



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 17.06.2016

Αριθμός απόφασης: 656

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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 αριθ. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, της υπ' αριθ. οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 Ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 , της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 8 Ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φ.π. (άρθρου 29 ν. 3986/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 , την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 Ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 , την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 8 Ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φ.π. (άρθρου 29 ν. 3986/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 76.090,17 € , πλέον 91.308,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 167.398,37 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 11.501,86 € , πλέον 13.802,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 25.304,09 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 28.752,48 € , πλέον 34.502,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 63.255,46 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 48.492,23 € , πλέον 58.190,68 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 106.682,91 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 19.581,83 € , πλέον 23.498,20 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 43.080,03 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 4.874,66 € , πλέον 5.362,13 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 10.236,79 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς άρθρου 18 Ν. 3758/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 3.000,00 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 Ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 1.064,79 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης φ.π. (άρθρου 29 ν. 3986/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού 365,80 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε με αφορμή την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου με αρ. υπόθεσης/2013 (αρ. εντολής ελέγχου/2013) του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), Περιφερειακή Διεύθυνση Οικονομικού Εγκλήματος Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, Τμήμα Ερευνών, στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου, ο οποίος ξεκίνησε ύστερα από

δημοσιεύματα στον τύπο, τα οποία ανέφεραν ότι σε Τράπεζα στη δρούσε παρατραπεζικό κύκλωμα.

Το ως άνω κύκλωμα χορηγούσε δάνεια σε πελάτες της Τράπεζας, χωρίς να τηρούνται οι νόμιμες διαδικασίες, πριν αλλά και μετά τη χορήγησή τους, και ότι για τη λήψη των δανείων μεσολαβούσαν διάφορα άτομα, τα οποία αποκόμιζαν χρηματικό όφελος από αυτή τους τη μεσολάβηση. Εν συνεχεία και αφού προηγήθηκε καταγγελία ενός εκ των δανειοληπτών σε βάρος του προσφεύγοντα, το Σ.Δ.Ο.Ε. δέχθηκε σχετική Εισαγγελική Παραγγελία για περαιτέρω έρευνα βάσει της οποίας προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις με μορφή μετρητών, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις εν λόγω χρήσεις.

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

- 1) Οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που εξέδωσε η Δ.Ο.Υ., θεμελιώνονται στο άρθ. 48 παρ. 3 του ν. 2238/94, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθ. 15 του ν. 3888/2010. Η εν λόγω νέα ουσιαστικού (και όχι διαδικαστικού δικαίου) διάταξη, που άρχισε να ισχύει από 30-9-2010, οπότε και δημοσιεύτηκε ο ν. 3888/2010 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εφαρμόζεται μόνο για την προσαύξηση περιουσίας που δημιουργήθηκε από την ως άνω ημερομηνία (30-9-2010) και εφεξής και δεν δύναται να εφαρμοσθεί για προηγούμενα της έναρξης ισχύος της γεγονότα. Συνεπώς, ενόψει του γεγονότος ότι η εν λόγω ρύθμιση είναι μεταγενέστερη της αποδιδόμενης σε βάρος του δήθεν αδικαιολόγητης επαύξησης της περιουσίας του κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους από 1.1.2005 έως 31.12.2010, δεν επιτρέπεται να τύχει εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, με συνέπεια να είναι μη νόμιμες οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στο σύνολό τους.
- 2) Η φορολογική αρχή όλως αορίστως και χωρίς καμία επαρκή αιτιολογία, θεώρησε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε εισοδήματα, χωρίς να εξεταστούν άλλα κρίσιμα μεγέθη της ατομικής του περιουσίας, οι εκθέσεις δεν περιλαμβάνουν εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, συνεπώς η φορολογική διοίκηση παραβίασε τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.
- 3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, παρουσιάζουν σοβαρές αποκλίσεις σε σχέση με τις εκθέσεις ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου για τη χρήση 2007 οι διαφορές στη φορολογία εισοδήματός του ανέρχονται στο ποσό των 46.629,94 € ενώ στην υπ' αριθ. οριστική πράξη η διαφορά ανέρχεται στο ποσό των 71.314,74 € . Αντίστοιχα για τη χρήση του έτους 2009 στην έκθεση ελέγχου οι διαφορές στη φορολογία του ανέρχονται στο ποσό των 39.027,76 € και στην υπ' αριθ. οριστική πράξη στο ποσό των 51.021,04 € . Συνεπώς οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις δέον όπως ανακληθούν, διότι δεν έχουν κανένα νομικό και πραγματικό έρεισμα, ούτε καν στις εκθέσεις ελέγχου.

- 4) Οι προσβαλλόμενες πράξεις ουδόλως συμπεριέλαβαν στοιχεία, τα οποία επικαλέστηκε στα σημειώματα εξηγήσεών του, ουδόλως εκτιμήθηκαν, παρά το γεγονός ότι μέσω αυτών, υπήρξε πλήρης δικαιολόγηση της ανακύψασας διαφοράς μεταξύ των τραπεζικών του καταθέσεων και των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.
- 5) Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο α', όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «**Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί** σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 της ΠΟΛ. 1095/2011, η οποία αναφέρεται στην ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.»

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. 3 εδάφιο β' του ανωτέρω νόμου, το οποίο προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175) και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, από 30.9.2010 και μετά, ορίζεται ότι : «*Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση*».

Επειδή, η παράγραφος 2 της ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010» ορίζει ότι : «Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος της 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 παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά».

Επειδή, ως γίνεται δεκτό παγίως από τη νομολογία (ΣτΕ 4340/1983, 1296/1991, 3201/1996, 2612/1997), ο συνταγματικός νομοθέτης, επιτάσσοντας να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη στην επιλογή του κατάλληλου φορολογικού συστήματος για την εξακρίβωση της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας των φορολογουμένων και την επιβάρυνση αυτών αναλόγως των δυνάμεών τους, ακόμα και με τη θέσπιση φορολογικών τεκμηρίων, αρκεί να είναι μαχητά, δηλαδή να προβλέπεται, σε κάθε περίπτωση, η δυνατότητα του φορολογούμενου να προσκομίσει αντίθετες αποδείξεις. Γίνεται δε δεκτό, ότι με τα τεκμήρια δεν επιβάλλεται φόρος επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά καθιερώνεται ειδική μέθοδος εξεύρεσης υπαρκτής μεν αλλά μη εμφανούς φορολογητέας ύλης (ΣτΕ 4897/1987).

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι με τις ανωτέρω, ουσιαστικού δικαίου, διατάξεις του εδαφίου α' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 θεσπίζεται νομίμως τεκμήριο για την ύπαρξη εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, σε περίπτωση διαπίστωσης εισοδήματος, του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης («εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4»). Με τις διαδικαστικού δικαίου διατάξεις του εδαφίου β' καθορίζεται ρητά το βάρος απόδειξης, στις περιπτώσεις που από τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη αυτού του είδους εισοδήματος ως προσαύξησης περιουσίας, κατοχυρώνοντας το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, προκύπτει ότι η νομική βάση επιβολής φόρου εισοδήματος σε προσαύξηση περιουσίας έγκειται στις ουσιαστικού δικαίου διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 εδ. α' του Ν. 2238/1994, οι οποίες έχουν εφαρμογή από την έναρξη ισχύος του Ν. 2238/1994 και θέμα αναδρομικότητας δεν τίθεται. Τα χρονικά δε όρια της εξουσίας της φορολογικής αρχής για έλεγχο της υπόθεσης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις καθορίζονται από τη φορολογική παραγραφή. Αναφορικά με τη θεσπισθείσα διά του Ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (διάταξη, ως προαναφέρθηκε διαδικαστικού και όχι ουσιαστικού δικαίου), η συνταγματική αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων δεν ισχύει για τις διαδικαστικού και δικονομικού δικαίου ρυθμίσεις (ΣτΕ 2164/1988, 2155/1989,

1277/1996) (βλ. Φορολογικό Δίκαιο, Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, εκδόσεις Σάκκουλα, 2014, σελ. 163).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η κρίση περί συνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010 *ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.*

Επειδή, περαιτέρω από την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) προκύπτει ότι η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση, όπως η παρούσα, στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελεύθερο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου αποδεικνύει τους λόγους για τους οποίους θεώρησε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε εισοδήματά του και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις. Ειδικότερα, στον ισχυρισμό ότι:

α) στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αθροίστηκαν τα ίδια χρηματικά ποσά, που έμπαιναν και έβγαιναν καθημερινώς ή σε διάρκεια ολίγων ημερών μεταξύ της κατάθεσης και της ανάληψης, ο έλεγχος επισημαίνει ότι όπου υπήρχε εντός ολίγων ημερών ανάληψη και στη συνέχεια κατάθεση του ίδιου χρηματικού ποσού ή μέρους του, αυτό δεν υπολογίστηκε ως πρωτογενής κατάθεση και δεν καταλογίσθηκε,

β) μεγάλο μέρος των χρημάτων που διακινήθηκαν μέσω των τραπεζικών λογαριασμών του, ήταν χρήματα των γονιών του και δη του πατέρα του, ο οποίος του είχε αναθέσει λόγω της ιδιότητάς του ως τραπεζικού υπαλλήλου να ασκεί πράξεις διαχείρισης των οικονομικών του, ο έλεγχος επισημαίνει ότι δεν υπάρχουν στοιχεία πλην της δικής του προφορικής μαρτυρίας, που να αποδεικνύουν κάτι τέτοιο,

γ) μεγάλο μέρος των χρημάτων που διακινήθηκαν μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών σχετιζόνταν με χρήματα που έλαβε από δάνεια κατά καιρούς από την τράπεζα στην οποία εργαζόταν και από πιστωτικές κάρτες με τις οποίες είχε τη δυνατότητα να προβαίνει σε αναλήψεις χρημάτων, τα οποία στη συνέχεια κατέθετε σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο έλεγχος επισημαίνει ότι ποσό 50.000,00 € που αφορά δανειακή σύμβαση ανοιχτού δανείου με χρήση πιστωτικών καρτών του έτους 2009 (κατάθεση ποσών στον υπ' αριθ. λογαριασμό), γίνεται αποδεκτό, ενώ οι δανειακές συμβάσεις που συνήφθησαν πριν από το υπό έρευνα χρονικό διάστημα, δηλαδή τα έτη 2005 έως και 2010, δεν γίνονται αποδεκτές, καθώς για την αποπληρωμή των δανείων απαιτείται ανάληψη ποσών και όχι κατάθεση από τον λογαριασμό (.....) και ο έλεγχος έχει υπολογίσει μόνο τις καταθέσεις,

δ) κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και πριν από αυτό πραγματοποιήθηκαν οικοδομικές – επισκευαστικές εργασίες σε ακίνητά του και εξ' αιτίας αυτών βρισκόταν σε οικονομική ετοιμότητα προκειμένου να ανταποκρίνεται στα έξοδα των εργασιών αυτών αι την πληρωμή των τεχνικών συνεργείων, ο έλεγχος επισημαίνει ότι η όποια κίνηση των λογαριασμών του σ' αυτή την περίπτωση θα αφορούσε αναλήψεις ποσών προκειμένου να εξοφλεί τις υποχρεώσεις και όχι καταθέσεις,

ε) για τις καταθέσεις στους λογαριασμούς των ποσών από εκμίσθωση ακινήτων του σε τακτά χρονικά διαστήματα, ο έλεγχος επισημαίνει ότι ορθώς υπολογίστηκαν τα ανωτέρω ποσά από εκμίσθωση ακινήτων, καθώς ούτως ή άλλως ήταν υποχρεωμένος να τα δηλώνει στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός του,

στ) μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών διακινήθηκε το σύνολο των χρημάτων που έλαβε ο πατέρας του από πώληση ακίνητης περιουσίας του στο, ο έλεγχος επισημαίνει ότι για τη μοναδική πώληση ακινήτου του πατέρα του, για το υπό έρευνα χρονικό διάστημα, με αναγραφόμενη στο συμβόλαιο εμπορική και αντικειμενική αξία 18.850,16 € υφίσταται κατάθεση ποσού 103.000,00 € στον υπ' αριθ. λογαριασμό ταμειευτηρίου του πατέρα του, με αιτιολογία κατάθεσης «εξόφληση τιμήματος αγοράς», συνεπώς δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός του ότι τα χρήματα διακινήθηκαν μέσω δικών του τραπεζικών λογαριασμών,

ζ) δεν αυξήθηκε η προσωπική του περιουσία και ότι στο τέλος κάθε φορολογικής χρήσης οι τραπεζικοί του λογαριασμοί ήταν σχεδόν μηδενικοί, ο έλεγχος επισημαίνει ότι η μη ύπαρξη υπολοίπου στο τέλος του έτους στους λογαριασμούς, δεν σημαίνει αυτόματα και ότι τα χρήματα δεν βρίσκονται κάπου αλλού ή ότι δεν έχει γίνει ανάλωσή τους, επαναλαμβάνοντας ότι υπολογίστηκαν προς καταλογισμό μόνο οι πρωτογενείς καταθέσεις, που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα,

η) ουδόλως η φορολογικά αρχή έλαβε υπόψη της, την ιδιότητά του ως διευθυντή τραπεζικού υποκαταστήματος, εξαιτίας της οποίας πολλές φορές έκανε καταθέσεις και αναλήψεις χρηματικών ποσών, ακόμη και για μικρά ποσά, προς διευκόλυνση των αναγκών της στενής και της ευρύτερης οικογένειάς του, ακόμη και φίλων, επισημαίνεται ότι ο παρών ισχυρισμός παρελκυστικά προβάλλεται καθώς δεν αποδεικνύεται, πλην της δικής του μαρτυρίας, και ούτε συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, συνεπώς είναι απορριπτέος.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο στο υπ' αριθ./.....2014 υπόμνημα (σημείωμα εξηγήσεων) που κατέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ , όσο στο υπ' αριθ./.....2015 σημείωμα εξηγήσεων που κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. , όσο και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του επαναλαμβάνει τους ίδιους ισχυρισμούς, δίχως να επικαλείται νέα στοιχεία που θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν το ύψος της αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και τις οικείες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος α) για τη χρήση 2007 τόσο η διαφορά από τα ελευθέρια επαγγέλματα βάσει της έκθεσης ελέγχου όσο και βάσει της υπ' αριθ./.....2016 οριστικής πράξης είναι 71.314,73 € , ενώ η διαφορά στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων οφείλεται στην καταβολή μετρητών ύψους 24.684,80 € για αγορά ακινήτου στη χρήση 2007 (σχετ. η παρ. 4 και 8 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011) και β) για τη χρήση 2009 τόσο η διαφορά από τα ελευθέρια επαγγέλματα βάσει της έκθεσης ελέγχου όσο και βάσει της υπ' αριθ./.....2016 οριστικής πράξης είναι 51.021,04 € , ενώ η διαφορά ύψους 11.993,28 € στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων οφείλεται στο ότι το Σ.Δ.Ο.Ε. έλαβε υπόψη του το μικτό εισόδημα και όχι το καθαρό εισόδημα που έλαβε υπόψη της η Δ.Ο.Υ. και το οποίο πραγματικά καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα, το οποίο είναι και το ορθό, συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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, σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζεται 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, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του Ν. 4098/2012 ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»

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

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για την υπό κρίση υπόθεση δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων διότι είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου έρευνας και επεξεργασίας από το ΣΔΟΕ πριν από τις 31/12/2013 .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006

Διαφορά φόρου	76.090,17€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	91.308,20€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	167.398,37€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

Διαφορά φόρου	11.501,86€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	13.802,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.304,09€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Διαφορά φόρου	28.752,48€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	34.502,98€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.255,46€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2009**

Διαφορά φόρου	48.492,23€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	58.190,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	106.682,91€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2010**

Διαφορά φόρου	19.581,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	23.498,20€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.080,03€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2011**

Διαφορά φόρου	4.874,66€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.362,13€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.236,79€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εφάπαξ εισφοράς
άρθρου 18 ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008**

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.000,00€
----------------------------	------------------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς άρθρου 5 ν.
3833/2010 οικονομικού έτους 2010**

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.064,79€
----------------------------	------------------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης
φ.π. (άρθρου 29 ν. 3986/2011) οικονομικού έτους 2011**

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	365,80€
----------------------------	----------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).