



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

Θεσσαλονίκη 14/07/2016

Αριθμός απόφασης: 842

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45 - Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 πδ 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του- ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά των αριθμ.: α)**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ/κής περιόδου 2008) β)**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ/κής περιόδου 2009) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις αριθμ: α)**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ/κής περιόδου 2008) β)**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ/κής περιόδου 2009) του προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του- 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 αριθμ.**2016** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2008 έως 31.12.2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 8.177,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 9.812,40 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού **17.989,40** ευρώ.

2) Με την αριθμ.**2016** Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου από 01.01.2009 έως 31.12.2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.750,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 2.100,00 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού **3.850,00** ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων Ν. 2238/94 διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009 από τη Δ.Ο.Υ., σε συνάρτηση με την με ημερομηνία θεώρησης**2015** και αριθμό υπόθεσης (...../2014) πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2238/94 του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ Δ/ΝΣΗ ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ-ΘΡΑΚΗΣ) και το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών μετά την αριθμ.**2010** εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε στα οικ. έτη 2009 και 2010 **προσαύξηση περιουσίας** από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94 όπως ισχύει, που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος, όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως

ακολουθως:

ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ Ή ΜΗ ΔΙΑΡΚΗ Ή ΜΗ ΣΤΑΘΕΡΗ ΠΗΓΗ –άρθρο 48§3 Ν. 2238/94		
A/A	ΟΙΚ. ΕΤΗ - ΧΡΗΣΕΙΣ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
1	Οικονομικό έτος 2009 - (χρήση 2008)	22.100,00 €
2	Οικονομικό έτος 2010 - (χρήση 2009)	5.000,00 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους :

1) Έλλειψη σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας , και εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 61-63 του Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994) , 13& 2γ' και 65 του Κ.Τ.Χ., ως επίσης και των διατάξεων των άρθρων 1§2 του Ν. 2523/1997 καθόσον

α) οι διαφορές στους οικείους λογαριασμούς για τα έτη 2008 και 2009 καλύπτονται

β) οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν παραθέτουν στο σώμα τους συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που να στοιχειοθετούν την επιβολή δυσμενών μέτρων

2) Δεν προηγήθηκε κλήση προς ακρόαση, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 6 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999)

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στο άρθρο 23 Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή στο άρθρο 66 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

...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 με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94, «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την

απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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».

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 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.** **4.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Επειδή, περαιτέρω, 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 στο άρθρο 17 του 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....»

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

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ12Α 1164337 εξ 2014/11-12-2014 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών , Γ.Γ.Δ.Ε., Δ/σης Εφαρμογής Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας και Ελέγχου με θέμα **Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)** ορίζεται ότι «4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ.: **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας” ορίζεται ότι: «... 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε

ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση 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 εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ και των ερμηνευτικών εγκυκλίων, κρίσιμος παράγοντας δεν είναι ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ ανάληψης/είσπραξης και κατάθεσης, αλλά εάν τα αναληφθέντα ποσά του προσφεύγοντα και της συζύγου του, υπερκάλυπταν τις δαπάνες των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. σε σημείο που να δικαιολογούν και τις συγκεκριμένες καταθέσεις. Και αυτό διότι μόνον σε αυτή την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί ότι πρόκειται 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.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016 έκθεση μερικού επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων φύλλων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, αναγράφονται δε σ' αυτήν οι διατάξεις εκείνες, που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, διέπεται δε αυτή από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου, ο προβαλλόμενος λόγος περί έλλειψης σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακαταθέσεις μέρους αυτών» **δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία.**

Από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή και τα στοιχεία που κατέθεσε με την προσφυγή, τα στοιχεία για τις αναλήψεις που έγιναν από αυτόν και την σύζυγό του από τους λογαριασμούς τους, τα αμφισβητούμενα από τον προσφεύγοντα ποσά των καταθέσεων που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας αναλύθηκαν και εξετάστηκαν ανά περίπτωση και ανά διαχειριστική περίοδο (και επιμέρους περιόδους) και **γίνονται αποδεκτές μόνο οι παρακάτω αναλήψεις και επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών**, που πραγματοποιήθηκαν σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα

Διαχειριστική Περίοδος 1-1/31-12-2008

Επειδή όπως προκύπτει από την κίνηση της με αριθμό κάρτας της τράπεζας η οποία εκδόθηκε την2008 και είχε πιστωτικό όριο 10.000,00 ευρώ άτοκο για δύο μήνες πραγματοποιήθηκε ανάληψη ποσού 5.900,00 ευρώ την 04/04/2008 και κατάθεση την ίδια μέρα στον λογαριασμό της Τράπεζας ποσού 5.000,00 ευρώ, ήτοι ποσού μικρότερου αυτού των αναλήψεων, την ίδια μέρα από την αντίστοιχη κατάθεση που θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως πρωτογενή κατάθεση. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίου, αποδεχόμαστε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι **το ποσό των 5.000,00€ δεν αποτελεί πρωτογενή κατάθεση.**

Κατόπιν των ανωτέρω, τα αποτελέσματα για τις κρινόμενες χρήσεις διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Χρήση	2008	2009
Καταθέσεις που χαρακτηρίστηκαν Πρωτογενείς από τον έλεγχο	22.100,00	5.000,00
Ποσά που δικαιολογούνται με το ως άνω σκεπτικό	5.000,00	0
Τελικό ποσό πρωτογενών καταθέσεων	17.100,00	5.000,00
Προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται δυνάμει του άρθρου 48§3 Ν. 2238/94	17.100,00	5.000,00

Επειδή για τους προαναφερθέντες λόγους και δεδομένου ότι ο προσφεύγων, ο οποίος έφερε το βάρος απόδειξης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του Ν.2238/94 και την ΠΟΛ1095/2011 σε συνδυασμό και με το άρθρο 65 του ΚΦΔ δεν προσκόμισε επαρκή, ούτε νέα αποδεικτικά στοιχεία προς ενίσχυση των υπόλοιπων ισχυρισμών του (καταθέσεων τρίτων και ποσού 12.100,00 της συζύγου του), αυτοί πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: «

1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα

αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις2016 το αριθμ.2016 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.2016 έγγραφο υπόμνημα του. Στη συνέχεια και εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του- ΑΦΜ και:

Α) την τροποποίηση της αριθμ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2008 έως 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009)

Β) την επικύρωση της αριθμ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2009 έως 31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010)

1. Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση :

Χρήση	Ποσά που αποτελούν προσαύξηση βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάση την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2008	22.100,00 €	5.000,00 €	17.100,00 €
2009	5.000,00 €	0 €	5.000,00

A1) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2009 βάσει της παρούσας απόφασης

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2008 (Οικ. Έτος 2009)		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ σε €	ΣΥΖΥΓΟΣ σε €
Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες	36.993,37	20.828,21
Εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα	770,00	
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων		11.121,56
Προσαύξηση περιουσίας της <u>παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994</u>	17.100,00	
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει παρούσας απόφασης	54.863,37	31.949,77
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 Ν. 2238/94	420,07	355,40
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με την παρούσα απόφαση	54.443,30	31.594,37

A2) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης**ΧΡΗΣΗΣ 2008 (Οικ. Έτος 2009)**

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Φόρος κλίμακας του υπόχρεου	7.037,02	15.214,02	13.364,02	1.850,00
Φόρος κλίμακας της συζύγου	5.449,92	5.449,92	5.449,92	0,00
Μειώσεις φόρου του υπόχρεου	880,46	880,46	880,46	0,00
Μειώσεις φόρου της συζύγου	756,46	756,46	756,46	0,00
Φόρος που αναλογεί του υπόχρεου	6.156,56	14.333,56	12.483,56	1.850,00
Φόρος που αναλογεί της συζύγου	4.693,46	4.693,46	4.693,46	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε του υπόχρεου	6.506,84	6.506,84	6.506,84	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε της συζύγου	2.381,64	2.381,64	2.381,64	0,00
Μείωση φόρου	5,25	5,25	5,25	0,00
Προκαταβολή φόρου της συζύγου	199,76	199,76	199,76	0,00
Ποσό φόρου αρχικής Δήλωσης		2.166,55	2.166,55	
Υπόλοιπο φόρου	2.166,55	8.177,00	6.327,00	1.850,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		9.812,40	7.592,40	2.220,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.166,55	17.989,40	13.919,40	4.070,00

A1) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2010 βάσει της παρούσας απόφασης

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2009 (Οικ. Έτος 2010)		
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ σε €	ΣΥΖΥΓΟΣ σε €
Εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες	38.198,48	21.316,31
Εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα	250,00	
Προσαύξηση περιουσίας της <u>παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994</u>	5.000,00	
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει παρούσας απόφασης	43.448,48	21.316,31
Μείον Εκπτώσεις άρθρου 8 Ν. 2238/94	427,10	286,79
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα με την παρούσα απόφαση	43.021,38	21.029,52

A2) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Φόρος κλίμακας του υπόχρεου	6.807,48	8.557,48	8.557,48	0,00
Φόρος κλίμακας της συζύγου	2.257,38	2.257,38	2.257,38	0,00
Μειώσεις φόρου του υπόχρεου	393,86	393,86	393,86	0,00
Μειώσεις φόρου της συζύγου	393,86	393,86	393,86	0,00
Φόρος που αναλογεί του υπόχρεου	6.413,62	8.163,62	8.163,62	0,00
Φόρος που αναλογεί της συζύγου	1.863,52	1.863,52	1.863,52	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε του υπόχρεου	6.407,90	6.407,90	6.407,90	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε της συζύγου	2.526,50	2.526,50	2.526,50	0,00
Επιστρεφόμενο Ποσό		647,82	647,82	
Μείωση φόρου	9,53	9,53	9,53	0,00
Διαφορά συμψηφισμού	0,09	0,09	0,09	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-647,82	1.750,00	1.750,00	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		2.100,00	2.100,00	0,00
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	-647,82	3.850,00	3.850,00	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη του

Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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