



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 29-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1731

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

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. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της συζύγου το γένος με ΑΦΜ: κατά της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της συζύγου το γένος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της συζύγου το γένος με ΑΦΜ: διαφορά κύριου φόρου 7.113,01€, διαφορά δημοτικού φόρου 213,39€ πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 8.791,68€, δη σύνολο 16.118,08 € για τη χρήση 2005, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης ΦΜΑ) για τη μεταβίβαση ακινήτου από επαχθή αιτία.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Μ.Α. εκδόθηκε βάσει της από Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φ.Μ.Α., κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμό πρωτ. δελτίου πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, που διαβιβάστηκε στη

Δ.Ο.Υ. ενημερώνοντάς τη ότι, στο πλαίσιο διενεργηθέντος (διασταυρωτικού) ελέγχου στην «» - Α.Φ.Μ., για πωλήσεις κατοικιών που ανήγειρε σε αγροτεμάχιο στο Δ.Δ., και στους αγοραστές αυτών - μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα - διαπιστώθηκε, κατόπιν ανοίγματος των λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας αλλά και των μελών της, η καταβολή πραγματικού τιμήματος μεγαλύτερου του αναγραφόμενου στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας.

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για την αγορά μεζονέτας στο ανωτέρω αγροτεμάχιο δήλωσε συνολικό τίμημα εκ 90.000,00€ ενώ καταβλήθηκε πραγματικό τίμημα τουλάχιστον 170.000,00€. Εκτός του ποσού αυτού, από τον έλεγχο έγινε δεκτό ότι το ποσό των 966,56€ αφορά σε πραγματοποίηση δαπάνης για λογαριασμό της αγοράστριας από την εταιρία.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1587/1950, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ.5 του Ν 1078/1980, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του Φ.Μ.Α. παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου επιδόθηκε η δήλωση φόρου μεταβίβασης.
2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα του τιμήματος του συμβολαίου καθώς εδράζεται επί εντελώς εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νομοθετικού πλαισίου του φόρου μεταβίβασης. Ειδικότερα:
 - Ως αξία μεταβιβαζόμενου νοείται η προκύπτουσα από την εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικών αξιών και μόνο εφόσον τα μέρη δηλώσουν μεγαλύτερη αξία στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο και μόνο τότε ο φόρος υπολογίζεται επ'αυτής. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αμφισβητεί το ύψος της αντικειμενικής αξίας, μπορεί να την προσβάλει ενώπιον των αρμόδιων διοικητικών δικαστηρίων. Εάν τούτο δε γίνει, τότε ο αρμόδιος έφορος μπορεί να ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους και δεν μπορεί να αμφισβητήσει την αξία για οποιοδήποτε άλλο λόγο (παρ.6 άρθρου 41 Ν 1249/1982) .
 - Αμφισβήτηση της αξίας του ακινήτου δεν προβλέπεται και δεν επιτρέπεται στη φορολογία κεφαλαίου παρά αυστηρά και μόνο στη φορολογία εισοδήματος.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-Απόκρυψη στοιχείων- Προσβολή δικαιώματος άμυνας και προηγούμενης ακρόασης-Παράβαση αρχής χρηστής διοίκησης-Οι διαπιστώσεις του ελέγχου ερείδοντα σε έγγραφα που ουδέποτε της κοινοποιήθηκαν.
4. Ο μόνος τρόπος αμφισβήτησης του αναγραφέντος στο συμβόλαιο τιμήματος, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ.3 του άρθρου 15 του Ν.1587/1950 είναι η υπογραφή αντεγγράφου από τα συμβαλλόμενα μέρη.

5. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι απολύτως νόμω και ουσία αβάσιμη, εσφαλμένη και αναπόδεικτη. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος το απόδειξης. Η αμφισβήτηση του αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τίμημα πώλησης χωρεί μόνο δια της αποκαλύψεως αντεγγράφου και ως ένα τέτοιο έγγραφο δεν μπορεί να εκληφθεί ένα αξιόγραφο όπως είναι η τραπεζική επιταγή ή ένα ανακληθέν υπόμνημα μέλους της κοινοπραξίας που σε κάθε περίπτωση δεν υπήρξε αντισυμβαλλομένης της.
6. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη καθώς το ποσό των 90.000,00€ καταβλήθηκε για την αγορά του ακινήτου και κάθε επιπλέον ποσό καταβλήθηκε ως δαπάνη για συμπληρωματικές εργασίες.
7. Ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας σε ποσοστό 120% επί του κύριου φόρου προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
8. Πλήρης καταστρατήγηση του νομοθετικού πλαισίου για την άρση του τραπεζικού απορρήτου και υπέρβαση των ορίων της άρσης από τη φορολογική αρχή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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”*.

Επειδή, το άρθρο 12 παράγραφος 3 του Ν. 1521/1950, όπως κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, ορίζει ότι *“Το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολήν του φόρου του παρόντος παραγράφεται μετά πάροδον πενταετίας από του τέλους του έτους εντός του οποίου επεδόθη η δήλωσης φόρου μεταβιβάσεως”*.

Επειδή, στην παράγραφο 7 του άρθρου 12 του Ν 3888/2010, ορίζεται ότι *“ Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.”*

Επειδή, το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.4002/2011 ορίζει 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”*.

Επειδή, το άρθρο 2 του Ν. 4098/2012 ορίζει ότι *“Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013”*.

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει 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, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι “Οι προθεσμίες παραγραφής 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: ... 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 φορολογική ή ελεγκτική αρχή...”.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι “...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, 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, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...”.

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει 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 παρόντος) 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...”.

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), “ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3, του άρθρου 72, του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι “Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού

ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.”

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) ορίζεται ότι “ Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, με το υπ’ αριθμ. Πρωτ. έγγραφό του, το Γραφείο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (σε απάντηση του υπ’αριθμ. εγγράφου της Υπηρεσίας μας) μας γνωρίζει ότι “... ουδόλως συνάγεται ότι ο νομοθέτης απαιτεί οι αναφερόμενες στα άνω άρθρα εισαγγελικές παραγγελίες (άρθρο 22 στοιχείο β’ του Ν. 4203/2013 και άρθρου 87 στοιχ. β’ του Ν. 4316/2014) να είναι προσωποποιημένες, και ορθώς κατά την γνώμη μας αφού ενδέχεται κατά το χρόνο έκδοσης μιας εισαγγελικής παραγγελίας να μην προκύπτει η ταυτότητα ενός προσώπου από τα υπάρχοντα στοιχεία ..(.), αλλά να ταυτοποιηθεί αργότερα από την έρευνα που θα διενεργήσει π.χ. η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας ...”

Δηλαδή ως προς τις εισαγγελικές παραγγελίες, κρίσιμο γεγονός για την παράταση της παραγραφής είναι, σύμφωνα με τα παραπάνω άρθρα, η έκδοση εισαγγελικής παραγγελίας.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

➤ Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ’ αρ εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος εκτίμησης ακινήτου και εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 1521/1950 περί Φορολογίας Μεταβίβασης Ακινήτων.

➤ Ο ανωτέρω έλεγχος διενεργήθηκε ερειδόμενος στο με αριθμό πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης σύμφωνα με το οποία και κατόπιν ελέγχου στους τραπεζικούς λογαριασμούς της κατασκευάστριας «» - Α.Φ.Μ., και των μελών της διαπιστώθηκε η καταβολή χρηματικών ποσών, για την αγορά ακινήτων, πολύ μεγαλύτερων των αναγραφόμενων στα αντίστοιχα συμβόλαια αγοραπωλησίας. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ’αρ. Δ.../...../20-09-2011 Εισαγγελικής

Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών και της υπ'αρ. .../07-12-2011 εντολής ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας για την εξακρίβωση του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος αγοράς ακινήτου από ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο και κατόπιν επέκτασής του (του ελέγχου) και στους υπόλοιπους αγοραστές ακινήτων που είχε κατασκευάσει η ανωτέρω κοινοπραξία.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω και βάσει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, αλλά και όλων των προαναφερόμενων διατάξεων που αφορούν σε παρατάσεις παραγραφής, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης στις και την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α. στις 18/04/2016, ακόμη κι αν ληφθεί υπόψη η πενταετής παραγραφή συμφώνως με το άρθρο 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είχε παραγραφεί.

➤ Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του α.ν. 1587/1950: *“Εφ’ εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ως και επί μεταβιβάσεως πλοίου υπό ελληνικήν σημαίαν επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 1 του α.ν. 1587/1950 *“Ακίνητα λογίζονται τα κατά τα άρθρα 948 και 953 του Αστικού Κώδικος χαρακτηριζόμενα ως τοιαύτα..... 5. Ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποίαν έχει το ακίνητον ή το πραγματικόν επί του ακινήτου δικαίωμα ή το πλοίον κατά την ημέραν της μεταβιβάσεώς των.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1 περ. ε’ του α.ν. 1521/1950 *“Δια τον καθορισμόν της αξίας του ακινήτου ή του πραγματικού δικαιώματος επί του ακινήτου ή του πλοίου λαμβάνεται υπ’ όψει... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τα λοιπές περιπτώσεις.”*

Επειδή, στο άρθρο 41 του Ν 1249/1982 ορίζεται ότι “ 1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαβαίνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ’ είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα..... 3. Κάθε άλλη διάταξη, η οποία ρυθμίζει διαφορετικά τη φορολογητέα αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα η αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και τον τρόπο προσδιορισμού της, εξακολουθεί να εφαρμόζεται και μετά την έναρξη ισχύος των προεδρικών διαταγμάτων της προηγούμενης παραγράφου μόνο στις περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αμφισβητήσει τις προκαθορισμένες τιμές με προσφυγή του ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Κατ'εξαίρεση, σε περίπτωση που στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί αναγκαστικού ή εκούσιου πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα, είναι μεγαλύτερο της αξίας που προκύπτει με την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα."

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 41 του Ν 1249/1982 ορίζεται ότι " 6. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτων με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, ο φορολογούμενος αναγράφει στην οικεία φορολογική δήλωση την κατά τις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου οριζόμενη αξία τους, με βάση την οποία βεβαιώνεται ο φόρος που αναλογεί. Αν ο υπόχρεος σε φόρο θεωρεί την προκαθορισμένη αξία μεγαλύτερη από την αγοραία έχει το δικαίωμα, μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την υποβολή της δήλωσής του, να ζητήσει με προσφυγή τον προσδιορισμό της αξίας, από το αρμόδιο Διοικητικό Πρωτοδικείο.

Αν ασκηθεί προσφυγή, ο Οικονομικός Έφορος διενεργεί έλεγχο για τον προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου και συντάσσει σχετική έκθεση, αντίγραφο της οποίας κοινοποιεί στο φορολογούμενο είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο. Η έκθεση αυτή επισυνάπτεται στην έκθεση του άρθρου 82 του κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, στην οποία περιλαμβάνεται και αίτημα προς το Διοικητικό Δικαστήριο για προσδιορισμό της αγοραίας αξίας του ακινήτου.

Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο προσδιορίσει αξία του ακινήτου μεγαλύτερη από την προκαθορισμένη, επιβάλλεται εκτός από τον κύριο φόρο την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος και πρόσθετος φόρος, ίσος με ποσοστό εξήντα τα εκατό (60%) της διαφοράς του φόρου. Σε περίπτωση που δεν αμφισβητηθεί η προκαθορισμένη αξία, ο Οικονομικός Έφορος ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων μόνο όσον αφορά τα προσδιοριστικά στοιχεία των ακινήτων σύμφωνα με τα οποία διαμορφώνεται η αξία τους. Αν διαπιστωθεί ανακρίβεια των στοιχείων τούτων, εκδίδεται πράξη με την οποία καταλογίζεται ο φόρος, την πληρωμή του οποίου θα διέφευγε ο υπόχρεος με την ανακρίβεια καθώς και ο πρόσθετος φόρος ίσος με ποσοστό διακόσια σαράντα τα εκατό (240%) της διαφοράς του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν 1587/1950 " 1. Η επαλήθευσις των επιδοθειςών δηλώσεων, η σύνταξις των φύλλων ελέγχου και των φορολογικών καταλόγων και η κοινοποιήσις αποσπασμάτων αυτών, αι ενστάσεις κατά των εν τοις φορολογικοίς καταλόγοις εγγραφών και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως αυτών, αι εφέσεις κατά των εκδοθειςών συνεπεία ενστασεων αποφάσεων και τα της επιδόσεως και εκδικάσεως των εφέσεων, τα των παραβόλων και δικαστικών δαπανών, τα της βεβαιώσεως του φόρου και εν γένει η διαδικασία της βεβαιώσεως του φόρου διέπονται υπό των διατάξεων του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων, εφ' όσον δεν ρυθμίζονται άλλως δια διατάξεων του παρόντος νόμου."

Επειδή, στο ανωτέρω άρθρο, ως διατάξεις του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων νοούνται πλέον οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, όπως κωδικοποιήθηκαν με το Ν. 2238/1994, δη τα άρθρα 66, 68, 69, 74 και 75 του Ν. 2238/1994 (Χρήστος Τότσης, Κώδικας Φορολογίας Μεταβίβασης & Κατοχής Ακινήτων, εκδόσεις Πάμισος, 2014, σελ 68).

Επειδή, στο άρθρο 66 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι “1.0 προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρεωών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος.

β. Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λπ. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 “ 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.”

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν αμφισβήτησε την προκαθορισμένη από το άρθρο 41 του Ν 1249/1982 αξία του επίδικου ακινήτου ως μεγαλύτερη από την αγοραία προκειμένου να ενεργοποιηθεί η διαδικασία που περιγράφεται στην παράγραφο 6 του άρθρου 41 του ως άνω νόμου αλλά η φορολογική διοίκηση έπραξε με βάση την εξουσία που της δίνουν οι σχετικές διατάξεις για την επαλήθευση, τον έλεγχο και τη διασταύρωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων, ο υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 17 του Ν 4174/2013 “Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογούμενου.”

Επειδή, στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι *“.....Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.”*

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε σχετική αίτηση με την οποία να ζητά να της κοινοποιηθεί το με αριθμ./14-01-2014 υπόμνημα του ενός εκ των μελών της κοινοπραξίας που την κατονομάζει ρητά και αναφέρει ορισμένες καταθέσεις ως χρήματα προερχόμενα από την προσφεύγουσα. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *“.....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.”*

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *“.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος”*.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι *“ 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου”*.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου Φ.Μ.Α.(Ν.1521/1950) της Δ.Ο.Υ. που εδράζεται επί του με αριθμό πρωτ. δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ, Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση της ανακριβούς δήλωσης των προσφευγόντων. Συγκεκριμένα:

« Προκειμένου να διερευνηθεί, όπως προαναφέρθηκε, το πραγματικά καταβληθέν τίμημα των αγοραπωλησιών, το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης προέβη σε άρση τραπεζικού απορρήτου, των τραπεζικών λογαριασμών της κατασκευάστριας κοινοπραξίας (.....) καθώς και όλων των μελών που συμμετέχουν στην κοινοπραξία, διότι όπως είχε διαπιστωθεί αποδέκτες χρηματικών ποσών για τις πωλούμενες κατοικίες (που κατασκεύασε η προαναφερόμενη κοινοπραξία), ήταν και τα φυσικά πρόσωπα που συμμετείχαν σ' αυτή, σε προσωπικούς τους τραπεζικούς λογαριασμούς. Ακολούθως κλήθηκαν τα μέλη της κοινοπραξίας να παράσχουν στον έλεγχο εξηγήσεις για τις πιστώσεις των εταιρικών αλλά και των προσωπικών τους λογαριασμών. Σημειώνεται ότι μέλη της κατασκευάστριας κοινοπραξίας ήταν οι: α) , β) , γ) , δ) , ε) & στ)

Από το σύνολο της έρευνας διαπιστώθηκε ότι ο αγοραστής της κατοικίας με στοιχείο 10^Α κατέβαλε είτε σε λογαριασμούς της κοινοπραξίας, είτε σε προσωπικούς λογαριασμούς των μελών που συμμετέχουν σ' αυτήν τ' ακόλουθα ποσά:

Αριθμός λογαριασμού	Τράπεζα	Ημερομηνία	Ποσό	Αιτιολογία όπως προκύπτει από τους	Σύμφωνα με τα απαντητικά έγγραφα των τραπεζών	Σύμφωνα με τις έγγραφες εξηγήσεις των μελών της κατασκευάστριας
---------------------	---------	------------	------	------------------------------------	---	---

				τραπεζικούς λογαριασμούς ς		κοινοπραξίας
.....		6/5/2005	20.000€	ΚΤΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΑΛΛΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ		 Οικία (σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. - υπόμνημα του)
.....		18-5-2005	10.000€	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		 Οικία ... (σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα του)
		18-5-2005	10.000€	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		
		3-5-2005	20.000€	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		
.....		19-10-2005	90.000€	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ		 Οικία .. (90.000+115.000) ¹ (σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. - υπόμνημα του 1.Η πίστωση είναι 205.000€, στον κ.αφορούν οι 90.000 €
.....		10-03-2006	20.000€	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	Επιταγή με αρ. σε διαταγή που οπισθογραφήθηκε από τον ίδιο και κατατέθηκε στον λ/σμό του σύμφωνα με το υπ' αριθμ έγγραφο της Ελληνικής Τράπεζας στο Σ,Δ,Ο.Ε.	
		ΣΥΝΟΛΟ	170.000€			

Από τα προηγούμενα προκύπτει ότι στους ανωτέρω τρεις τραπεζικούς λογαριασμούς κατατέθηκαν μετά από είσπραξη επιταγών, ποσά που αφορούν την οικία με στοιχείο ... συνολικού ύψους 170.000€.

Στα πλαίσια ελέγχου της κατασκευάστριας Κοινοπραξίας, υποβλήθηκαν στην υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε. τα με αρ.πρωτ. και υπομνήματα (κατόπιν της υπ'αριθμ.6462/Α'/25-10-2013 Κλήσης προς Ακρόαση άρθρου 6 ν.2690/1999) στα οποία επισυνάπτονται παραστατικά δαπανών που έγιναν για λογαριασμό των αγοραστών, όπου μεταξύ άλλων στην του αφορούσαν ποσά ύψους 966,56€.

Σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το συνολικό τίμημα του ακινήτου που πουλήθηκε με το με αριθμ. συμβόλαιο ήταν ύψους τουλάχιστον 170.000 € και το συνολικό χρηματικό ποσό που πληρώθηκε και δεν μνημονεύθηκε στο συμβόλαιο ήταν ύψους τουλάχιστον 79.033,44€ (170.000,00€-90.000,00€-966,56€)»

Κατόπιν των ανωτέρω, η υποβληθείσα υπ' αρ. δήλωση Φ.Μ.Α. κρίθηκε ανακριβής, κατά το ποσό που διαπιστώθηκε ότι πληρώθηκε πλέον αυτού που ανεγράφη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας καθώς και των αναγνωρισθέντων δαπανών, δη κατά ποσό εκ 79.033,44€ (170.000,00€ – 90.000,00€ – 966,56€) ενώ προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές φόρου:

Υπ'αρ. /2005 δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αντικειμενική αξία ακινήτου	89.513,98	89.513,98	-
Καταβληθέν τίμημα	90.000,00	169.033,44	79.033,44
Φορολογητέα αξία ακινήτου	90.000,00	169.033,44	79.033,44
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00	1.050,00	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	6.750,00	13.863,01	7.113,01
Κύριος φόρος	7.800,00	14.913,01	7.113,01
Δημοτικός φόρος 3%	234,00	447,39	213,39
Σύνολο	8.034,00	15.360,40	7.326,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%			8.791,68
Σύνολο φόρου			16.118,08

Η υποβληθείσα δήλωση θεωρείται ανακριβής και ορθώς επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ανακρίβειας εκ 2% για κάθε μήνα από την ημερομηνία σύνταξης του αντίστοιχου συμβολαίου (χρόνος φορολογίας) έως την ημερομηνία περαίωσης του ελέγχου (ημερομηνία υπογραφής της έκθεσης ελέγχου και έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Μ.Α.), χωρίς να μπορεί το ποσοστό του πρόσθετου φόρου να υπερβεί το 120%.

Ωστόσο, το ανωτέρω ποσοστό πρόσθετου φόρου εκ 120% επιβλήθηκε επί της διαφοράς κύριου φόρου εκ 7.113,01€ επαυξημένης εσφαλμένως μετά της διαφοράς δημοτικού φόρου εκ 213,39€, δη επί συνολικού ποσού εκ 7.326,40€, αντί επί του αμιγούς κυρίου φόρου (εκ 7.113,01€). Βάσει της παρούσας απόφασης ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και το σύνολο του οφειλόμενου ποσού διαμορφώνονται ως εξής:

Υπ'αρ. δήλωση Φ.Μ.Α.			
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά

Αντικειμενική αξία ακινήτου	89.513,98	89.513,98	-
Καταβληθέν τίμημα	90.000,00	169.033,44	79.033,44
Φορολογητέα αξία ακινήτου	90.000,00	169.033,44	79.033,44
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 7%	1.050,00	1.050,00	-
Φόρος μεταβίβασης με συντελεστή 9%	6.750,00	13.863,01	7.113,01
Κύριος φόρος	7.800,00	14.913,01	7.113,01
Δημοτικός φόρος 3%	234,00	447,39	213,39
Σύνολο	8.034,00	15.360,40	7.326,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%			8.535,61
Σύνολο φόρου			15.862,01

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται το ποσό που πραγματικά κατέβαλλε για την αγορά του υπό κρίση ακινήτου. Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο η επικαλούμενη Συμπληρωματική Συγγραφή Υποχρεώσεων καθώς και το από πρωτόκολλο αποπεράτωσης συμπληρωματικών εργασιών και παραλαβής κατοικίας-περιβάλλοντος χώρου. Δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η κοινοπραξία θα αναλάμβανε τη διακόσμηση και επίπλωση της οικίας, τον εξοπλισμό του περιβάλλοντος χώρου και τη σύνδεση με τα δίκτυα κοινής ωφέλειας και θα πληρώνονταν από τους ελεγχόμενους.

Επειδή, αντέγγραφο είναι το δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που είναι σχετικό με άλλο έγγραφο, με το οποίο βεβαιώνεται διά της συμπτώσεως της βουλήσεως των συμβαλλομένων μερών, η μεταβολή, η τροποποίηση, η αναίρεση και γενικότερα η αναγνώριση ως ανίσχυρης της δικαιοπραξίας που αποδεικνύει το προγενέστερο έγγραφο. Με το αντέγγραφο δηλαδή βεβαιώνεται από τα ίδια πρόσωπα που συμβάλλονται στο αρχικό έγγραφο ή τους εκπροσώπους τους, ή ότι τα πράγματι συμφωνηθέντα είναι διαφορετικά και όχι όπως εκτίθενται στο αρχικό έγγραφο ή ότι αυτό τροποποιείται ή καταργείται.

Σκοπός, επομένως του αντεγγράφου είναι η αναγνώριση της εικονικότητας ή του ανίσχυρου της δικαιοπραξίας που είχε καταρτισθεί με το αρχικό έγγραφο. (Ορισμός που υιοθέτησε και η 322/1995 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. που έγινε δεκτή με την Υπ/Οικ.1057493/ΠΟΛ 1002/03.01.96, βλ. Ι. Φωτοπούλου, Η φορολογία μεταβιβάσεως ακινήτων, τόμος Α, σελ. 912, έκδοση 1999).

Επειδή, πρόθεση του νομοθέτη είναι να αποκτούν νομική και φορολογική ισχύ ως αντέγραφα, στοιχεία όπως οι επιταγές, συναλλαγματικές κ.τ.λ. από τα οποία προκύπτουν ακριβή στοιχεία για οικονομικές συναλλαγές που δηλώθηκαν ανακριβώς στην Εφορία, όπως για παράδειγμα οι αγορές ακινήτων, σύμφωνα με νομοθετική ρύθμιση που κατατέθηκε για το «πόθεν έσχες» με το νέο φορολογικό καθεστώς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν τίθεται θέμα αντεγγράφου και ο φόρος επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 καθώς από τον έλεγχο κατόπιν ανοίγματος λογαριασμού της κατασκευάστριας, του επίμαχου ακινήτου, κοινοπραξίας προέκυψε ότι το συμφωνηθέν τίμημα ήταν μεγαλύτερο του δηλωθέντος.

Εν προκειμένω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ουσιαστικής αβασιμότητας των ελεγκτικών διαπιστώσεων είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της ανακριβούς δήλωσης Φ.Μ.Α., βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στην συνημμένη έκθεση ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την υποχρέωση του Δημοσίου περί επαρκούς αιτιολογίας (άρθρο 64 ν.4174/13).

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 25 του Συντάγματος *“Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκηση τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.”*

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010).

Επειδή, στην παράγραφο 17, του άρθρου 72, Ν 4174/2013, ορίζεται ότι *“Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.”*

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του Ν 2523/1997 *“ 1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α)..... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης...”*.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν 2523/1997 *“Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του*

οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.”

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το ύψους του επιβαλλόμενου προστίμου ορίζεται απευθείας από τις σχετικές διατάξεις και η φορολογική διοίκηση προβαίνει στην επιβολή του με βάση τη διαπίστωση της παράβασης. Ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι η πάταξη της φοροδιαφυγής, η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Υπάρχει εύλογη σχέση μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου σκοπού. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 82 του Ν 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της με αριθμ. Δ.../...../20-09-2011 Εισαγγελικής Παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης και , “ 2. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, οι δικαστικές αρχές, οι δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, τα επιμελητήρια, οι συμβολαιογράφοι, οι υποθηκοφύλακες, οι προϊστάμενοι των κτηματολογικών γραφείων, οι οικονομικοί ή κοινωνικοί ή επαγγελματικοί φορείς ή οργανώσεις, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες παροχής πιστώσεων, οι εταιρείες μεσολάβησης στη μεταφορά κεφαλαίων, τα ιδρύματα πληρωμών, τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και τα ελληνικά ταχυδρομεία, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών, οι ενώσεις προσώπων, καθώς και κάθε άλλος επαγγελματικός φορέας ή οργάνωση, υποχρεούνται να υποβάλλουν ηλεκτρονικά στο Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται, όπως αμοιβές, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις, απαιτήσεις από δικαστικές διεκδικήσεις, στοιχεία για την παροχή αδειών άσκησης επαγγέλματος, στοιχεία λογαριασμών ενεργών ή μη, που άνοιξαν ή χρησιμοποιούνται ή έκλεισαν, στοιχεία για μεταφορές πίστωσης, εμβάσματα, άμεσες χρεώσεις, τραπεζικές επιταγές, εισπράξεις μέσω πιστωτικών καρτών, καθώς και δάνεια προς νοικοκυριά και επιχειρήσεις, κατ’ εξαίρεση των διατάξεων για το επαγγελματικό και τραπεζικό απόρρητο, καθώς και στοιχεία και πληροφορίες για ακίνητη και κινητή περιουσία, ιδίως ακίνητα, αυτοκίνητα, αεροσκάφη, πλοία ή σκάφη αναψυχής και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, καθώς και κάθε άλλου στοιχείου αναγκαίου στις διαδικασίες βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, καθώς και στις διαδικασίες του ελέγχου και των διασταυρώσεων. Η επεξεργασία προσωπικών δεδομένων για τους σκοπούς της διάταξης αυτής δεν προϋποθέτει ενημέρωση και συγκατάθεση του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται, ούτε άδεια της Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, οι μορφώτυποι ανταλλαγής τους, ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής τους και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν 4174/2013 " 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."

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: " Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)....."

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου , όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση , με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου. Συνεπώς ο υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της συζύγου το γένος και με ΑΦΜ:..... και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μεταβίβασης ακινήτου, που αφορά την υπ' αρ. δήλωση Φ.Μ.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου, επιβαλλόμενου στη διαφορά κύριου φόρου (μη προσαυξημένης με τη διαφορά δημοτικού φόρου), και κατά συνέπεια ως προς τον υπολογισμό της συνολικής διαφοράς φόρου, ως κάτωθι:

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
Αξία ακινήτου	90.000,00	169.033,44	169.033,44	-
Καταβληθέν τίμημα	90.000,00	169.033,44	169.033,44	-
Φορολογητέα αξία	90.000,00	169.033,44	169.033,44	-
Φόρος με συντ. 7%	1.050,00	1.050,00	1.050,00	-

Φόρος με συντ. 9%	6.750,00	13.863,01	13.863,01	-
Κύριος φόρος	7.800,00	14.913,01	14.913,01	-
Δημ. φόρος 3%	234,00	447,39	447,39	-
Πρόσθ.φόρος 120%	-	8.791,68	8.535,61	256,07
Σύνολο φόρου	8.034,00	16.118,08	15.862,01	256,07

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση

**Με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Μεταβίβασης
Ακινήτου:15.862,01€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).