) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α) Φόρο Εισοδήματος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περιπτώσεις δ) και η) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, από την από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., προέκυψε ότι η τελευταία είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της τα χειρόγραφα εκδοθέντα, άνευ σειράς, Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών (ΔΑ–ΤΠ) Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 13.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό για εικονική αξία 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 9.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό για εικονική αξία 4.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% και Νο...../...-...-2008, καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, το οποίο κρίθηκε εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό του, έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....»
.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:

Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.) παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/1997), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
.....»

με τις διατάξεις δε του άρθρου 18 (τρόπος ενημέρωσης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων) παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.
.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), 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. Η κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προισχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα

κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (**σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του ΣτΕ (**ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979**), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από την Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (**Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1029/17-02-2006, περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία**).

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, **η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«1. Μετά την 01/01/2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, κατά την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι
«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.» και
«4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου ή φόρου, λαμβάνεται υπόψη και η προγενέστερη σχετική

έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο που υπηρετεί σε άλλη φορολογική αρχή, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της προγενέστερης σχετικής έκθεσης ελέγχου (**ΣΤΕ 2056/1994**).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999), ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣΤΕ 478/1998**).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 (βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια Ενδικοφανούς Προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από .../.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ...

..... Τ... .., ... οποί... είχε διενεργήσει τον πρωτογενή προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... για τη διαχειριστική περίοδο 2008, μέρος των φερόμενων, με τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία, ως διακινηθέντων αγαθών – πάγιων περιουσιακών στοιχείων **ουδέποτε** παρελήφθησαν από την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... . Συγκεκριμένα, η τελευταία **ουδέποτε** παρέλαβε από την προμηθεύτρια επιχείρηση τα ακόλουθα τιμολογηθέντα είδη:

1. Τρία (3) τεμάχια ηχείων BOSE, συνολικής καθαρής αξίας 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούν στο ΔΑ–ΤΠ Νο...../...-...-2008. Κατά συνέπεια, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 13.400,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό για εικονική αξία 1.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

2. Έναν (1) ηλεκτρονικό υπολογιστή P4 640, καθαρής αξίας 600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% και έναν (1) videosever PROXIMA, καθαρής αξίας 4.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, δηλαδή συνολικής καθαρής αξίας και για τα δύο (2) είδη 4.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούν στο ΔΑ–ΤΠ Νο...../...-...-2008. Κατά συνέπεια, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 9.700,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό για εικονική αξία 4.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%.

3. Τρία (3) τεμάχια infokiosk, συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, που αφορούν στο ΔΑ–ΤΠ Νο...../...-...-2008, συνολικής καθαρής αξίας 6.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%. Κατά συνέπεια, το εν λόγω φορολογικό στοιχείο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό του.

Επιπλέον, από τον έλεγχο τ... ως άνω Τ... στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., προέκυψαν οι ακόλουθες διαπιστώσεις, **οι οποίες ενισχύουν την κρίση περί εικονικότητας των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων:**

α. Η παραλαβή, εκ μέρους της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., των **πραγματικώς** διακινηθέντων αγαθών, αναφορικά με τα δύο (2) από τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία, έλαβε χώρα κατά το καλοκαίρι του 2007, σύμφωνα με ομολογία τ... προσφεύγο....., δηλαδή σε χρόνο κατά πολύ προγενέστερο εκείνου της έκδοσης και λήψης των επίδικων φορολογικών στοιχείων. Η δε έκδοση και λήψη των τελευταίων κατά τον του 2008, πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τ...ν προσφεύγο....., κατόπιν έντονων πιέσεων τ... προς τ...ν συγγενή και αντίδικό τ... κ. του, επειδή η λήψη τους ήταν απαραίτητη για την ολοκλήρωση της επιδότησης τ... προσφεύγο..... από το Περιφερειακό Επιχειρησιακό Πρόγραμμα (Π.Ε.Π.) – Γ΄ Κοινοτικό Πλαίσιο Στήριξης (Κ.Π.Σ.) και την εκταμίευσή της από την Τράπεζα Πειραιώς.

β. Αναφορικά με τα **μη παραληφθέντα**, από την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., αγαθά, η αξία των οποίων συνιστά το ύψος της εικονικότητας των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων, ... προσφεύγο..... προέβη στην προμήθειά τους από τρίτους προμηθευτές και, μάλιστα, πριν από την έκδοση και λήψη των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ... Τ...
..... συνέταξε την από .../.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)», για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., από τις ενότητες των Διαπιστώσεων Ελέγχου, του Πορίσματος Ελέγχου και των Διαπιστωθεισών Παραβάσεων της οποίας προκύπτει ότι η ελεγχθείσα είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της τα τρία (3) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία, έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και
.....», διακριτικό τίτλο «.....» και
Α.Φ.Μ.: Στην από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. τ... ως άνω
..... Τ... παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων. Η εν λόγω Έκθεση, η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ., **αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα** της από .../.../2016 οικείας «Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., στην οποία εκτίθενται τα πραγματικά γεγονότα της υπό κρίση υπόθεσης.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε ... Τ...
..... Τ... στ... εκδότ... (.....) των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων, ... οποί... είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών με ημερομηνία .../.../2004, αποδεικνύεται ότι υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών [άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)] **μόνον** για τα ημερολογιακά έτη 2005 και 2006, οι οποίες, μάλιστα, ήταν **ανακριβείς**. Από την επεξεργασία δε των αντίστοιχων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων τρίτων επιχειρήσεων – επιτηδευματιών που φέρονται να συναλλάχθηκαν με τ... ως άνω έως το ημερολογιακό έτος 2008, αποδεικνύεται ότι οι αγορές τ... ήταν ιδιαίτερα μικρής αξίας και δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τις φερόμενες, με τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία, πωλήσεις τ... προς την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... .

Επειδή, ο ισχυρισμός της Φορολογικής Διοίκησης περί εικονικότητας των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος. Η από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., ερειδόμενη επί της από .../.../2015 «Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ...
..... Τ... που συντάχθηκε κατόπιν διενέργειας πρωτογενούς προληπτικού φορολογικού ελέγχου στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο.., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα με πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία και αναφέρει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί της εικονικότητας των συναλλαγών που απεικονίζονται στα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία, αποτελώντας πλήρη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την έκδοση της προσβαλλόμενης Πράξης.

Επειδή, από τα **πραγματικά γεγονότα** της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αυτά προβάλλονται στις οικείες από .../.../2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)» τ...
..... Τ... και .../.../2016 «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., **αποδεικνύεται ότι ... τελευταί... δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο που έλαβαν χώρα οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα τρία (3) επίδικα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, τουναντίον, μάλιστα, είχε πλήρη επίγνωση και συναίσθηση των φορολογικών αδικημάτων και παραβάσεων στις οποίες υπέπεσε.**

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από την από .../.../2016 οικεία «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)» της Δ.Ο.Υ., για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της ατομικής επιχείρησής τ..., **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., ο φορολογικός έλεγχος στην ατομική τ... επιχείρηση, για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που

διατυπώνονται στην προαναφερθείσα από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογούνται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα και οι παραβάσεις που περιγράφονται στη σελίδα 2 της παρούσας.

Επειδή, ωστόσο, με τις διατάξεις του άρθρου 30 (κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων) παράγραφοι 2, 4, 7 και 8 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι
«2. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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,

Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,

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 ακαθαρίστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000,00 €) για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες ευρώ (1.500.000,00 €).

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

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 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.».

Στην προκειμένη περίπτωση, ... προσφεύγ..... έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής τ... επιχείρησης, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008, τα τρία (3) επίδικα φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, με τα οποία φέρεται να προμηθεύτηκε πάγιο εξοπλισμό για τις ανάγκες της επιχείρησής τ... . Κατά τη συνολική εικονική αξία των τριών (3) εν λόγω φορολογικών στοιχείων, η οποία ανέρχεται στα 13.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% και αντιστοιχεί σε πάγιο εξοπλισμό ίσης αξίας ο οποίος ουδέποτε παραλήφθηκε από τ...ν προσφεύγο....., ... τελευταία... διενήργησε και καταχώρησε στα βιβλία τ... αποσβέσεις συνολικής αξίας 2.268,35 €, στη διαχειριστική περίοδο 2008, οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στην οικεία Δ.Φ.Ε. και εξέπεσαν ως δαπάνη από το ακαθάριστο εισόδημά τ... . Κατά συνέπεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε **ορθώς** ότι το ως άνω ποσό των 2.268,35 € αποτελεί δαπάνη αποσβέσεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (μη εκπίπτουσα), προερχόμενη από εικονική αξία ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και, εκ τούτου, αποτελεί λογιστική διαφορά, αλλά **δεν αιτιολογεί**, σε καμία περίπτωση, αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που να επηρεάζουν σημαντικά και να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον φορολογικό έλεγχο στην επιχείρηση τ... προσφεύγο..... . Ωστόσο, **επειδή** η αξία των 2.268,35 € αντιστοιχεί σε ποσοστό **μόλις 1,35%** περίπου επί του

ακαθάριστου εισοδήματος των 168.160,46 € τ... προσφεύγο..... από την άσκηση της επιχειρηματικής τ... δραστηριότητας (2.268,35 € : 168.160,46 € $\approx$ 1,35%), κατά το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), δηλαδή σε ποσοστό μικρότερο του 3% που ορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 περίπτωση α) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δια τούτο κρίνεται με την παρούσα ότι δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... για το εν λόγω οικονομικό έτος, επειδή η ως άνω λογιστική διαφορά είναι μικρής έκτασης και δεν επηρεάζει ούτε καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον φορολογικό έλεγχο της επιχείρησης.

Εξάλλου, όπως έχει γίνει δεκτό από την ισχύουσα νομολογία, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (ΣτΕ 3557/2000), η δε μεμονωμένη και μικρής έκτασης ανακρίβεια δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια εφόσον είναι μοναδική και συγκεκριμένη και, δια τούτο, από μία παράβαση, έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε τα βιβλία και στοιχεία να χαρακτηριστούν ανακριβή (ΣτΕ 2920/1973, 1140/1971, 2785/1969).

Επειδή, κατά συνέπεια των ανωτέρω, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... ως ανακριβών, για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση της λήψης και καταχώρησης σε αυτά των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζονται οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μίας δαπάνης ως εκπίπτουσας από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπροσθέτως, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 παράγραφος 20 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται η περίπτωση μη εκπίπτουσας δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί, κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/1994, 141/1993).

Επειδή, από τη συνολική εικονική αξία των 13.000,00 € των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων προέκυψε η δαπάνη των 2.268,35 € από διενεργηθείσες αποσβέσεις, η οποία δεν δύναται να αναγνωρισθεί από τον νόμο ως εκπίπτουσα καθότι πρόκειται για εικονική δαπάνη και, εκ τούτου, προστίθεται ως λογιστική διαφορά στο καθαρό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο....., ότι αδίκως και λανθασμένα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε εξωλογιστικώς το καθαρό φορολογητέο εισόδημά τ... για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

1.

Αποδεχόμαστε μερικώς την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως προς τον ισχυρισμό τ... ότι αδίκως και λανθασμένα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε εξωλογιστικώς το καθαρό φορολογητέο εισόδημά τ... .

2.

Κρίνουμε τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο....., για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), επαρκή και ακριβή.

3.

Τροποποιούμε ως ακολούθως την με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), με επαναπροσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος τ... προσφεύγο..... με λογιστικό τρόπο, λαμβάνοντας υπ' όψη το πόρισμα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την εικονικότητα των τριών (3) επίδικων φορολογικών στοιχείων (τα ποσά σε ευρώ):

Οικονομικό έτος 2009 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)]

Ανάλυση	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Ποσά Παρούσας Απόφασης
Συνολικό ακαθ. εισόδημα (ατομικής επιχείρησης τ... συζύγου) (λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων)	168.160,46	181.613,30	168.160,46
Μείον: Κόστος πωληθέντων (ατομικής επιχ/σης τ... συζύγου)	59.270,02	—	59.270,02
Μείον: Δαπάνες (ατομικής επιχείρησης τ... συζύγου)	121.605,08	—	121.605,08
Πλέον: Λογιστ. διαφορά από μη εκπίπτουσα δαπάνη αποσβ.	—	—	2.268,35
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	- 12.714,64	68.649,83
	Της συζύγου	18.977,42	18.977,42
Συνολικός φόρος (κύριος και πρόσθετος)	Ατομικός και τέκνων	—	39.100,73
	Της συζύγου	- 1.577,99	- 1.577,99

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α.α.

Σημείωση:

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 στη Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 Ν.2717/1999).