



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 28-4-2016

Αριθμός απόφασης:1605

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των α) υπ' αριθ. /30-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000), β) υπ' αριθ. /30-11-

2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2004), γ) υπ' αριθ./30-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005) και δ) υπ' αριθ./30-11-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2006) λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, όλων εκδοθέντων από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την ενδικοφανή προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αρ./30-11-2015,/30-11-2015,/30-11-2015 και/30-11-2015 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-11-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επί της από 18-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής 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: α) την υπ' αριθ./30-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 39.825,03 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 47.790,04 ευρώ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, β) την υπ' αριθ./30-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2004) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 2.284,12 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 2.740,94 ευρώ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, γ) την υπ' αριθ./30-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2005) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 1.043,23 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 1.251,88 ευρώ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης και δ) την υπ' αριθ./30-11-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2006) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε επιπλέον φόρος εισοδήματος ποσού 5.602,70 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 6.723,24 ευρώ

Η διαφορά φόρου καταλογίστηκε κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή η αιτία, της παρ. 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) φορολογητέου ποσού στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2000 ποσού 32.106.043 δρχ ή 94.221,70 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004 ποσού 9.400,00 ευρώ, στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2005 ποσού 5.000,00 ευρώ και στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2006 ποσού 19.507,11 ευρώ, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων που διενεργήθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (και τους ορισμένους από αυτόν υπαλλήλους) στην συνέχεια της Α.Β.Μ.Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελίας του

Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της με αρ./**2013 παραγγελίας**, για τους σκοπούς της οποίας εκδόθηκε η με αρ./30-3-2015 εντολή ελέγχου.

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

Κατ' ουσία αβάσιμο του καταλογισμού,

«παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου»,

«παράνομη φορολόγηση των εισοδημάτων από αφανείς πηγές για τις ελεγχόμενες χρήσεις» και το «βάρος της απόδειξης που έφερε η φορολογική αρχή» και

«εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων για τις έμμεσες τεχνικές».

Ως προς το κατ' ουσία αβάσιμο του καταλογισμού

Η Υπηρεσία μας, με το με Α.Π. ΔΕΔ ΕΞ 2016 ΕΜΠ /2-3-2016 έγγραφο «**ΚΛΗΣΗ ΓΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΓΓΡΑΦΗ ΑΚΡΟΑΣΗ**», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 § 2, 3,5,6 της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 , ζήτησε στον προσφεύγοντα να προσκομίσει: **1.** Κίνηση του λογαριασμού πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς για το διάστημα από 31-12-1999 έως 15-01-2000 από την οποία να προκύπτει και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού 31-12-1999 και η μεταφορά του,

2. Αποδεικτικά στοιχεία προέλευσης του κατατεθειμένου ποσού των 14.740.201 δρχ στον λογαριασμότης Αγροτικής Τραπέζης (νυν Πειραιώς), επισημαίνοντάς του, ότι ελέγχεται για την συγκεκριμένη κατάθεση και όχι για το υπόλοιπο την 31-12-1999 του λογαριασμού αυτού το οποίου προσκόμισε.

Όσον αφορά το κατατιθέμενο ποσό των 13.035.842 δρχ, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ 2016 ΕΜΠ,23-3-2016 έγγραφο προσκόμισε για την δικαιολόγηση της από 14-1-2000 κατάθεσης αυτής στον με αρ.λογαριασμό, πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς: α) την από 8-3-2016 **ΚΙΝΗΣΗ ΥΠΟΛΟΙΠΩΝ** του λογαριασμού πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς, από την οποία προκύπτει την 14-1-1999 ότι υπήρχε κατατεθειμένο ποσό (το οποίο κατά πάσα πιθανότητα προέκυψε ως πίστωση στον λογαριασμό αυτόν την 8-1-1999 διότι την ημερομηνία αυτή εμφανίζεται μόνον ως αξίας valeur το ποσό αυτό), καθώς και ότι την 14-1-2000 το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού ήταν μηδενικό. β) η κίνηση της 14-1-2000 του λογαριασμού πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς από την οποία προκύπτει ότι την 14-1-2000 έγινε «πληρωμή» ποσού 13.035.842 δρχ από τον λογαριασμό αυτόν με πίστωση του με αρ. λογαριασμού με το ποσό αυτό. Από τα παραπάνω έγγραφα προκύπτει ή αδιάλειπτη ύπαρξη του ποσού των 12.000.000 δρχ στον λογαριασμό (κοινό μεταξύ του προσφεύγοντος και της αδελφής του βλ. σελ 19 έκθεσης) πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς από την **14-01-1999** έως την 14-1-2000, καθώς και ότι την 14-1-2000 πιστώθηκαν στον λογαριασμό αυτόν τόκοι ύψους 1218638 δρχ και χρεώθηκε φόρος τόκων 182796 δρχ, ενώ το νέο υπόλοιπο ύψους 13.035.842 δρχ μεταφέρθηκε την ίδια ημέρα στον λογαριασμό. Κατά συνέπεια προκύπτει ότι το ποσό των 13.035.842 δρχ στον

με λογαριασμό είναι αποτέλεσμα κατάθεσης 12.000.000δρχ που προϋπήρχε της 1-1-2000 και τόκων που κατατέθηκαν την 14-1-2000 (μείον φόρο τόκων). Κατά συνέπεια πιθανή προσαύξηση περιουσίας δεν αφορά το ελεγχόμενο διάστημα (από 1-1-2000 έως 31-12-2012) και πρέπει να εξαιρεθεί.

Όσον αφορά την από 14-6-2000 κατάθεση ποσού 14.740.201 δρχ στον με αρ. λογαριασμό, πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ1..... 2016 ΕΜΠ,23-3-2016 έγγραφο προσκόμισε για την δικαιολόγηση της: α) κίνηση του λογαριασμού «ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΜΟΙΒΑΙΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΜΙΚΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ» με περίοδο κίνησης: «.././... -18-3-2016». Από το έγγραφο αυτό αποδεικνύεται ότι η συμμετοχή του προσφεύγοντα με συνδικαιούχο την στο αμοιβαίο κεφάλαιο αυτό ξεκίνησε την 21-1-2000 με ποσό 44.020,54 ευρώ (προφανώς αντιστοιχία) με αγορά 5.403,4580 μεριδίων καταβάλλοντας προμήθεια 650,22 ευρώ και έληξε με την πώλησή τους αντί ποσού 43.258,11 ευρώ καταβάλλοντας προμήθεια 436,95 ευρώ. β) κίνηση του λογαριασμού «ΑΤΕ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» με περίοδο κίνησης: «.././... -18-3-2016». Από το έγγραφο αυτό αποδεικνύεται ότι η συμμετοχή της με τρεις άλλους συνδικαιούχους, μεταξύ αυτών και του προσφεύγοντα, στο αμοιβαίο κεφάλαιο αυτό ξεκίνησε την 30-11-1999 με ποσό 14673,51 ευρώ (προφανώς αντιστοιχία) με αγορά 932,1910 μεριδίων καταβάλλοντας προμήθεια 287,66 ευρώ, η οποία έληξε την 01-11-2000 με την πώλησή τους αντί ποσού 9757,95 ευρώ καταβάλλοντας προμήθεια 98,57 ευρώ. Ακόμα από το ίδιο έγγραφο προκύπτει η αρχική τοποθέτηση των ανωτέρω την 18-5-1999 στο αμοιβαίο κεφάλαιο «ΟΜΟΛΟΓΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ» με 22.010,27 ευρώ με αγορά 4.358,4550 μεριδίων τα οποία επωλήθησαν την 17-6-1999 αντί τιμήματος 22163,56 ευρώ (με έξοδα 87,73ευρώ). Εν συνεχεία οι ανωτέρω επανατοποθετήθηκαν πολλές φορές, έως **την 29-11-1999** που ρευστοποίησαν την τελευταία συμμετοχή τους αντί ποσού 20701,75 ευρώ καταβάλλοντας προμήθεια 14,30 ευρώ. γ) κίνηση του λογαριασμού λογαριασμού από την 28-5-1999 έως την 15-6-2000 όπου στις 14-6-2000 προκύπτει η πίστωση του λογαριασμού αυτού με το ποσό των 14.740.201 δρχ, δ) κίνηση του λογαριασμού λογαριασμού από την 06-06-2000 έως την 26-6-2000 όπου στις 14-6-2000 προκύπτει η πίστωση του λογαριασμού αυτού με το ποσό των 14.740.201 δρχ. ε) Αλληλογραφία με την τράπεζα Πειραιώς.

Από τα παραπάνω κατατιθέμενα έγγραφα, ΔΕΝ προκύπτει την 14-6-2000 η πίστωση του λογαριασμού με το ποσό των 14.740.201 δρχ με αντιστοιχη χρέωση κάποιου άλλου λογαριασμού που περιείχε το ποσό αυτό την 31-12-1999 ή από χρέωση λογαριασμού ρευστοποίησης αμοιβαίων κεφαλαίων την ημερομηνία αυτή των οποίων η αγορά τους έγινε πριν την 1-1-2000.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υφίστατο το ποσό αυτό την 31-12-1999 προκύπτει αναπόδεικτος, ενώ αντιστοίχως ο έλεγχος απέδειξε την αδικαιολόγητη διαπιστωθείσα προσαύξηση του με λογαριασμού του με το ποσό αυτό, η οποία νομίμως βάσει της με αρ. 884/2016 απόφασης (σε προδικαστικό ερώτημα) του Σ.τ.Ε. κρίθηκε ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας διότι: «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή

της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.) – Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 66 παρ. 1](#) περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του [άρθρου 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d’Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του [άρθρου 67B παρ. 1](#) του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του [άρθρου 27 παρ. 1](#)

περιπτ. ε του νόμου [4174/2013](#), η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου – Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας – Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του [άρθρου 48 παρ. 3](#) (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο».

Για την κατάθεση στον με αρ. λογαριασμό την 7-8-2006 ποσού 5000,00 ευρώ. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέκυψε από ισόποση ανάληψη από τον ίδιο λογαριασμό την 16-03-2006. Επειδή από τον έλεγχο και το έγγραφο των απόψεων της Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει ότι το αναληφθέν ποσό αυτό αναλώθηκε, ενώ από την υποβληθείσα δήλωσή οικονομικού έτους 2007 δεν προκύπτει αγορά περιουσιακού στοιχείου το διαχειριστικό έτος 2006 από τον προσφεύγοντα, με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός του να προκύπτει αποδεκτός βάσει της παρ. Β8 του με αρ.Πρωτ. ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015/ Αθήνα, 5 Νοεμβρίου 2015 εγγράφου της Γ.Γ.Δ.Ε. όπου διευκρινίστηκε 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.» Κατά συνέπεια το ποσό αυτό πρέπει να εξαιρεθεί από την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του διαχειριστικού έτους 2006 (οικ. έτος 2007).

Για την κατάθεση στον με αρ. λογαριασμό την 27-12-2006 ποσού 10.126,99 ευρώ. Ο έλεγχος επί της συγκεκριμένης κατάθεσης αναφέρει ότι «με το με αρ./29-10-2015 υπόμνημα του ελεγχόμενου προσκομίστηκαν επικυρωμένα αντίγραφα της κίνησης του ως άνω (αρ.) λογαριασμού από 01-12-2006 έως 31-12-2006 καθώς και η κίνηση της χρέωσης του ως άνω ποσού του με αρ. λογαριασμού της Αγροτικής Τράπεζας, από τα οποία προκύπτει ότι το ποσό μεταφέρθηκε από τον με αρ. λογαριασμό του ελεγχόμενου, ο οποίος δεν περιλαμβάνεται στο CD που μας παραδόθηκε και δεν προσκομίστηκε αναλυτική κίνησή του. Με τα ως άνω προσκομισθέντα δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης της πίστωσης αυτής, ούτε αν το ποσό αυτό έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου».

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία της ενδικοφανούς προσφυγής που επικαλείται ο προσφεύγων, που είναι τα ίδια με αυτά που επικαλέστηκε στον έλεγχο, ήτοι αντίγραφα της κίνησης του με αρ. λογαριασμού από 01-12-2006 έως 31-12-2006 καθώς και η κίνηση της χρέωσης του ως άνω ποσού του με αρ. λογαριασμού της Αγροτικής Τράπεζας την 27-12-2006 προκύπτει αναπόδεικτος ο ισχυρισμός του ότι το ποσό αυτό δεν αποτελεί φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της χρήσης 2006, διότι ΔΕΝ προκύπτει ούτε ότι η προέλευση της κατάθεσης είναι από νομίμως φορολογημένη ή αφορολόγητη πηγή, ούτε αποδεικνύεται ότι η προέλευσή της, είναι σε διαφορετική χρήση από αυτήν που από τον έλεγχο προσδιορίστηκε. Σύμφωνα δε με τα ορισθέντα στην με αρ. ΣτΕ 884/2016, Β' Τμήμα επταμ. (Επί προδικαστικών ερωτημάτων), ο φορολογούμενος «....., οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών,

πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)..... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012,

ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.) – Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του [άρθρου 66 παρ. 1](#) περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του [άρθρου 14 παρ. 1](#) του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012) – Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του [άρθρου 67B παρ. 1](#) του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του [άρθρου 27 παρ. 1](#) περιπτ. ε του νόμου [4174/2013](#), η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου.... Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, που συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης άγνωστης πηγής ή αιτίας) και διενεργείται κατ' ενάσκηση δέσμιας αρμοδιότητας, πρέπει να γίνεται από τη φορολογική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία, συλλεγόμενα κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, από την ανωτέρω άποψη, στα οποία συμπεριλαμβάνονται, ιδίως, η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και εγγράφων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή τέτοιων στοιχείων καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία,

αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος..... Σε περίπτωση που κρίνει ότι η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση, στο σύνολό της, δεν επήλθε κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε το οικείο έμβασμα, το δικαστήριο προβαίνει στην ακύρωση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, ενώ αν κρίνει ότι η εν λόγω προσαύξηση επήλθε εν μέρει μόνο στην ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, το δικαστήριο προβαίνει, κατά τούτο, στη μεταρρύθμιση της επίδικης πράξης»

Κατά συνέπεια, δεδομένης της μη προσκόμισης από τον προσφεύγοντα των προσηκόντων αποδεικτικών στοιχείων, ήτοι συνολική κίνηση του με αρ. λογαριασμού προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διενεργηθείσες καταθέσεις σε αυτόν, και να διαπιστωθεί εάν αυτές συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, ο καταλογισμός από την φορολογική αρχή το χρόνο της διαπίστωσης ποσού 10.126,99 ευρώ ως προσαύξησης περιουσίας προερχόμενη από την κατάθεση στον με αρ. λογαριασμό την 27-12-2006 (έστω και με πίστωσή του από προθεσμιακή κατάθεση αγνώστου προελεύσεως) προκύπτει επαρκώς και ειδικά αιτιολογημένος.

Ως προς την ισχυριζόμενη «παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου** (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για τις χρήσεις 2000, 2004, 2005 και 2006 το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν την 31-12-2011, την 31-12-2015 την 31-12-2016 και την 31-12-2017 αντίστοιχα.

Επειδή για τις χρήσεις 2000, 2004, 2005 και 2006 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του

άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ήτοι έως 31-12-2011, 31-12-2015, 31-12-2016 και 31-12-2017 αντίστοιχα, ενώ ακόμα και με τις γενικές περί παραγραφής διατάξεις το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων για τις χρήσεις αυτές παραγράφονταν την 31-12-2006, 31-12-2010, 31-12-2011 και 31-12-2012 αντίστοιχα.

Επειδή με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους, επειδή ακολούθως με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009, επειδή ακόμα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09) και με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010. Επειδή εν συνεχεία με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010 ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...», ακολούθως, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. 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....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. 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.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «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.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε 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. ... 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.».

Εν προκειμένω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της Α.Β.Μ.Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η οποία εκδόθηκε στην συνέχεια της με αρ./**2013 παραγγελίας**, στην συνέχεια της οποία εκδόθηκε η με αρ./30-3-2015 εντολή ελέγχου, κατά συνέπεια, αφενός η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2000, 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005, 01-01/31-12-2006 (δεκαετής), αφορά μόνον την χρήση 01-01/31-12-2000, καθώς, για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2004, 01-01/31-12-2005 και 01-01/31-12-2006, η δεκαετής προθεσμία για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών λήγει χωρίς παράταση την 31-12-2015, 31-12-2016 και 31-12-2017 αντίστοιχα. Επειδή η αρχική παραγραφή της διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2000, ήταν έως 31-12-2011, η οποία βάσει του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) και εν συνεχεία του άρθρου 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) παρατάθηκε έως 31-12-2015 (συνεπεία της εισαγγελικής παραγγελίας/2013) και αφετέρου, επειδή ακόμα και εάν τα υπό κρίση στοιχεία κρινόταν ότι δεν είχαν τον χαρακτήρα των συμπληρωματικών στοιχείων για τις διαχειριστικές αυτές, ο ήδη παραταθείς μέχρι 31-12-2013 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) , του άρθρου 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194), του άρθρου 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143), του άρθρου 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010), του άρθρου 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) , του άρθρου 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) , του άρθρου 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) χρόνος παραγραφής παρατάθηκε για δύο έτη ήτοι έως 31-12-2015 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 συνεπεία της προαναφερθείσας εισαγγελικής παραγγελίας.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων καθώς

για καμία εξ' αυτών δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου.

Ως προς την ισχυριζόμενη «παράνομη φορολόγηση των εισοδημάτων από αφανείς πηγές για τις ελεγχόμενες χρήσεις» και ως προς το «βάρος της απόδειξης» που ισχυρίζεται ότι «έφερε η φορολογική αρχή»

Επειδή και τα δύο αυτά θέματα αναλύθηκαν διεξοδικά στην με αρ. **ΣτΕ 884/2016**, Β' Τμήμα επταμ. (Επί προδικαστικών ερωτημάτων) απόφαση, βάσει του σκεπτικού αυτής, για την υπό κρίση περίπτωση, ως προς το «βάρος της απόδειξης» αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω, ενώ ως προς την ισχυριζόμενη φορολόγηση από αφανείς πηγές κρίθηκε ότι: «... η διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#), ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση **σημαντικού χρηματικού ποσού** «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. [3888/2010](#) νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010) – Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της [παραγράφου 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#), με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 Σ. και, ειδικότερα, δεν θεσπίζει (και, δη, το πρώτον) νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος ίσου με πραγματοποιηθείσες δαπάνες διαβίωσης ή κτήσης περιουσιακών στοιχείων, πέραν των προβλεπόμενων στα [άρθρα 16](#) και [17](#) του ΚΦΕ.». Κατά συνέπεια των ανωτέρω οι δύο προβαλλόμενοι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς την ισχυριζόμενη «εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων για τις έμμεσες τεχνικές».

Από το άρθρο 66 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι «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 1Β 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. δ. Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, **οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.**

Επειδή από το άρθρο 23 του ν.4174/2013 προβλέπεται ότι: «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.» Από την παράγραφο 2 του ιδίου άρθρου και νόμου προβλέπεται ότι «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 παραπάνω οριζόμενα όπως ερμηνεύτηκαν στην απόφαση Σ.τ.Ε. 884/2016, αφενός οι εφαρμοζόμενες και ισχύουσες γενικές διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 1 του ν.2238/1994 και 23 του ν.4174/2013, δεν αποκλείουν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις την αποκάλυψη της φοροδιαφυγής με άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών και τον έλεγχο των πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων, οι οποίες προκειμένου για τον προσφεύγοντα δεν αντιστοιχίζονται με αντίστοιχα ποσά νομίμως φορολογηθέντων ή νομίμως απαλλαγέντων από την φορολογία εισοδημάτων, ενώ αφετέρου προκειμένου για έλεγχο συγκεκριμένων τραπεζικών καταθέσεων δεν απαιτείτο απαραίτητα η διενέργεια του ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, κατά συνέπεια νομίμως διενεργήθηκε ο έλεγχος με τις γενικές διατάξεις (μεταξύ αυτών και της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994) και αλυσιστελώς επικαλείται ο προσφεύγων την λανθασμένη εφαρμογή εμμέσων τεχνικών στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης καθώς εν προκειμένω δεν εφαρμόστηκαν.

Για τους λόγους,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 18-01-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς τα ποσά α) των 13.035.842 δρχ κατατεθειμένο στον με αρ. λογαριασμό, πρώην Αγροτικής Τραπέζης νυν Πειραιώς και β) των 5000,00 ευρώ στον με αρ. λογαριασμό την 7-8-2006, τα οποία δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους και εξαιρούνται της φορολόγησης από τις οικείες πράξεις της φορολογικής αρχής σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης, και την απόρριψή της ενδικοφανούς προσφυγής για όλους τους άλλους λόγους.

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

Οικονομικό έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2000)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994	94.221,70	55.965,38
Διαφορά φόρου	39.825,03	22.609,69
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	47.790,04	27.131,62
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	87.615,07	49.741,31

Οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994	9.400,00	9.400,00
Διαφορά φόρου	2.284,12	2.284,12
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	2.740,94	2.740,94
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.025,06	5.025,06

Οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994	5.000,00	5.000,00

Διαφορά φόρου	1.043,23	1.043,23
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	1.251,88	1.251,88
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.295,11	2.295,11

Οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006)	Ποσά ελέγχου σε ευρώ	Ποσά Παρούσης Απόφασης σε ευρώ
Προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994	19.507,11	14.507,11
Διαφορά φόρου	5.602,70	3.619,05
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	6.723,24	4.342,86
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης		
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.325,94	7.961,91

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 ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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