



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Καλλιθέα, 22/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4446

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦΜ), κατοίκου, οδός, [με φορ/κή εκπρόσωπο στην Ελλάδα την (ΑΦΜ) κατοίκου, οδός] κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού €41.453,10, πλέον €49.743,72 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού €91.196,82.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη κάλυψης τεκμαρτού εισοδήματος ποσού €122.982,76 που προέκυψε από την αγορά ακινήτου στην Ελλάδα από τον προσφεύγοντα, κάτοικο εξωτερικού, κατά το έτος 2008.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, κάτοικος, με την σύζυγό του, (ΑΦΜ), η οποία εργάζεται της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το 1990 και ζει και αυτή, αλλά η φορολογική της κατοικία είναι στην Ελλάδα, στις/...../2008 αγόρασαν από κοινού (50% - 50%) ένα διαμέρισμα αντί συνολικού τιμήματος €270.000. Η σύζυγος του προσφεύγοντα υπέβαλε μόνη της στις/...../2009 την υπ' αριθμ./2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 δηλώνοντας το τεκμήριο αγοράς ακινήτου που της αντιστοιχούσε (κωδ. 735) ποσού €152.272,69, εισόδημα του έτους 2008 που απαλλάσσεται του φόρου ή φορολογείται αυτοτελώς (κωδ. 659) ποσού €63.656,50 και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (κωδ. 787) ποσού €119.710,34. Βάσει αυτών, εκδόθηκε το από/...../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα (αριθμ. ειδοπ.) με το οποίο δεν προέκυψε φόρος.

Στις/...../2011, ο προσφεύγων, κατόπιν της ΠΟΛ. 1184/2011, υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθμ. χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 στη Δ.Ο.Υ. (όπου υπάγεται η σύζυγός του), δηλώνοντας στην πρώτη σελίδα τα στοιχεία του ως υπόχρεος, τα στοιχεία της συζύγου του και τα στοιχεία της εκπροσώπου του, ήτοι της αδερφής της συζύγου του (.....) που μένει μόνιμα στην Ελλάδα. Επίσης, δήλωσε ότι υποβάλλει πρώτη φορά δήλωση φορολογίας εισοδήματος (κωδ. 327), ότι μεταβλήθηκε η περιουσιακή του κατάσταση εντός του 2008 (κωδ. 617), το τεκμήριο αγοράς ακινήτου που του αντιστοιχούσε (κωδ. 735) ποσού €153.035,75 και της συζύγου του (κωδ. 736) ποσού 153.035,75, την κάλυψη των ως άνω τεκμηρίων τους με χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κ.λπ. (κωδ. 782) ποσού €315.000 και στα πρόσωπα που συνοικούν μαζί τους και τους βαρύνουν δήλωσε τα τρία τους παιδιά. Επί της εν λόγω χειρόγραφης δήλωσης, φαίνονται να έχουν διαγραφεί τα στοιχεία της συζύγου του στην πρώτη σελίδα, τα ποσά στους κωδ. 736 και 782 που αφορούν τη σύζυγό του και τα στοιχεία των παιδιών τους, ενώ δίπλα στους κωδ. 735 και 782 εμφανίζεται μία μονογραφή. Η εν λόγω δήλωση διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ώστε να γίνει η εκκαθάριση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. καθώς ο προσφεύγων είναι κάτοικος εξωτερικού.

Με την από/...../2014 πρόσκληση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει το συμβόλαιο αγοράς ακινήτου Νο για τη δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2009. Ο προσφεύγων προσκόμισε το υπ' αριθμ. συμβόλαιο της

συμβολαιογράφου και τις από .../.../2014 επτά (7) βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος της τράπεζας συνολικού ποσού €315.000 όπου εμφανίζεται ως δικαιούχος η σύζυγός του και ως ημερομηνία εισαγωγής συναλλάγματος η .../.../2008. Με το υπ' αριθμ./2014 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., κατόπιν του από .../.../2014 αιτήματος του προσφεύγοντα, του γνωστοποιήθηκε ότι η δήλωσή του δεν μπορεί να εκκαθαριστεί με τη σύζυγό του γιατί αυτή είχε υποβάλει μόνη της δήλωση για το οικ. έτος 2009 η οποία είχε εκκαθαριστεί από τη Δ.Ο.Υ. και άρα δεν δύνατο να ληφθούν υπόψη τα ανάλογα δικαιολογητικά της. Βάσει αυτών, εκδόθηκε το από .../.../2014 εκκαθαριστικό σημείωμα (αριθμ. ειδοπ.) με το οποίο ο προσφεύγων φορολογήθηκε για τεκμαρτό εισόδημα ποσού €153.035,75 με φόρο ποσού €53.474,30.

Ο προσφεύγων προσέφυγε στην Υπηρεσία μας με την με αριθμ. πρωτ./...-...-2015 ενδικοφανή προσφυγή ζητώντας την ακύρωση του ως άνω εκκαθαριστικού σημειώματος και της ως άνω απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...-...-2015 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε αποδεκτή η ενδικοφανής προσφυγή και ακυρώθηκε το εκκαθαριστικό για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθώς η Δ.Ο.Υ. όφειλε να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία της συζύγου.

Κατόπιν της ανωτέρω απόφασης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./...-...-2015 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε η από .../.../2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Βάσει αυτής, η συνολική δαπάνη για την αγορά του εν λόγω ακινήτου (τίμημα αγοράς, φόρος μεταβίβασης ακινήτου, κ.λπ.) προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο στο ποσό των €306.349,60 το οποίο μοιράστηκε ισομερώς στον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του στο ποσό των €153.174,80 έκαστος, ενώ για την κάλυψη του εν λόγω τεκμηρίου έγιναν αποδεκτά μόνο τα ποσά που είχε δηλώσει αρχικώς η σύζυγος, ήτοι εισόδημα έτους 2008 ποσού €63.656,50 και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ποσού €119.710,34. Συνεπώς, ο προσφεύγων φορολογήθηκε για τεκμαρτό εισόδημα ποσού €122.982,76 [306.349,60 – 63.656,50 – 119.710,34].

Επί του υπ' αριθμ./...-...-2016 σημειώματος διαπιστώσεων, ο προσφεύγων απάντησε με το υπ' αριθμ./...-...-2016 υπόμνημά του προβάλλοντας ότι η εισαγωγή συναλλάγματος συνολικού ποσού €315.000 προέρχεται από το οικογενειακό τους εισόδημα που έχει νομίμως φορολογηθεί, ενώ λίγες μέρες πριν την αγορά του εν λόγω ακινήτου πήραν στεγαστικό δάνειο από τράπεζα ποσού €140.000, στοιχεία που έπρεπε να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη του τεκμηρίου. Επιπλέον, επικαλέσθηκε και την υπ' αριθμ. 1841/2015 σχετική απόφαση του ΣτΕ.

Επί του ως άνω υπομνήματος, ο έλεγχος υποστήριξε ότι η από .../.../2011 χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 αφορούσε μόνο τον προσφεύγοντα καθώς ο ίδιος είχε αποδεχθεί με την μονογραφή του τη διαγραφή των ποσών της συζύγου του και η επίκληση της εισαγωγής συναλλάγματος με την προσκόμιση των σχετικών βεβαιώσεων της τράπεζας συνεπάγεται υποβολή τροποποιητικής δήλωσης η οποία δεν μπορεί να παράγει έννομα αποτελέσματα για τη διενέργεια του ελέγχου λόγω της ήδη εκδοθείσας εντολής ελέγχου κατ' άρθρ. 18 & 19 του Κ.Φ.Δ.. Συνεπώς, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το συνολικό ποσό της εισαγωγής συναλλάγματος ύψους €315.000 προέρχεται από το

οικογενειακό εισόδημα του ίδιου και της συζύγου του το οποίο έχει φορολογηθεί και κατατέθηκε λίγες μέρες πριν την αγορά του ακινήτου σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό της συζύγου του και της αδερφής της, η οποία ορίσθηκε και ως πληρεξούσια κατά την υπογραφή του εν λόγω συμβολαίου αγοράς ακινήτου.

- Ο έλεγχος όλως αυθαιρέτως και αναιτιολόγητα λόγω της μονογραφής του έκρινε ότι η χειρόγραφη δήλωση αφορούσε μόνο τον ίδιο και όχι και τη σύζυγό του, η οποία είχε υποβάλει αρχική δήλωση στη Δ.Ο.Υ., ενώ η έγγαμη από τις/..../1989 σχέση τους ήταν ήδη γνωστή στο μητρώο από τις .../.../2003.
- Η Δ.Ο.Υ. αρχικά δεν αποδέχθηκε τις βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος (όπου εμφανιζόταν το όνομα της συζύγου και όχι το δικό του) λόγω μη αναγνώρισης της έγγαμης σχέσης του προσφεύγοντα, ενώ στον παρόντα έλεγχο αρνήθηκε να τις λάβει υπόψη γιατί εξομοιώνονται με τροποποιητική δήλωση, αλλά η από/..../2011 χειρόγραφη δήλωση ήταν κατ' ουσίαν τροποποιητική – συμπληρωματική της αρχικής της συζύγου του.
- Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1841/2015 απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι στην περίπτωση προσώπου για το οποίο δεν συντρέχει καμία από τις προϋποθέσεις που θα το καθιστούσε υποκείμενο φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα (πηγή εισοδήματος ή κατοικία στην Ελλάδα), μόνο το γεγονός ότι έχει προβεί σε δαπάνη για αγορά ακινήτου στην Ελλάδα δεν αρκεί για να εφαρμοσθεί επ' αυτού το τεκμήριο. Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν υπήρξε ποτέ κάτοικος Ελλάδος ούτε είχε εισοδήματα στην Ελλάδα και άρα, δεν θα έπρεπε να έχει εφαρμογή η φορολόγησή του βάσει του τεκμηρίου αγοράς ακινήτου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) σχετικά με το «Υποκείμενο του φόρου» όπως ίσχυε, οριζόταν ότι: «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. 2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Ε. οριζόταν ότι: «Κατά τη διάρκεια του γάμου οι σύζυγοι έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν κοινή δήλωση των εισοδημάτων τους, στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 17 και 19 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν, οριζόταν ότι:

«Άρθρο 15. Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση την τεκμαρτή δαπάνη

Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α` έως Ζ`. Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 19.

Άρθρο 17. Τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: [...] γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών [...]

Άρθρο 19. Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης, τα ποσά αυτά ιδίως είναι: [...] δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό [...] ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο [...] 5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται με τη δήλωση φόρου εισοδήματος και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του Κ.Φ.Ε. οριζόταν ότι: «1. [...] Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φάρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και: [...] ε) Όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή. [...] 2. Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. [...]».

Επειδή, η 1005428/26/0012/ΠΟΛ.1020 της 16.1/1.2.1989 απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 12 του άρθρου 5 του ν.δ. 3323/1955 (αντίστοιχης διάταξης με την παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994) καθορίζει τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.δ. 3323/1955 (που κωδικοποιήθηκαν με την ισχύουσα πλέον διάταξη του άρθρου 19 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994) και ορίζει ότι, για τα χρηματικά ποσά από την εισαγωγή συναλλάγματος το οποίο δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, υποβάλλονται από τους υπόχρεους, μαζί με την ετήσια δήλωση της φορολογίας εισοδήματος, τα εξής δικαιολογητικά: «α) δ) Το πρωτότυπο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος της αρμόδιας τράπεζας ή των ΕΛΤΑ μέσω των οποίων έχει εισαχθεί από τον δικαιούχο ελεύθερο συνάλλαγμα στην Ελλάδα, δηλαδή συνάλλαγμα το οποίο δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος. Αντί για τις μοναδικές αυτές βεβαιώσεις μπορεί να υποβληθεί, κατά περίπτωση, σχετική βεβαίωση του Τελωνείου ή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μόνον όταν τα πρωτότυπα των μοναδικών αυτών βεβαιώσεων έχουν υποβληθεί στις υπηρεσίες αυτές, ως δικαιολογητικά για τη μείωση ή απαλλαγή από δασμούς ή φόρους, που αφορούν στοιχεία για τα οποία υπολογίστηκε σε βάρος του φορολογουμένου δαπάνη της παρ. 5 αυτού του άρθρου»

Επειδή, στην 1035772/676/A0012/ΠΟΛ.1130/17.4.2002 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Καθορισμός των αποδεικτικών εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό» (Β' 540/1.5.2002), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 19 παρ. 5 του ν. 2238/1994 και έλαβε υπόψη, όπως αναφέρεται στο προοίμιό της, τις διατάξεις της 1005428/26/0012/ ΠΟΛ.1020/16.1.1989 (ΦΕΚ 76 Β) απόφασης του Υπουργού των Οικονομικών, ορίζεται ότι: «Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών. 2. Οι μοναδικές βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ.) που αποτελούσαν μέχρι την 31.12.2001 το επίσημο δικαιολογητικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, σε όσες περιπτώσεις εξακολουθούν να εκδίδονται, αποτελούν το νόμιμο παραστατικό». Ακόμα, με την επακολουθήσασα 1012349/291/A0012/ΠΟΛ.1022/11.2.2003 απόφαση του προαναφερόμενου Υπουργού, ορίστηκε μεταξύ άλλων, ότι: «Για την κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του ν. 2238/1994 με εισαγωγή συναλλάγματος από την αλλοδαπή, απαιτείται να συνυποβληθεί με τη δήλωση το πρωτότυπο αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, που εκδίδεται από την Τράπεζα, στο οποίο περιέχεται ... Επίσης, απαιτείται η συνυποβολή μοναδικών βεβαιώσεων εισαγωγής συναλλάγματος στις περιπτώσεις που αυτές εξακολουθούν να εκδίδονται ως επίσημο δικαιολογητικό (1035772/676/A0012/ΠΟΛ.1130/17.4.2002 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών)»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η από .../.../2011 χειρόγραφη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. ήταν κατ' ουσίαν αρχική δήλωση για τον ίδιο (αφού πριν την αγορά του ακινήτου δεν ήταν υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα ως κάτοικος εξωτερικού χωρίς εισοδήματα από ελληνική πηγή) και τροποποιητική – συμπληρωματική της συζύγου του, αφού τροποποιήθηκε το ποσό της δαπάνης για το ακίνητο (κωδ. 735/736) από €152.272,69 σε €153.035,75 και συμπληρώθηκε για την κάλυψη του συνολικού τεκμηρίου το πεδίο για «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές, κ.λπ.» (κωδ. 782) με το ποσό των €315.000.

Επειδή, κατά την παραλαβή το 2011 και την μετέπειτα εκκαθάριση της εν λόγω κοινής δήλωσης του προσφεύγοντα με τη σύζυγό του από τη φορολογική αρχή το 2014, δεν έπρεπε να εκκαθαριστεί χωρίς να ληφθούν υπόψη τα στοιχεία της συζύγου υπό την αιτιολογία της Δ.Ο.Υ. ότι η δική της αρχική δήλωση είχε ήδη εκκαθαριστεί από άλλη Δ.Ο.Υ., όπως αποτυπώθηκε και στην υπ' αριθμ./...-...-2015 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. (σελ.60) αναφέρεται ότι: «Έπειτα από πρόσκληση της υπηρεσίας μας, ο ελεγχόμενος αποδέχθηκε, με μονογραφή στο σώμα της δήλωσης (συν/νο στην παρούσα έκθεση), τη μη αναγραφή των ποσών των κωδικών 736: δαπάνη αγοράς ακινήτων και 782: εισαγωγής συναλλάγματος. Κατόπιν αυτού κρίνεται ότι η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος αφορούσε μόνο τον ελεγχόμενο και όχι τη σύζυγό του, η οποία υπέβαλλε αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009, στη Δ.Ο.Υ., στις .../.../2009». Από την ως άνω αιτιολογία του ελέγχου και το αντίγραφο της εν λόγω

χειρόγραφης δήλωσης όπου εμφανίζονται διαγραμμένα τα ποσά στους κωδ. 736 και 782, ενώ υπάρχει μία μονογραφή αριστερά του ποσού στον κωδ. 735 και άλλη μία αριστερά του ποσού στον κωδ. 782, **δεν προκύπτει** σε ποια πρόσκληση αναφέρεται ο έλεγχος, κατά πόσο η μονογραφή αναφέρεται στα ποσά όπως αρχικώς έχουν συμπληρωθεί από τον φορολογούμενο και τη σύζυγό του ή στη διαγραφή αυτών και το χρονικό σημείο των εν λόγω προσθηκών (μονογραφή και διαγραφή ποσών).

Επειδή, στην ίδια σελ. της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται επιπλέον ότι: «*Η προσκόμιση των βεβαιώσεων αγοράς συναλλάγματος δεν παράγει έννομα αποτελέσματα για τη διενέργεια του αυτού του ελέγχου δεδομένου ότι η επίκλησή τους συνεπάγεται υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, διότι περιέχει παράλειψη, υποβολή η οποία δεν πραγματοποιήθηκε μέχρι την ημερομηνία κοινοποίησης - γνωστοποίησης για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013)...*». Ωστόσο, το ποσό της εισαγωγής συναλλάγματος €315.000 είχε ήδη συμπληρωθεί στην από/..../2011 χειρόγραφη δήλωση, ενώ οι από/..../2014 επτά (7) βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος της τράπεζας ήταν σε γνώση του ελέγχου καθώς όπως αναφέρεται και στη σελ.59 της έκθεσης ελέγχου συνυποβλήθηκαν με το υπόμνημα του προσφεύγοντα, ενώ ήδη στην υπ' αριθμ./2014 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αναφερόταν ότι «*η δήλωσή του [φορολογούμενου] δεν μπορεί να εκκαθαριστεί με τη σύζυγό του γιατί αυτή είχε υποβάλει μόνη της δήλωση για το οικ. έτος 2009 η οποία είχε εκκαθαριστεί από τη Δ.Ο.Υ. και άρα δεν δύνατο να ληφθούν υπόψη τα ανάλογα δικαιολογητικά της*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε, ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. [...]*».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1078803 ΕΞ 2015/10.06.2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορ/κής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: «*1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 όπως ισχύει, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου*

εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να επικαλείται και να προσκομίζει στοιχεία που δεν είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις τα οποία εξετάζονται και συνεκτιμώνται από τον έλεγχο (σχετ. η ΠΟΛ 1228/15-10-2014 εγκύκλιος). 3. Τέλος τονίζεται ότι σε κάθε υπόθεση αρμόδιος να εξετάσει θέματα πραγματικά, όπως στην προκείμενη περίπτωση, που απαιτείται να ελεγχθούν και να συνεκτιμηθούν επιπρόσθετα στοιχεία που επικαλείται ο ελεγχόμενος, κατά τη διαδικασία υποβολής απόψεων, πριν την έκδοση οριστικής καταλογιστικής πράξης, είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος είχε στην κατοχή του τις βεβαιώσεις αγοράς συναλλάγματος, των οποίων η προσκόμιση δεν συνεπάγεται υποβολή νέας δήλωσης και άρα, ο έλεγχος όφειλε να αξιολογήσει αυτές τις βεβαιώσεις και να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 (πρώην άρθρου 13) του πρωτοκόλλου περί Προνομίων και Ασυλιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Απριλίου 1965 ορίζεται ότι: «*Επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών που καταβάλλει η Ένωση στους υπαλλήλους και το λοιπό προσωπικό τους, επιβάλλεται φόρος υπέρ της Ένωσης σύμφωνα με τους όρους και τη διαδικασία που καθορίζονται Οι υπάλληλοι και το λοιπό προσωπικό απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων επί των αποδοχών, μισθών και λοιπών αμοιβών, που καταβάλλονται από την Ένωση*».

Επειδή, στην υπ' αριθμ. 1049003/842/A0012/03.06.2008 διοικητική λύση της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα «*Εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό*» αναφέρεται ότι: «[...] 5. Αντίθετα, για κατοίκους Ελλάδας απαιτείται δικαιολόγηση της απόκτησης του συναλλάγματος στην αλλοδαπή. Συγκεκριμένα, η δικαιολόγηση της απόκτησης μπορεί να γίνει με την προσκόμιση αντιγράφων των φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί στο εξωτερικό ή οποιουδήποτε επίσημου στοιχείου, από το οποίο να προκύπτει η απόκτηση του στο εξωτερικό, όπως π.χ. βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθόσον πρέπει να αποδειχθεί όχι μόνο το χρονικό διάστημα της διαμονής και της εργασίας στην αλλοδαπή, αλλά και το συγκεκριμένο ποσό του εισοδήματος που αποκτήθηκε κατά το χρονικό διάστημα που ο φορολογούμενος ήταν κάτοικος στην αλλοδαπή. 6. Τέλος, επειδή το θέμα σας συνδέεται άμεσα με πραγματικά περιστατικά, εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. του φορολογουμένου».

Επειδή, εν προκειμένω, η σύζυγος του προσφεύγοντα, όπως προκύπτει από τις από .../.../2016 βεβαιώσεις του της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εργάζεται της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως μόνιμη υπάλληλος από την .../.../1990 και βάσει των ως άνω οριζομένων του άρθρου 12 του Πρωτοκόλλου περί προνομίων και ασυλιών που προσαρτάται στη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση, στη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και στη Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Ατομικής Ενέργειας (Ε.Κ.Α.Ε.), οι αποδοχές της απαλλάσσονται από την επιβολή εσωτερικών φόρων.

Επειδή, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2016 ΕΜΠ/.....-2016 έγγραφο της Υπηρεσίας μας ζητήθηκε από την κα, σύζυγο του προσφεύγοντα, να δικαιολογήσει το ποσό της εισαγωγής συναλλάγματος, επί του οποίου κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2016 ΕΜΠ/.....-2016 υπόμνημα του προσφεύγοντα και της συζύγου του

με συνημμένα α) ακριβή αντίγραφα των από/....../2016 βεβαιώσεων αποδοχών της κας από της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα έτη 2000 – 2005 όπου εμφανίζονται οι μικτές αποδοχές της, οι συνολικές κρατήσεις συμπεριλαμβανομένων και των φόρων που της παρακρατούνταν και οι καθαρές αποδοχές της και β) στοιχεία για τις κινήσεις των τραπεζικών λογ/σμών της, τα οποία ήταν ήδη στη διάθεσή μας και συγκεκριμένα στο φάκελο της υπόθεσης από την προηγούμενη υπ' αριθμ./....../-2015 ενδικοφανή τους προσφυγή.

Επειδή, από τις ως άνω βεβαιώσεις αποδοχών προκύπτει ότι η σύζυγος του προσφεύγοντα είχε καθαρές αποδοχές ποσού €54.459,98 για το 2000, €57.155,50 για το 2001, €62.997,14 για το 2002, €70.926,70 για το 2003, €63.389,78 για το 2004 και €62.418,37 για το 2005, ήτοι συνολικού ποσού €371.346,87 για το χρονικό διάστημα 2000 – 2005. Να σημειωθεί ότι οι καθαρές αποδοχές της ποσού €58.895,98 για το 2006, ποσού €61.853,32 για το 2007 και ποσού €63.356,50 για το 2008, βάσει της από/....../2010 βεβαίωσης αποδοχών της, είχαν ήδη χρησιμοποιηθεί ως εισόδημα του τρέχοντος έτους (2008) και ως ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2007 και 2006) από την κα για την κάλυψη του δικού της τεκμηρίου αγοράς του ακινήτου με τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχαν υποβληθεί στη Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με τις από/....../2014 και υπ' αριθμ.,,,,, και Βεβαιώσεις Αγοράς Συναλλάγματος της τράπεζας (κατ/μα) [τα πρωτότυπα των οποίων τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.] αποδεικνύεται ότι στις/....../2008 πραγματοποιήθηκε η εισαγωγή συναλλάγματος συνολικού ποσού €315.000 όπου εμφανίζεται ως δικαιούχος η σύζυγος του προσφεύγοντα. Επιπλέον, με τα από/....../2015 και/....../2015 υπομνήματα της συζύγου προς την Υπηρεσία μας, κατά την εξέταση της προγενέστερης υπ' αριθμ./....../-2015 ενδικοφανούς προσφυγής, είχαν προσκομισθεί αντίγραφα της κίνησης του τραπεζικού λογ/σμού με IBAN που τηρούσε στην τράπεζα στο και ανήκε στη σύζυγο του προσφεύγοντα, όπου εμφανίζονται στις/....../2008 επτά (7) χρεώσεις του λογ/σμού ισόποσες των σχετικών βεβαιώσεων εισαγωγής συναλλάγματος. Αντιστοίχως, προσκομίσθηκαν οι κινήσεις του κοινού τραπεζικού λογ/σμού της συζύγου και της αδερφής της στην με IBAN όπου εμφανίζονται στις/....../2008 οι επτά (7) ισόποσες πιστώσεις του λογ/σμού συνολικής αξίας €315.000.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η εισαγωγή συναλλάγματος συνολικού ποσού €315.000 στο όνομα της συζύγου του προσφεύγοντα που πραγματοποιήθηκε στις/....../2008 δικαιολογείται πλήρως από τα ετήσια φορολογημένα στην αλλοδαπή εισοδήματά της για τα έτη 2000 – 2005 ως εργαζόμενη της Ευρωπαϊκής Ένωσης από το 1990 και όπως αυτό δηλώθηκε στην από/....../2011 χειρόγραφη κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2009 δύναται να καλύψει και το εναπομείναν κατά τον έλεγχο τεκμαρτό εισόδημα του προσφεύγοντα συζύγου της ποσού €122.982,76.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και την ακύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
βάσει των ανωτέρω.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2009 - Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Εισόδημα απαλλασσόμενο ή αυτοτελώς φορολογητέο	63.656,50	63.656,50		63.656,50	
Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών	119.710,34	119.710,34		119.710,34	
Χρηματικά ποσά από εισαγωγή συναλλάγματος	315.000,00	0,00		315.000,00	
Τεκμαρτή δαπάνη	306.071,50	306.349,60		306.349,60	
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	122.982,76	122.982,76	0,00	0,00
Φόρος		41.453,10	41.453,10	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		49.743,72	49.743,72	0,00	0,00
Σύνολο	0,00	91.196,82	91.196,82	0,00	0,00

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**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 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).