



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 03 / 04 / 2018

Αριθμός Απόφασης **1943**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. 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 04/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ:, κατοίκου Ελευσίνας οδός, τ.κ 192 00, κατά των από 20/10/2017 και με αριθμούς,,, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος οικον. ετών **2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012** και **2013** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. /20-10-2017 έκτακτης εισφοράς **ν.3758/2009** οικ. έτους **2008**, καθώς και της υπ' αριθμ. /20-10-2017 έκτακτης εισφοράς **ν.3833/2010** οικ. έτους **2010**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ελευσίνας, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,**

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ελευσίνας, καθώς και της από 27/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **04/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **02/11/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις υπ' αριθμ. **/18-12-2015** και **/18-12-2015 εντολές ελέγχου** γραφείου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ελευσίνας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών **2004 – 2013** στον προσφεύγοντα, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με τις από **29/10/2015 Πληροφοριακές εκθέσεις** της Περιφερειακής Δ/σης του ΣΔΟΕ Αττικής - Αιγαίου **εισοδήματος** ν. 2238/1994 και **ΚΒΣ Π.Δ 186/1992** για τα οικονομικά έτη 2008 - 2011 (χρήσεις 2007 - 2010), που προέκυψαν από την αξιοποίηση των δεδομένων των ψηφιακών δίσκων (CD) μετά την υπ' αριθμ. **ΑΒΜ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ.** **/2015** παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για την διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης.

Από τον έλεγχο του ανωτέρω ψηφιακού δίσκου, και μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που περιείχονταν σ' αυτόν, σε συνδυασμό με τις ως άνω πληροφοριακές εκθέσεις του ΣΔΟΕ προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ κατά το χρονικό διάστημα **από 01/01/2006 έως 31/12/2012**. Οι πιστώσεις αυτές οι οποίες δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους σύμφωνα με τα δεδομένα του ψηφιακού δίσκου, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα της προσφεύγουσας, καθώς και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **27/10/2017 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος** της ίδιας Υπηρεσίας.

Συγκεκριμένα, προκειμένου να υπολογιστούν τα ετήσια ποσά της προσαύξησης περιουσίας που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα, από τις κατ' έτος πρωτογενείς καταθέσεις αφαιρέθηκαν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης (ελευθερίου επαγγέλματος), η μισθοδοσία του, καθώς και τα λοιπά εισοδήματά του, και προστέθηκαν οι παρακρατηθέντες φόροι μισθωτών και Ελευθέρων Επαγγελματιών που πληρώθηκαν σε κάθε έτος, ως ο πίνακας που ακολουθεί:

Οικον. Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις (α)	Ακαθάριστα έσοδα ελευθ. Επαγγ. (β)	Μισθοδοσία (γ)	Λοιπά Έσοδα (δ)	Παρακρατη- θέντες φόροι (ε)	Σύνολο (στ) (β) + (γ) + (δ) - (ε)	Προσαύξηση περιουσίας (α) - (στ)
2007	101.678,09€	40.049,67€	24.431,88€	607,57€	9.634,61€	55.454,51€	46.223,58€
2008	102.827,75€	40.947,47€	22.532,82€	0,00€	7.221,57€	56.258,72€	46.569,03€
2009	101.352,80€	75.631,15€	23.220,35€	416,06€	10.515,01€	88.752,55€	12.600,25€
2010	127.814,85€	46.533,43€	27.606,71€	379,08€	12.645,20€	61.874,02€	65.940,83€
2011	68.951,68€	36.517,00€	26.282,67€	331,16€	6.640,54€	56.490,29€	12.461,39€
2012	90.509,40€	53.558,55€	22.659,58€	310,20€	6.115,74€	70.412,59€	20.096,81€
2013	89.198,61€	43.758,00€	17.301,00€	0,00€	3.841,00€	57.218,00€	31.980,61€

Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος, με βάση το **ν. 4446 /2016** και κατέβαλε τους αναλογούντες φόρους και προσαυξήσεις, και συνεπώς τα εισοδήματα των δηλώσεων αυτών, μειώνουν την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας, ως ακολούθως:

Οικον. Έτος	Προσαύξηση περιουσίας	Δήλωση ν. 4446/2016	Προσαύξηση περιουσίας για καταλογισμό
2007	46.223,58€	13.388,61€	32.834,97€
2008	46.569,03€	4.480,00€	42.089,03€
2009	12.600,25€	11.790,00€	0,00€
2010	65.940,83€	9.230,00€	56.710,83€
2011	12.461,39€	0,00€	12.461,39€
2012	20.096,81€	0,00€	20.096,81€
2013	31.980,61€	3.200,00€	28.780,61€
Σ ύ ν ο λ ο	235.872,50€	42.088,61€	192.973,64€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις κατωτέρω οριστικές πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2007	32.746,42 €	13.125,13 €	15.750,16 €	28.875,29 €
2	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2008	41.896,67 €	16.475,82 €	19.770,98 €	36.246,80 €
3	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	56.553,23 €	21.998,52 €	26.398,22 €	48.396,74 €
4	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	13.114,31 €	4.927,76 €	5.913,31 €	10.841,07 €
5	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	20.096,81 €	8.922,49 €	10.706,99 €	19.629,48 €
6	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	28.780,61 €	12.776,44 €	13.543,03 €	26.319,47 €
7	 - 27/10/17	Έκτακτη εισφ.ν.3758/09	2008		2.000,00 €	2.400,00 €	4.400,00 €
8	 - 27/10/17	Έκτακτη εισφ.ν.3833/10	2010		1.203,06 €	1.443,68 €	2.646,74 €
Σύνολα				193.188,05 €	81.429,22 €	95.926,37 €	177.355,59 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι είναι παράνομη η έκδοσή των προσβαλλόμενων πράξεων των οικ. ετών **2007 - 2011**, διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε **παραγραφή**,
2. Ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τις **προηγούμενες** των καταθέσεων σχετικές **αναλήψεις** από τους ίδιους ή άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς του,
3. Ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη την **ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών**, η οποία παρουσιάζει σε όλες τις χρήσεις επαρκές ταμειακό υπόλοιπο,
4. Ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το τεκμήριο του ισομερούς καταλογισμού στους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών, εφόσον αυτοί αποκτούν εισοδήματα ικανά να τεκμηριώσουν την συμμετοχή τους σ' αυτούς,
5. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων επί των προσαυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων,
6. Δεν συντρέχει νόμιμη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, όπως το τελευταίο εδάφιο αυτής εισήχθη με το άρθρο 15 του ν. 3888/2010, για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 2002 – 2012, όπως εξειδικεύονται ανά καταθετική κίνηση στη συνέχεια της παρούσας.

1. Ως προς την Παραγραφή των οικ. ετών 2007 - 2011

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου που αφορά τα **οικον. έτη 2007 - 2011** έχει υποπέσει σε **παραγραφή** και συγκεκριμένα ότι:

- ✓ Οι προσβαλλόμενες πράξεις έπρεπε να του κοινοποιηθούν **πριν την πάροδο της πενταετίας** όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1 του ν. 2238/1994**,
- ✓ Οι συνεχείς παρατάσεις της παραγραφής αντίκεινται, προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου **αρχή της ασφάλειας δικαίου** και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις του άρθρου **78 § 1 και 2 του Συντάγματος**, σύμφωνα δε με την αρχή της **αναλογικότητας**, (άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος), η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια **ΣτΕ 1738/2017**,
- ✓ Δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση η διάταξη του άρθρου **84 § 4 του ν. 2238/1994**, δεδομένου ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον οι τραπεζικές καταθέσεις της, ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τις οποίες αν ήθελε μπορούσε αυτή να ερευνήσει και να ελέγξει μέσα στη πενταετία (**ΣτΕ 2934/2017**)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1 του ν. 4174/2013 (Α' 170)**, ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας

δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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** (Α' 151) 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, 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», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) 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 με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) 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»,

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου **11** του **ν. 3513/2006** (Α' 265), του άρθρου **29** του **ν. 3697/2008** (Α' 194), του άρθρου **10** του **ν. 3790/2009** (Α' 143) και του άρθρου **82** του **ν. 3842/2010** (Α' 58) περί παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣΤΕ 1738/2017

Επειδή και οι διατάξεις του άρθρου **12§7** του **ν. 3888/2010**, του άρθρου **18§2** του **ν. 4002/2011** και του άρθρου **δεύτερου §1** του **ν. 4098/2012** αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών. ΣΤΕ 2932/2017

Επειδή με τις **ΣΤΕ 1738/2017** και **ΣΤΕ 2932/2017** Αποφάσεις κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι ανωτέρω διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών,

Επειδή περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ. **ΣΤΕ 2934, 2935/2017 (Β' τμ.)** αποφάσεις, κρίθηκε ότι τα υπόλοιπα ή / και οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν

την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 § 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ,

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1194/05-12-2017** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Επειδή όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή, **διενήργησε έλεγχο πρωτογενών καταθέσεων, μόνο σε λογαριασμούς των ημεδαπών τραπεζών,**

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίστηκαν, στην προσφεύγουσα, προέρχονται αποκλειστικά από **λογαριασμούς της ημεδαπής** και ως εκ τούτου **δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία,** ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής πέραν της πενταετίας,

Επειδή εν προκειμένω, δεδομένου ότι:

- Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών **της ημεδαπής** στους οποίους συμμετέχει ως συνδικαιούχος, οι κινήσεις δε αυτές **δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία,** ικανά να δικαιολογήσουν την παράταση της παραγραφής πέραν της πενταετίας **ΣτΕ 2934, 2935/2017 (τμ.Β'), ΠΟΛ. 1194/05-12-2017**
- Κρίθηκαν ως **αντισυνταγματικές** οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής **ΣτΕ 1738/2017 (ολομέλεια), ΣτΕ 2932/2017 (τμ.Β')**
- Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπηρεσίας μας, κατά τα οικον. έτη 2007 - 2011 υπεβλήθησαν **εμπρόθεσμες δηλώσεις** φορολογίας εισοδήματος και επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/94 περί δεκαπενταετούς παραγραφής,
- Για τα οικον. έτη 2007 - 2011, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 36§3 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013, σύμφωνα με την **268/2017 Γνωμ. του Ν.Σ.Κ** που έγινε αποδεκτή από το διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, με την **ΠΟΛ 1192/2017,** **το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος του για τα οικ. έτη 2007 - 2011 έχει υποπέσει σε παραγραφή,** καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις **15/12/2017,** **ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας** από το τέλος του έτους που υποβλήθηκαν οι αντίστοιχες δηλώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994. και ως εκ τούτου **παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων** που προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και αφορούν τις χρήσεις που έχουν παραγραφεί.

2. Ως την καταλογισθείσα Προσαύξηση Περιουσίας

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94,** όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010,** ορίζεται ότι «*Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση*»,

Επειδή με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011,** διευκρινίστηκαν μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και

καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5) Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... 7) Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. 9) Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... 11) Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 12) Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή περαιτέρω, με το με αρ πρωτ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2) Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3) Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4) Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5) Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6) Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7) Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ. πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). 8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές

χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται **δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης** στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό **αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών**, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακαθίθεται μέρος αυτών» δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία,

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(Σκέψη 7) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, **να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ...** Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. ..., πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής

(Σκέψη 8) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. ...

(Σκέψη 9) ..., Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του

εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου,

Επειδή η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, πρέπει δε, να τίθεται όριο χρηματικού ποσού καταθέσεων πάνω από να μην ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης, το ύψος του οποίου πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η φορολογική Αρχή καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα, βάσει πρωτογενών καταθέσεων σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους συμμετείχαν κυρίως ο ίδιος, η σύζυγός του και τα αδέρφια του, χωρίς να θέσει κάποιο όριο χρηματικού ποσού, πάνω από το οποίο να ζητήσει συγκεκριμένη αιτιολογία,

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος και της συζύγου του, οι οποίοι ήταν συνδικαιούχοι των υπό κρίση λογαριασμών, και συγκεκριμένα ότι κατά την **31/12/2010** υπήρχε υπόλοιπο φορολογηθέντων εισοδημάτων προς ανάλωση, από τον δε έλεγχο έγινε η παραδοχή ότι **δεν υπήρχαν** κατά την ίδια ημερομηνία **εις χείρας τους μετρητά** χρήματα, γίνεται δεκτό σύμφωνα με τα διδάγματα της **λογικής** και της **κοινής πείρας**, ότι τα κατωτέρω ποσά που προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς που συμμετείχε ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος και αφορούν καταθέσεις μετρητών μέχρι του ποσού των 1.000€ **δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, και επομένως πρέπει να **διαγραφούν**:

Έτος	α/α	Τράπεζα	Λογαριασμός	Αιτιολογία	Ημερομηνία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδικαιούχοι	Αναλογούντα ποσά κατάθεσης
2011	27	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	7/6/2011	900,00 €	1	900,00 €
2011	38	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	4/8/2011	720,00 €	1	720,00 €
2011	40	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	18/8/2011	600,00 €	1	600,00 €
2011	43	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	31/8/2011	600,00 €	1	600,00 €
2011	67	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	13/12/2011	200,00 €	1	200,00 €
2011	75	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/12/2011	200,00 €	1	200,00 €
Σύνολα έτους 2011						3.220,00 €		3.220,00 €
2012	9	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	29/2/2012	320,00 €	1	320,00 €
2012	10	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	8/3/2012	450,00 €	1	450,00 €
2012	11	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	8/3/2012	1.000,00 €	1	1.000,00 €
2012	24	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ &	26/6/2012	500,00 €	1	500,00 €
2012	27	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	27/1/2012	150,00 €	1	150,00 €
2012	28	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/2/2012	200,00 €	1	200,00 €
2012	29	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	28/3/2012	150,00 €	1	150,00 €
2012	30	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	30/4/2012	200,00 €	1	200,00 €
2012	31	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	22/5/2012	200,00 €	1	200,00 €
2012	32	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	26/6/2012	400,00 €	1	400,00 €
2012	35	Alpha Bank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	11/12/2012	110,00 €	1	110,00 €
2012	41	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	23/7/2012	500,00 €	1	500,00 €
2012	73	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2/11/2012	750,00 €	1	750,00 €
2012	81	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ.....	6/12/2012	285,00 €	1	285,00 €
2012	88	Eurobank	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	31/12/2012	153,00 €	1	153,00 €
Σύνολα έτους 2012						5.368,00 €		5.368,00 €
Γενικό Σύνολο						8.588,00 €		8.588,00 €

Ως εκ τούτου από την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, πρέπει να αφαιρεθεί από το **οικον. έτος 2012** το ποσό των **3.220€** και από το **οικον. έτος 2013** το ποσό των **5.368€**

3. Επί του ισχυρισμού εφαρμογής των επεικέστερων διατάξεων επί των προσ- αυξήσεων μη υποβολής ή ανακρίβειας υποβολής των δηλώσεων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α)** δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου 72§17 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου 49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου 49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣτΕ»

Επειδή από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **27/10/2017** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ελευσίνας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **04/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Ελευσίνας οδός, Τ.Κ 192 00, ως εξής:

- 1) την **ακύρωση** των από **20/10/2017** και με αριθμούς, και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2007, 2008, 2009, και 2010** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. **/20-10-2017** έκτακτης εισφοράς **ν.3758/2009** οικ. έτους **2008**, καθώς και της της υπ' αριθμ. **/20-10-2017** έκτακτης εισφοράς **ν.3833/2010** οικ. έτους **2010** που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ελευσίνας **λόγω παραγραφής**, και
- 2) την **τροποποίηση** των από **20/10/2017** και με αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών **2012 και 2013** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Ελευσίνας.

A. Προσαύξηση Περιουσίας του υπόχρεου με βάση την παρούσα:

Εισόδημα Άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994							Αιτιολογία Διαγραφής
Οικονομικό Έτος	Ελέγχου		Διαγράφονται με την Παρούσα		Παρούσας Απόφασης		
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
2007	32.834,97 €		32.834,97 €		0,00 €	0,00 €	Παραγραφή
2008	42.089,03 €		42.089,03 €		0,00 €	0,00 €	Παραγραφή
2010	56.710,83 €		56.710,83 €		0,00 €	0,00 €	Παραγραφή
2011	12.461,39 €		12.461,39 €		0,00 €	0,00 €	Παραγραφή
2012	20.096,81 €		3.220,00 €		16.876,81 €	0,00 €	Κεφ. 2 της παρούσας
2013	28.780,61 €		5.368,00 €		23.412,61 €	0,00 €	Κεφ. 2 της παρούσας
Σύνολο	192.973,64 €		152.684,22 €		40.289,42 €	0,00 €	

B. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2012

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	3.492,00 €		3.492,00 €		3.492,00 €	
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	22.659,58 €	31.000,99 €	22.659,58 €	31.000,99 €	22.659,58 €	31.000,99 €
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	21.082,60 €		21.082,60 €		21.082,60 €	
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			20.096,81 €		16.876,81 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	47.234,18 €	31.000,99 €	67.330,99 €	31.000,99 €	64.110,99 €	31.000,99 €
Άρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	47.234,18 €	31.000,99 €	67.330,99 €	31.000,99 €	64.110,99 €	31.000,99 €
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	47.234,18 €	31.000,99 €	67.330,99 €	31.000,99 €	64.110,99 €	31.000,99 €

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	47.234,18 €	67.330,99 €	64.110,99 €	16.876,81 €
	της συζύγου	31.000,99 €	31.000,99 €	31.000,99 €	
Φόρος που αναλογεί	Ατομικό & τέκνων	11.017,71 €	18.834,31 €	17.496,65 €	
	της συζύγου	5.535,62 €	5.563,16 €	5.612,82 €	
	Σύνολο	16.553,33 €	24.397,47 €	23.109,47 €	6.556,14 €
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων	950,89 €	2.029,24 €	1.932,64 €	
	της συζύγου	701,58 €	701,58 €	701,58 €	
	Σύνολο	1.652,47 €	2.730,82 €	2.634,22 €	981,75 €
Προκαταβολή φόρου					
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος		500,00 €	500,00 €	500,00 €	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%			10.706,99 €		
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 25,00%				1.884,47 €	1.884,47 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/1 51 μήνες x 0,73% 37,23%				2.806,36 €	2.806,36 €
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους		-10.382,64 €	-10.382,64 €	-10.382,64 €	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.323,16 €	27.952,64 €	20.551,88 €	12.228,72 €
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	1.396,80 €		1.396,80 €		1.396,80 €	
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	17.300,63 €	20.893,08 €	17.300,63 €	20.893,08 €	17.300,63 €	20.893,08 €
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	15.267,97 €		15.267,97 €		15.267,97 €	
Από Εισόδημα βάσει ν. 4446/2016	3.200,00 €		3.200,00 €		3.200,00 €	
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94			28.780,61 €		23.412,61 €	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	37.165,40 €	20.893,08 €	65.946,01 €	20.893,08 €	60.578,01 €	20.893,08 €
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	37.165,40 €	20.893,08 €	65.946,01 €	20.893,08 €	60.578,01 €	20.893,08 €
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	37.165,40 €	20.893,08 €	65.946,01 €	20.893,08 €	60.578,01 €	20.893,08 €

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικονομικού Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	37.165,40 €	65.946,01 €	60.578,01 €	23.412,61 €
	της συζύγου	20.893,08 €	20.893,08 €	20.893,08 €	
Φόρος που αναλογεί	Ατομικό & τέκνων	7.380,11 €	18.918,34 €	18.918,34 €	11.538,23 €
	της συζύγου	2.616,07 €	2.619,21 €	2.619,21 €	3,14 €
	Σύνολο	9.996,18 €	21.537,55 €	21.537,55 €	11.541,37 €
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγύης	Ατομικό & τέκνων	570,30 €	1.805,37 €	1.644,33 €	
	της συζύγου	317,94 €	317,94 €	317,94 €	
	Σύνολο	888,24 €	2.123,31 €	1.962,27 €	1.074,03 €
Προκαταβολή φόρου					
Πλέον: Τέλος Επιτηδεύματος		650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 106%			13.543,03 €		
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50,00%				6.307,70 €	6.307,70 €
Τόκοι εκπρ.καταβ. αρ.53 ν.4174/1 51 μήνες x 0,73% 37,23%				4.696,71 €	4.696,71 €
Μείον: Παρακράτηση φόρου τρέχοντος έτους		-6.167,47 €	-6.167,47 €	-6.167,47 €	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή για επιστροφή	5.366,95 €	31.686,42 €	28.986,76 €	23.619,81 €

Γ. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης βάσει Απόφασης

Σύνολο Καταλογιζόμενων ποσών με βάση την παρούσα Απόφαση							
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου (€)	Προσαύξηση (€)	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2007	0,00 €	0,00 €		0,00 €
2	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2008	0,00 €	0,00 €		0,00 €
3	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2010	0,00 €	0,00 €		0,00 €
4	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2011	0,00 €	0,00 €		0,00 €
5	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2012	16.876,81 €	7.537,89 €	4.690,83 €	12.228,72 €
6	 - 27/10/17	Φόρου Εισοδήματος	2013	23.412,61 €	12.615,40 €	11.004,41 €	23.619,81 €
7	 - 27/10/17	Έκτακτη εισφ.ν.3758/09	2008		0,00 €		0,00 €
8	 - 27/10/17	Έκτακτη εισφ.ν.3833/10	2010		0,00 €		0,00 €
Σύνολα				40.289,42 €	20.153,29 €	15.695,24 €	35.848,53 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.