



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 18-04-2017

Αριθμός Απόφασης: 2523

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

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

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

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

3. Την 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 16-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ, κατοίκου Παπάγου Αθηνών, επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ.:

α) /17-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2001,

β) /17-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2002 και

γ) /17-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-12-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. /01-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 974.509 δρχ ή 2.859,89€ πλέον 1.169.411 δρχ ή 3.431,87€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.143.920 δρχ ή 6.291,76€,

2) Με την υπ' αριθ. /01-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 2.976.710 δρχ ή 8.735,76€ πλέον 3.572.052 δρχ ή 10.482,91€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 6.548.762 δρχ ή 19.218,67€,

3) Με την υπ' αριθ. /01-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 3.237,62€ πλέον 3.885,14€(πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 7.122,76€,

Αιτία ελέγχου απετέλεσαν τα υπ' αριθμόν /17-03-2011, /19/04/2011, /26-10-2011 και /04-05-2012 Δελτία πληροφοριών που διαβιβάστηκαν από την Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε), στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού. Βάσει των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αρ. /4/1151/17-02-2016 εντολή τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον προϊστάμενο της ως άνω Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις 2000 έως και 2010 (οικ. έτη 2001 έως και 2011).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω Δελτία, οι υπάλληλοι του Τμήματος Β' (χρηματοοικονομικών υποθέσεων) της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σ.Δ.Ο.Ε, διενήργησαν έλεγχο, στα πλαίσια Εισαγγελικής παραγγελίας η οποία σχετίζεται με εταιρείες του κλάδου των ορθοπεδικών, σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα του εμπλεκόμενου ιατρού και των εγγυτέρων αυτού συγγενών.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής προέβη στην άρση του τραπεζικού απορρήτου και στο άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προκειμένου να διερευνηθεί η τυχόν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας (παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994).

Από την αντιπαραβολή των εισοδημάτων του προσφεύγοντα και της συζύγου του, που δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και του ύψους των καταθέσεων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, διαπιστώθηκε ότι το ύψος των καταθέσεων δεν δικαιολογείτο από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους.

Εν συνεχεία, διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο οποίος διαπίστωσε την υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2000, 2001 και 2004 (οικ. έτη

2001, 2002 και 2005), όσον αφορά το φορολογητέο εισόδημα, καθώς το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων υπερβαίνει το δηλωθέν οικογενειακό εισόδημα. Οι διαφορές αυτές θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων (παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994. Αποτυπώνονται δε συνολικά ανά χρήση στον παρακάτω πίνακα:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΣΥΖΥΓΟΥ		ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		ΔΡΧ	ΕΥΡ	ΔΡΧ	ΕΥΡ	ΕΥΡ	ΕΥΡ	ΕΥΡ
2001	2000	15.198.999	44.604,55	7.337.516	21.533,43	66.137,98	73.092,76	-6.954,78
2002	2001	15.381.426	45.139,91	7.700.537	22.598,79	67.738,70	88.549,22	-20.810,52
2005	2004		53.345,44		45.164,09	98.509,53	106.441,90	-7.932,37
ΣΥΝΟΛΑ						232.386,21	268.083,88	35.697,67

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

ΤΥΠΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος όλων των χρήσεων, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

2) Μη νόμιμη η αναδρομική εφαρμογή του νόμου (αρ. 15 παρ. 3 Ν. 3888/2010), πριν τις 30-09-2010 (ημερομηνία ψήφισης του νόμου). - Οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν ως παρانونώς εκδοθείσες.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος όλων των χρήσεων, λόγω του ότι οι νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή δεν αφορούν, κατ' ορθή γραμματική ερμηνεία του Νόμου, σε υποθέσεις των οποίων η παραγραφή είχε ήδη παραταθεί δυνάμει προγενέστερης νομοθετικής διάταξης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «*1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.*»

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων: 11 του Ν. 3513/2006, 29 του Ν.3697/08, 10 του Ν. 3790/2009, 82 του Ν.3842/2010, 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, παρατείνεται ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, μέχρι 31-12-2011.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων: **18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011**, ορίστηκε ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.* και με τις διατάξεις του άρθρου **2 του Ν. 4098/2012**: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.*».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. **37 του Ν 4141/2013**, ορίζεται ότι: « Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. **22 του Ν 4203/2013**, ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α).....

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **αρθ. 87 του Ν 4316/2014**, ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, με τις διατάξεις του **αρθ. 22 του Ν 4337/2015**, ορίζεται ότι: «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, ο έλεγχος στον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε κατόπιν των υπ' αριθμόν /17-03-2011, /19/04/2011, /26-10-2011 και /04-05-2012 Δελτίων πληροφοριών της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε), τα οποία συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα πλαίσια Εισαγγελικής παραγγελίας η οποία σχετίζεται με εταιρείες του κλάδου των ορθοπεδικών, σχετικά με την οικονομική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και των εγγυτέρων αυτού συγγενών και τα οποία εν συνεχεία διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού. Επί της ως άνω εισαγγελικής παραγγελίας, ο προσφεύγων όπως αναφέρει και στην προσφυγή του, είχε καταθέσει στην Εισαγγελέα το υπ' αρ. /23-06-2010 αρχικό του υπόμνημα και το από 23-09-2010 συμπληρωματικό του υπόμνημα.

Συνεπώς επειδή είχε εκδοθεί εισαγγελική παραγγελία τουλάχιστον από το 2010, σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Όπως γίνεται δεκτό και από την νομολογία ΔεφΑΘ 5181/2015, 5182/2015, ΔΠρωτΑΘ2785/2015, ΔΠρωτΠειρ4375/2015, ο νομοθέτης μπορεί να παρατείνει το χρόνο παραγραφής, χωρίς να δεσμεύεται κατά τούτο από το Σύνταγμα, των αξιώσεων εκείνων για τις οποίες μέχρι την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου δεν έχει συμπληρωθεί ο προβλεπόμενος από τις προϊσχύσασες διατάξεις χρόνος.

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. 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 στην εγκύκλιο 1095/2011 παρ. 1, 2,3 & 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010), προστέθηκε εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), ως εξής: «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.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παραγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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.

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.».

Επειδή, ο προσφεύγουσων ισχυρίζεται ότι η ισχύς των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρ. 15 του Ν. 3888/2010 άρχισε την 30.9.2010, ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης και εφαρμόζεται για την προσαύξηση περιουσίας από την ως άνω ημερομηνία και εφεξής και ως εκ τούτου

δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** :« **(Δ)** Σκοπός της απαγόρευσης της διάταξης του άρ. 78 παρ. 2 Σ. (που ορίζει ότι δεν μπορεί να επιβληθεί φόρος με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους) είναι η ασφάλεια του δικαίου και η σταθερότητα των έννομων καταστάσεων, όσον αφορά τις φορολογικές υποχρεώσεις των διοικούμενων, ζήτημα ιδιαίτερα σημαντικό τόσο για τους ίδιους και την ανάπτυξη των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, όσο και, γενικότερα, για την εθνική οικονομία – Όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα όσο και από το σκοπό της, η εν λόγω συνταγματική διάταξη αφορά στη νομοθετική επιβολή το πρώτον φορολογικού βάρους, συμπεριλαμβανόμενης της επαύξησης ήδη προβλεπόμενου φόρου, σε κατηγορία προσώπων που δεν βαρύνονταν προηγουμένως με αυτόν, μέσω της εισαγωγής νέου κανόνα σε σχέση με (τουλάχιστον ένα) από τα οριζόμενα στις παραγράφους 1 και 4 του ίδιου άρθρου στοιχεία του φόρου, δηλαδή το αντικείμενο του φόρου, το υποκείμενο του φόρου, το φορολογικό συντελεστή και τις απαλλαγές ή εξαιρέσεις από το φόρο – Όσον αφορά το αντικείμενο του φορολογικού βάρους, το πεδίο εφαρμογής της παραπάνω συνταγματικής απαγόρευσης καταλαμβάνει τον προσδιορισμό όχι μόνο του είδους αλλά και του ύψους της υποκείμενης στο φόρο ύλης (βάσης επιβολής) – Συναφώς, καταλαμβάνει και τους κανόνες που εισάγουν ειδικές ρυθμίσεις καθορισμού της βάσης επιβολής, οι οποίες δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι ήδη προκύπτουν, κατά τρόπο αρκούντως ασφαλή και σαφή, από το νομοθετικό πλαίσιο του οικείου φόρου, στο μέτρο που τέτοιες ρυθμίσεις, οι οποίες δεν αποκλείεται να λαμβάνουν και τη μορφή τεκμηρίων ύπαρξης ορισμένης φορολογητέας ύλης (λ.χ. λόγω δαπανών), συνιστούν κατ' ουσίαν τμήμα της κανονιστικής ρύθμισης του αντικειμένου του φόρου (πρβλ. ΣτΕ 4355/1985, ΣτΕ 2785/1985, Ολομ. ΣτΕ 2860/2003) – Αντίθετα, νομοθετικές διατάξεις που δεν μεταβάλλουν το κανονιστικό καθεστώς (τουλάχιστον ενός εκ) των προαναφερόμενων στοιχείων ήδη προβλεπόμενου φόρου, όπως είναι εκείνες που ρυθμίζουν το είδος και το βαθμό απόδειξης φορολογικής παράβασης και της ύπαρξης αντίστοιχης φορολογητέας ύλης, δεν επιβάλλουν φόρο, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.»

(ΣΤ) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟΙ ΛΟΓΟΙ

ΧΡΗΣΗ 2000 (ΟΙΚ. ΕΤΟΣ)

Επειδή ο προσφεύγων, όσον αφορά τις ακόλουθες καταθέσεις:

					ΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ		

1	ΓΕΝΙΚΗ	 -9	22-12-2000	3.000.000 δρχ ή 8.804,11 €		3.000.000 δρχ ή 8.804,11 €
2	ΓΕΝΙΚΗ	 -7	01-12-2000	800.000 δρχ ή 2.347,76 €	250.000 δρχ ή 733,68 €	550.000 δρχ ή 1.614,08 €

α) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 1, η κατάθεση της υπ' αρ. /20-12-2000 επιταγής στο λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας με αρ. -9, την 22-12-2000, ποσού 3.000.000 δρχ. ή 8.804,11 €, αφορά επιστροφή χρημάτων από ματαιωθείσα αγορά ακινήτου από τον δικηγόρο κ. και ως εκ τούτου δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή από τον προσφεύγοντα δεν αποδείχθηκε ότι είχε δώσει το ως άνω ποσό στο δικηγόρο κ. για αγορά ακινήτου, καθώς από την επισκόπηση των ελεγχθέντων λογαριασμών δεν προκύπτει αντίστοιχη ανάληψη ή μεταφορά χρηματικού ποσού σε λογαριασμό του δικηγόρου. Και παρά την προσκομισθείσα στον έλεγχο υπεύθυνη δήλωση του ανωτέρω δικηγόρου, δεν προσκομίστηκε κάποιο παραστατικό (απόδειξη είσπραξης) του δικηγόρου για τα χρήματα που έλαβε. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

β) Όσον αφορά την περίπτωση α/α 2, επικαλείται την από 01-12-2000 ανάληψη ποσού 250.000,00 δρχ. ή 733,68 € από τον λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας Νο -7, προκειμένου να δικαιολογήσει την αυθημερόν κατάθεση ποσού 800.000,00 δρχ. ή 2.347,76 € στο λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας Νο -7.

Επειδή, το ποσό της ανάληψης των 250.000,00 δρχ. ή 733,68 € έγινε δεκτό από τον έλεγχο, αλλά καθώς δεν επικαλείται πέραν τούτου ουδέν ούτε προσκόμισε στοιχεία που να αιτιολογούν την πηγή ή αιτία προέλευσης του υπόλοιπου ποσού, ως εκ τούτου ορθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο το υπόλοιπο ποσό των 550.000 δρχ ή 1.614,08 € προσαύξηση περιουσίας, για την οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία αυτής .

ΧΡΗΣΗ 2001 (ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2002)

Επειδή ο προσφεύγων, όσον αφορά τις ακόλουθες καταθέσεις:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	ΓΕΝΙΚΗ	24-7	02-02-2001	430.000 δρχ ή 1.261,92 €	330.340 δρχ ή 969,45 €	99.660 δρχ ή 292,47 €
2	ΓΕΝΙΚΗ	23-9	14-05-2001	5.000.000 δρχ ή 14.673,51 €		5.000.000 δρχ ή 14.673,51 €
3	ΓΕΝΙΚΗ	89-7	27-11-2001	500.000 δρχ ή 1.467,35 €		500.000 δρχ ή 1.467,35 €
4	ΓΕΝΙΚΗ	89-7	10-12-2001	5.000.000 δρχ ή 14.673,51 €		5.000.000 δρχ ή 14.673,51 €
5	ΓΕΝΙΚΗ	23-9	27-12-2001	2.934,70€		2.934,70€

α) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 1, η κατάθεση του ποσού των 430.000, στις 02-02-2001, στον υπ' αρ. 24-7 λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας, αποτελεί επανακατάθεση χρηματικών ποσών από προγενέστερες αναλήψεις οι οποίες έχουν ως εξής:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΡΧ	€	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
-----	---------	--------------	------------	-----	---	------------------

1	ΓΕΝΙΚΗ	 89-7	01-02-2001	- 180.340	529,24€	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
2	ΓΕΝΙΚΗ	 89-7	01-02-2001	- 150.000	440,21 €	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
3	ΓΕΝΙΚΗ	 24-7	21-02-2001	- 50.000	146,74 €	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ				380.340	1.116,19€	
	ΓΕΝΙΚΗ	 24-7	02-02-2001	430.000	1.261,92 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

και επομένως θα πρέπει να αφαιρεθεί το άθροισμα των αναλήψεων (529,24€ + 440,21€ + 146,74 € = **1.116,19 €**) από το ποσό της κατάθεσης των 430.000 δρχ ή 1.261,92 €.

Επειδή, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου η ανάληψη του ποσού 50.000 δρχ ή 146,74 € έγινε στις 21/02/2001 και όχι στις 02-02-2001 όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ήτοι είναι μεταγενέστερη της κατάθεσης του ποσού των 430.000 δρχ ή 1.261,92 € που πραγματοποιήθηκε στις 02-02-2001 και συνεπώς δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για την δικαιολόγηση μέρους του ποσού αυτής. Ως εκ τούτου, από το ποσό κατάθεσης των 430.000 δρχ ή 1.261,92€, δικαιολογείται το ποσό των 330.340 δρχ ή 969,45 € (529,24 + 440,21) το οποίο προέρχεται από επανακαταθέσεις ποσών προερχόμενων από προγενέστερες αναλήψεις.

Λαμβάνοντας ωστόσο υπόψη το προφίλ του προσφεύγοντα και την οικονομική δυνατότητα αυτού, η Υπηρεσία μας έκρινε, ότι για ποσά καταθέσεων μετρητών που έχουν πραγματοποιηθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, μέχρι και 1.000,00€, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν.2238/94.

Ως εκ τούτου, το υπόλοιπο ποσό της κατάθεσης (430.000 δρχ – 330.340 δρχ =) 99.660 δρχ ή 292,47€, δεν θεωρείται προσαύξηση περιουσίας (παρ. 3 αρ. 48 Ν. 2238/94) και δεν φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

β) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 2, η κατάθεση του ποσού των 5.000.000 δρχ ή 14.673,51 € στις 14-05-2001, στον υπ' αρ. 23-9 λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας, προέρχεται από επιστροφή χρημάτων που είχαν δοθεί για ταμειακή διευκόλυνση στην επιχειρηματία αδερφή του,, όπως δηλώνεται και με υπεύθυνη δήλωσή της.

Επειδή δεν αποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα ότι είχε δώσει το ποσό των 5.000.000 δρχ. ήτοι 14.673,51 € στην αδερφή του, ως ταμειακή διευκόλυνση καθώς από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών δεν προκύπτει ανάληψη ή μεταφορά αντίστοιχου χρηματικού ποσού σε λογαριασμό της αδελφής του. Επίσης πέραν της υπεύθυνης δήλωσης της κας, δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι το ποσό των 14.673,51 € το έλαβε ως ταμειακή διευκόλυνση της «.....», της οποίας ήταν μέτοχος και συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκε η καρτέλα της εταιρείας του λογαριασμού όψεως ή καρτέλα ταμείου της εταιρείας ή απόδειξη είσπραξης της εταιρείας, που να αποδεικνύεται ότι η εταιρεία έλαβε το ανωτέρω ποσό ως ταμειακή διευκόλυνση.

Το υπ' αρ. /01-02-2001 αντίγραφο δελτίου κατάθεσης, ποσού 2.500.000 δρχ, (φωτοτυπία του οποίου παρατίθεται εσωματωμένη στην προσφυγή) με εντολέα την κα και δικαιούχο την κα, δεν αποτελεί δικαιολογητικό στοιχείο για την κατάθεση των 5.000.000 δρχ. ή 14.673,51 € στο λογαριασμό του προσφεύγοντα. Επιπλέον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται ποιος ήταν ο καταθέτης των 5.000.000 δρχ σε μετρητά στο λογαριασμό του.

Επειδή δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού, ούτε αν φορολογήθηκε ή νομίμως απαλλάχθηκε του φόρου, το ως άνω ποσό θεωρείται προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

γ) όσον αφορά την περίπτωση α/α 3, για την κατάθεση της υπ' αρ. 5-6/23-11-2001 επιταγής ποσού 500.000,00 δρχ. ή 1.467,35 € στις 27/11/2001, στον με αρ. 89-7 λογαριασμό της Γενικής τράπεζας, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε επικαλείται, ούτε προσκομίζει στοιχεία προκειμένου να αποδείξει, αφενός από ποιον εκδόθηκε η επιταγή καθώς από το σώμα αυτής δεν προκύπτει το όνομα του εκδότη και αφετέρου την πηγή ή αιτία κατάθεσης του χρηματικού αυτού ποσού στον τραπεζικό του λογαριασμό, ως εκ τούτου το ως άνω ποσό θεωρείται προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

δ) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 4, μέρος του χρηματικού ποσού των 5.000.000 δρχ ή 14.673,51 € που κατατέθηκε στον με αρ. 89-7 λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας, στις 10-12-2001, προέρχεται από επιστροφή χρηματικού ποσού 2.000.000 δρχ ή 5.869,40 €, τα οποία είχαν δοθεί ως ταμειακή διευκόλυνση στον

Επειδή, στην από 09-12-2010 υπεύθυνη δήλωση του κου, προς τον Εισαγγελέα Εφετών, που προσκομίστηκε στον έλεγχο, παρόλο που αναφέρει ότι επέστρεψε τα χρήματα στον προσφεύγοντα τον Δεκέμβριο του 2001, δεν αναφέρει πότε τα έλαβε από αυτόν. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η αντίστοιχη ανάληψη του χρηματικού ποσού από τον προσφεύγοντα ή η μεταφορά του ποσού αυτού στον λογαριασμό του κου

Ως εκ τούτου, επειδή δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού, ούτε αν φορολογήθηκε ή νομίμως απαλλάχθηκε του φόρου, το ως άνω ποσό θεωρείται προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

ε) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 5, η τελευταία συναλλαγή στον υπ' αρ. 23-9 λογαριασμό της Γενικής τράπεζας πραγματοποιείται στις 07-12-2001, (σύμφωνα και με την αναλυτική κίνηση του λογαριασμού που υπέβαλε στο έλεγχο) και επομένως η κατάθεση των 2.934,70€ πρέπει να αφαιρεθεί ως μη γενόμενη.

Επειδή σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, από την κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού που απέστειλε η Γενική Τράπεζα, δεν προκύπτουν αυτά που ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αντιθέτως προκύπτει ότι η τελευταία κίνηση του λογαριασμού είναι στις 27/12/2001, με κατάθεση χρηματικού ποσού 2.934,70 €. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

ΧΡΗΣΗ 2004 (ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2005)

Επειδή ο προσφεύγων, όσον αφορά τις ακόλουθες καταθέσεις:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΔΕΚΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	ΓΕΝΙΚΗ	 23-9	16-03-2004	12.449,37 €		12.449,37 €
2	ΑΤΕ	 45-9	29-04-2004	3.000,00€		3.000,00€
3	ΓΕΝΙΚΗ	 23-9	10-06-2004	3.000,00€		3.000,00€
4	ΓΕΝΙΚΗ	 89-7	21-06-2004	500,00€		500,00€

5	ΓΕΝΙΚΗ	 89-7	21-06-2004	9.500,00€	4.000,00€	5.500,00€
6	ΓΕΝΙΚΗ	 89-7	14-10-2004	15.500,00€	12.000,00€	3.500,00€

α) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 1, η κατάθεση επιταγής στις 16-03-2004, στον υπ' αρ. 23-9 λογαριασμό της Γενικής τράπεζας, ποσού 12.449,37€, έγινε από την σύζυγό του και επομένως θα πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό αυτό από την στήλη των καταθέσεων για το έτος 2004.

Επειδή βάσει του από 16-03-2004 καταθετηρίου της Γενικής Τράπεζας, φωτοτυπία του οποίου παρατίθεται ενσωματωμένη στην προσφυγή, προκύπτει ότι δικαιούχος του υπό κρίση ποσού είναι ο προσφεύγων.

Επειδή δεν προσκομίζονται στοιχεία σχετικά με την πηγή ή αιτία κατάθεσης του χρηματικού αυτού ποσού, ούτε ποιος είναι ο εκδότης της επιταγής που επικαλείται ο προσφεύγων, οι ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί και το ως άνω ποσό θεωρείται προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

β) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 2, η κατάθεση μετρητών ποσού 3.000,00€, στις 29-04-2004, στον υπ' αρ. 45-9 λογαριασμό της Α.Τ.Ε., έχει πραγματοποιηθεί από τον κ. και επρόκειτο για επιστροφή χρημάτων που του είχαν παρασχεθεί ως διευκόλυνση.

Επειδή, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος δεν προκύπτει ανάληψη ή μεταφορά αντίστοιχου χρηματικού ποσού σε λογαριασμό του κ., ούτε επίσης αναφέρεται ο χρόνος παροχής της διευκόλυνσης. Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το ανωτέρω ποσό αποτελεί πράγματι επιστροφή χρημάτων από διευκόλυνση, οι ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί και το ως άνω ποσό θεωρείται προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2238/1994.

γ) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 3, η κατάθεση μετρητών ποσού 3.000,00€, στις 10-06-2004, στον υπ' αρ. 23-9 λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας, προέρχεται από την αδερφή του και τον σύζυγο της για το γάμο της κόρης του.

Επειδή σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1033/21-02-2013 παρ. 13, *«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου – δώρα γάμου, ο ισχυρισμός αυτός, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και το βάρος της απόδειξης το φέρει ο δικαιούχος του εμβάσματος προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς.»*.

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα από τα ως άνω αναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, βάσει του από 10-06-2004 καταθετηρίου της Γενικής Τράπεζας, (φωτοτυπία του οποίου παρατίθεται ενσωματωμένη στην προσφυγή), προκύπτει ότι δικαιούχος του υπό κρίση ποσού είναι ο προσφεύγων και όχι η κόρη του.

Στην προκειμένη περίπτωση, η ως άνω κατάθεση από την αδελφή του και τον γαμπρό του αποτελεί άτυπη δωρεά προς αυτόν και για τον λόγο αυτό θα πρέπει να εξεταστεί αν συντρέχουν λόγοι επιβολής φόρου δωρεάς. Κατά συνέπεια το ανωτέρω ποσό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία.

δ) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 4, η κατάθεση της υπ' αρ. 82-1/18-06-2004 επιταγής της Εθνικής τράπεζας (φωτοτυπία της οποίας παρατίθεται ενσωματωμένη στην προσφυγή) ποσού 500,00€, στον υπ' αρ. 89-7 λογαριασμό της Γενικής Τράπεζας, στις 21-06-2004, έγινε από τον κ., και αποτελεί επιστροφή ποσού το οποίο του είχε δοθεί λόγω οξύτατου οικογενειακού προβλήματος.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι το ανωτέρω ποσό αποτελεί επιστροφή χρημάτων από διευκόλυνση, δεν αναφέρει τον χρόνο παροχής της διευκόλυνσης, δεν προκύπτει από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος ανάληψη ή μεταφορά αντίστοιχου χρηματικού ποσού σε λογαριασμό του και οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται.

ε) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 5, η κατάθεση του ποσού των 9.500,00€ αφορά επανακατάθεση χρηματικών ποσών από προγενέστερες αναλήψεις οι οποίες έχουν ως εξής:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	ΓΕΝΙΚΗ	 23-9	11-06-2004	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00€
2	ΓΕΝΙΚΗ	 389-7	14-06-2004	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00€
3	ΓΕΝΙΚΗ	 389-7	21-06-2004	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	665,15€
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ					7.665,15€
	ΓΕΝΙΚΗ	 389-7	21-06-2004	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	9.500,00€

και επομένως θα πρέπει να αφαιρεθεί το άθροισμα των αναλήψεων (3.000,00€ + 4.000,00€ + 665,15€ = **7.665,15 €**) για το έτος 2004.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, από την ανάλυση της κίνησης του λογαριασμού 323-9 που απέστειλε η Γενική τράπεζα, στις 10/06/2004 έγινε κατάθεση ποσού 3.000,00 € από τον κ. (σύζυγο της αδερφής του προσφεύγοντα,) και την επομένη μέρα έγινε ανάληψη του συγκεκριμένου χρηματικού ποσού από τον προσφεύγοντα, το οποίο αποτελεί επανακατάθεση και μέρος της συνολικής κατάθεσης των 9.500,00€ στις 21-06-2004. Ο έλεγχος, επειδή θεώρησε την κατάθεση του ποσού των 3.000.00 €, στις 10-06-2004 προσαύξηση περιουσίας, δεν δέχτηκε και την επανακατάθεση του ποσού αυτού.

Επειδή, όπως αναφέρουμε στην περίπτωση γ) της χρήσης 2004, το ως άνω ποσό δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη πηγή αλλά άτυπη δωρεά και αφού δεν αμφισβητείται από την έλεγχο η επανακατάθεση του ποσού αυτού ως μέρος του συνολικού ποσού της κατάθεσης των 9.500,00€, και το ποσό αυτό θα πρέπει να αφαιρεθεί από το συνολικό ύψος των καταθέσεων του της χρήσης αυτής.

Επειδή, όσον αφορά τις κινήσεις της ανάληψης και επανακατάθεσης του ποσού των 665.15 € που επικαλείται ο προσφεύγων και που πραγματοποιήθηκαν την ίδια μέρα 21-06-2004, στο λογαριασμό 89-7 της Γενικής Τράπεζας, επειδή δεν προσκομίστηκε το extrait της ανάληψης, προκειμένου να προσδιοριστεί αν αυτή προηγείται ή έπεται χρονικά της κατάθεσης, δεν λαμβάνεται υπόψη στη δικαιολόγηση του ποσού της κατάθεσης των 9.500,00€.

Όσον αφορά το ποσό της ανάληψης των 4.000,00€, έγινε δεκτό από τον έλεγχο ότι αφορά επανακατάθεση, η οποία αποτελεί μέρος του συνολικού ποσού της κατάθεσης των 9.500,00€

Κατά συνέπεια, το ποσό κατάθεσης των 9.500,00€ μειώνεται αντίστοιχα με τα ποσά επανακατάθεσης, ως εξής:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗΣ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
1	11-06-2004	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00		3.000,00€
2	14-06-2004	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00	4.000,00€	4.000,00€
3	21-06-2004	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	665,15		
	ΣΥΝΟΛΟ			4.000,00€	7.000,00€

ΗΜ/ΝΙΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.
21-06-2004	9.500,00	5.500,00	2.500,00€

Στην προκειμένη περίπτωση προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία θεωρείται το ποσό των 2.500,00€.

Επειδή με το έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», ορίζονται τα εξής: « **παρ. 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.»

στ) Ισχυρίζεται ότι όσον αφορά την περίπτωση α/α 6, η κατάθεση της υπ' αρ. 99-5/14-10-2004 επιταγής της εμπορικής τράπεζας, ποσού 15.500,00€, στον υπ' αρ. 47 λογαριασμό της Γενικής τράπεζας στις 14-10-2004, προέρχεται από πώληση κινητού της οικογενείας του, στον κ.

Επειδή, σύμφωνα με τη έκθεση ελέγχου από την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2005, προκύπτει ότι το 2004 η σύζυγος του προσφεύγοντα πούλησε το υπ' αριθ. κυκλοφορίας ΖΥΒ Ι.Χ.Ε. αυτοκίνητο έναντι δηλωθέντος ποσού 12.000,00 € (κωδ 782) στον κ. με Α.Φ.Μ: (Η κατάθεση του ανωτέρω ποσού με επιταγή έγινε στο λογαριασμό 47 της Γενικής τράπεζας και όχι στο λογαριασμό 89-7 της ίδιας τράπεζας όπως αναφέρει ο προσφεύγων, βάσει των τραπεζικών κινήσεων της Γενικής Τράπεζας.) Συνεπώς το υπόλοιπο ποσό των 3.500,00 € (15.500,00€-12.000,00€) επειδή δεν αποδεικνύεται η αιτία προέλευσής του θεωρείται προσαύξηση περιουσίας(παρ. 3 αρθ. 48 Ν. 2238/1994).

Επειδή, όσον αφορά την διαπιστωθείσα απόκλιση μεταξύ οικογενειακού εισοδήματος και τραπεζικών καταθέσεων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συνολικό οικογενειακό του εισόδημα ανέρχεται: α) στο ποσό των 88.234,44€ αντί του ποσού των 66.137,98€, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, επικαλούμενος ότι τα τέκνα του καιείχαν δηλωθέν εισόδημα 18.812,14€ και 3.284,32€ αντίστοιχα, για την χρήση 2000 και

β) στο ποσό των 101.296,83€ αντί του ποσού των 67.738,70€, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, επικαλούμενος ότι τα τέκνα του είχαν δηλωθέν εισόδημα 22.734,74€ και 10.823,39€ αντίστοιχα, για την χρήση 2001, καθώς διέμεναν στην οικία του και οι λογαριασμοί ήταν κοινοί και για τα τέσσερα μέλη της οικογένειάς του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αφενός δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά (extrait) από τα οποία να προκύπτει ότι τα τέκνα του κατέθεταν χρήματα στους ελεγχθέντες κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς ή ότι οι λογαριασμοί αυτοί ήταν μισθοδοτικοί λογαριασμοί των παιδιών και αφετέρου ο προσφεύγων δεν διευκρινίζει ποιες ήταν οι καταθέσεις αυτές στις οποίες αναφέρεται.

Επειδή οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αορίστως, δεν γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-12-2016 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εξής: α) την απόρριψη όσον αφορά την υπ' αρ./17-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού οικ. έτους 2001 και β) την μερική αποδοχή όσον αφορά τις υπ' αρ./17-11-2016 &/17-11-2016 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, οικ. ετών 2002 και 2005, αντίστοιχα.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2001

Επί της υπ' αριθ./17-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2001	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα	2.369.841 δρχ ή 6.954.78€	2.369.841 δρχ ή 6.954.78€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2001 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2001	ΔΗΛΩΣΗΣ δρχ		ΕΛΕΓΧΟΥ δρχ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ δρχ	
	Προσφ.	σύζυγος	Προσφ.	σύζυγος	Προσφ.	σύζυγος
Φορολογητέα εισοδήματα	15.009.374	7.649.054	15.009.374	7.649.054	15.009.374	7.649.054
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94			2.369.841		2.369.841	
Εκπτώσεις δαπανών	78.031	35.083	81.744	31.340	81.744	31.340
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	14.931.343€	7.613.971	17.297.471	7.617.714	17.297.471	7.617.714

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2001	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	2.873.722 δρχ	3.848.231 δρχ	3.848.231 δρχ	974.507 δρχ ή

				2.859,89 €
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		1.169.411 δρχ	1.169.411 δρχ	1.169.411 δρχ ή 3.431,87 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.873.722 δρχ	5.017.642 δρχ	5.017.642 δρχ	2.143.918 δρχ ή 6.291,76 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2002

Επί της υπ' αριθ. /17-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα	7.091.185 δρχ ή 20.810,52€	99.660 δρχ ή 292,47€	6.991.525 δρχ ή 20.518,05€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2002 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2002	ΔΗΛΩΣΗΣ δρχ		ΕΛΕΓΧΟΥ δρχ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ δρχ	
	Προσφ.	σύζυγος	Προσφ.	σύζυγος	Προσφ.	σύζυγος
Φορολογητέα εισοδήματα	15.212.575	8.012.075	15.212.575	8.012.075	15.212.575	8.012.075
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94			7.091.185		6.991.525	
Εκπτώσεις δαπανών	79.245	316.203	79.245	316.203	79.245	316.203
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	15.133.330	7.695.872	22.224.515	7.695.872	22.124.855	7.695.872

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2002	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	2.006.214 δρχ	4.982.924 δρχ	4.929.770 δρχ	2.923.556 δρχ ή 8.579,77 €
Προκαταβολή φόρου	429.647 δρχ	429.647 δρχ	429.647 δρχ	
Τέλη χαρτοσήμου	101.311 δρχ	101.311 δρχ	101.311 δρχ	
Εισφορά ΟΓΑ	20.263 δρχ	20.263 δρχ	20.263 δρχ	
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		3.572.052 δρχ	3.508.267 δρχ	3.508.267 δρχ ή 10.295,72 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.557.435 δρχ	9.106.197 δρχ	8.989.258 δρχ	6.431.823 δρχ ή 18.875,49 €

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2005

Επί της υπ' αριθ. /17-11-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας αρ. 48 § 3 Ν.2238/94 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2005	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
----------------	---------------	------------------------	----------------

		ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	
Προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα	7.932,37€	6.000,00€	1.932,37€

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2005 βάσει της παρούσας απόφασης:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2005	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Προσφ.	σύζυγος	Προσφ.	σύζυγος	Προσφ.	σύζυγος
Φορολογητέα εισοδήματα	52.510,53€	33.698,20€	52.510,53€	33.698,20€	52.510,53€	33.698,20€
Προσαύξηση άρθ. 48 § 3 Ν.2238/94			7.932,37€		1.932,37€	
Εκπτώσεις δαπανών	161,68€	103,76€	161,68€		161,68€	
Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα	52.348,85€	33.594,44€	60.281,22€	33.698,20€	54.281,22€	33.698,20€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2005	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	10.949,47€	14.187,09€	11.763,92€	814,45€
Προκαταβολή φόρου	2.588,46€	2.588,46€	2.588,46€	
Τέλη χαρτοσήμου	581,95€	581,95€	581,95€	
Εισφορά ΟΓΑ	116,39€	116,39€	116,39€	
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης 120% (ως η οριστική πράξη)		3.885,14€	977,34	977,34
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.236,27€	21.359,03€	16.028,06	1.791,79€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.