



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24-07-2015

Αριθμός απόφασης:3180

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. ../2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2007/31-12-2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01-01-2007/31-12-2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2015 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2007) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 126.303,07€, πλέον 151.563,68€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας λοιπών συμβεβαιουμένων ποσών), έκτακτη εισφορά ν. 3758/2009 ποσού 15000,00€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 18.000,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τον καταλογισμό από την φορολόγηση πρόσθετης διαφοράς τεκμηρίου ποσού 320.189,46€ απόκτησης ακινήτου συνολικού κόστους απόκτησης 572.947,50€ η οποία προέκυψε ύστερα από την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

B.1.- Παράβαση του άρθρου 78 του Συντάγματος (παρ. 4 § 1.)

(i)Διότι κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος του 1975, οι οποίες ορίζουν τα εξής: "1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, που να καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2... 3... 4... Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησεως. 5...".**Στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος καθορίζονται, κατά τρόπο περιοριστικό, τα στοιχεία, που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολόγησης (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες, συναλλαγές), με την έννοια ότι από τα στοιχεία αυτά και μόνον επιτρέπεται να συναχθεί, κατ' αρχή, φοροδοτική ικανότητα, αλλά και ότι στην πραγματική ύπαρξη της τελευταίας οφείλει, σε κάθε περίπτωση, να αποβλέπει ο κοινός νομοθέτης, κατά την επιβολή των κατ' ιδίαν φόρων, συνεκτιμώντας τις συγκεκριμένες εκάστοτε συνθήκες και χρησιμοποιώντας πρόσφορα προς τούτο κριτήρια. Η συνταγματική αυτή υποχρέωση αποτελεί όριο, στην άσκηση της νομοθετικής φορολογικής πολιτικής, η παράβαση του οποίου συνιστά**

αντικείμενο δικαστικής κρίσεως, κατά τον έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων.

(ii).-Το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο –αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ.2 του ν. 3833/2010

(iii)Ο εσφαλμένος κι άνευ νομίμου ερείσματος και αιτιολογίας χαρακτηρισμός του ποσού των 320.189,46 ευρώ ως προσαύξηση της περιουσίας μου και ως εισόδημα μου. Το εφαρμοστέο νομικό πλαίσιο –αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ.2 του ν. 3833/2010

Ενώ περαιτέρω προσβάλλεται ευθέως η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του διοικουμένου και τούτο διότι η μεταστροφή του βάρους της απόδειξης δυνάμει της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 για εκκρεμείς υποθέσεις οικονομικών ετών προγενέστερων της δημοσίευσης του ως άνω νόμου έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη συνταγματική αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου

B.2.-Νομική πλημμέλεια ως προς τον υπολογισμό της τεκμαρτής δαπάνης-λήψη εισοδημάτων από το εξωτερικό

... δεδομένου του γεγονότος ότι πριν το 2003 κατοικούσα μόνιμα
..... και φορολογούμην κανονικά για τα εισοδήματα που λάμβανα δυνάμει της ομοσπονδιακής φορολογικής νομοθεσίας, (διαμονή τριών (3) τουλάχιστον χρόνων στην αλλοδαπή)κατά την ισχύουσα εγχώρια φορολογική νομοθεσία, εμβάστηκαν από τον πατέρα μου και βασικό εταίρο των προδιαληφθεισών αμερικάνικων επιχειρήσεων, μέλος των οποίων και εγώ αποτελώ, χρηματικά ποσά συνολικά ανερχόμενα σε ευρώ διακόσιες πέντε χιλιάδες (205.000,00€) στον υπ' αριθμ. κοινό λογαριασμό που διατηρώ στο πρώην πιστωτικό ίδρυμα με την επωνυμία «.....»,νυν « », με την μητέρα μου και ειδικότερα:

- ποσό 50.000,00€, την 19^η.08.2005,
- ποσό 75.000,00€, την 20^η.10.2005
- ποσό 200.000,00€, την 15^η.12.2005,
- ποσό 40.000,00€,την 31^η.01.2006
- ποσό 15.000,00€, την 20^η.03.2006
- ποσό 150.000,00€, την 30^η.03.2006

Τα ανωτέρω χρηματικά ποσά καταβλήθηκαν τμηματικά μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοίκησή μου και δυνάμει της ισχύουσας νομοθεσίας κατά τα άνω δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης τους στην Ελλάδα. Σημειωτέον δε, ότι για το ανωτέρω ποσό των 530.000€ το οποίο εισέπραξα τμηματικά δυνάμει των ανωτέρω εμβασμάτων, έχω φορολογηθεί και εμφανίζεται νόμιμα στις ετήσιες ατομικές φορολογικές μου δηλώσεις που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων

B.3.-Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Β.4.Έλλειψη εξουσίας του ελεγκτικού οργάνου προς έκδοση της προσβαλλόμενης λόγω παρόδου της αποκλειστικής, εκ του νόμου, προθεσμίας – Κατά χρόνο αναρμοδιότητα του ελεγκτικού οργάνου.

(i).-Σύμφωνα με το αρ. 28 του ν. 4174/13 «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... 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 παράγραφο 1. ...».

Επιπρόσθετα, στο άρθρο 10§5 & 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι «5. Οι προθεσμίες για την Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομική διοικητικών πράξεων δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως είναι αποκλειστικές. 6. Υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται σε περίπτωση ανώτερης βίας...».

Στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μου κοινοποιήθηκε στις Ακολουθώντας, και εντός της τασσόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, δεν προέβη σε κατάθεση έγγραφων εξηγήσεων επί της διαφοράς. Εντούτοις, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου στις, ήτοι δύομισι μήνες από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας του θέτει το αρ. 28 του ν. 4174/13.

Καθώς, λοιπόν, η φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες δυσμενείς πράξεις κατά παράβαση των αποκλειστικών χρονικών ορίων, που καθορίζονται από το νόμο, στερούταν οιαδήποτε αρμοδιότητα να πράξει τούτο και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες.

Β.5.-Πλημμελής αιτιολογία της προσβαλλόμενης Πράξεως.

(α) Δεν εκτίθεται πως προκύπτει το ποσό των 244.967,56€ που εγένετο δεκτό ως «εισόδημα προς ανάλωση», το οποίο τελικά αφαιρέθηκε από την αρχική διαφορά τεκμηρίων εξ ευρώ 553.757,02€ για να διαμορφωθεί η τελική διαφορά τεκμηρίων στο ποσό των 320.189,46€, (β) Δεν γίνεται η οιασδήποτε μνεία στο προσκομισθέν από εμένα νομίμως μεταφρασμένο από έγγραφο εταιρείας ορκωτών λογιστών με την επωνυμία «.....», που εδρεύει, δυνάμει του οποίου αποδεικνύεται πλήρως η πηγή των εισροών μου συνολικού ποσού δολαρίων εννιακοσίων τριάντα επτά χιλιάδων πεντακοσίων σαράντα δύο (937,542,00\$), μέρος των οποίων μόνο διοχετεύθηκε στην πραγματοποίηση των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύνταξη του υπ' αριθμ. /2007 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου , (γ) Δεν αναφέρεται εάν υπάρχουν και άλλα εισοδήματα πέραν του αποδεκτού από τα αρμόδια κλιμάκια της ΔΟΥ ποσού εξ ευρώ 244.967,56€ τα οποία μπορούν να συνυπολογιστούν και αυτά στην

καταλογισθείσα διαφορά τεκμηρίων, έτσι ώστε τελικά, η διαφορά αυτή να εξαλειφθεί ως παρέχουσα την βάση για επιβολή διόρθωσης φόρου εισοδήματος αλλά και πρόσθετου φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2008, **(δ) Δεν λαμβάνει καθόλου υπόψιν την**

δυνάμει της οποίας : (γα) επιχείρηση εντός ενός των συμβαλλόμενων κρατών δεν θα υποβάλλεται σε φορολογία στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος για τα εμπορικά της κέρδη εκτός εάν ασκεί εμπόριο ή διεξάγει εργασίες με μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό, οπότε θα καταβάλει φόρο ΜΟΝΟΝ για τα κέρδη που αποκτά από πηγές ευρισκόμενες στο δεύτερο κράτος (άρθρον ΙΙΙ), (γβ) οι πολίτες ή υπήκοοι ενός των συμβαλλόμενων κρατών δεν θα υπόκεινται καθ'όν χρόνο διαμένουν στο άλλο κράτος σε άλλους ή βαρύτερους φόρους από τους επιβαλλόμενους στους πολίτες του κράτους αυτού (άρθρον ΧVΙ), (γγ) στις περιπτώσεις που επιβάλλεται διπλή φορολογία, ο φορολογούμενος δικαιούται να προβάλει απαίτηση στο κράτος του οποίου είναι υπήκοοι ή πολίτης, ή στο κράτος όπου διαμένει ή στο κράτος όπου η επιχείρησή του συνεστήθη, για συνεννόηση με την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους για την αποφυγή διπλής φορολογίας (συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων ΧVΙΙ, ΧVΙΙΙ και ΧΙΧ).

Η μη λήψη υπόψη κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης των κρίσιμων ως άνω διατάξεων της στερεί από τις Προσβαλλόμενες Πράξεις της νομίμου βάσεως που απαιτείται κατά τους ορισμούς του Συντάγματος για την εδραία τεκμηρίωσή τους, δεδομένου ότι είναι προφανές ότι δι' αυτής επιχειρείται στην Ελλάδα διπλή φορολογία εις βάρος μου για εισοδήματά μου, για τα οποία έχω ήδη φορολογηθεί κατά τη διάρκεια των οικονομικών ετών 2004-2008.

B.6.- Ύπαρξη πλάνης περί τα πράγματα.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αντισυνταγματικότητα των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010 και αντισυνταγματικότητα σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ. 4.1 του συντάγματος.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν φορολογήθηκε για προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010, αλλά με τις προϋπάρχουσες διατάξεις των άρθρων 17 και 19 του ΚΦΕ και 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 κατά συνέπεια αλυσιτελώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα αντισυνταγματικότητα των διατάξεων αυτών καθώς εν προκειμένω δεν εφαρμόστηκαν.

Περαιτέρω ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων δεν ελέγχεται από τα όργανα της διοίκησης και συνεπώς από την Υπηρεσία μας.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται κάλυψη των τεκμηρίων με εισαγωγή συναλλάγματος και συγκεκριμένα ποσών 50.000 δολ την, 75.000δολ την, 200.000 δολ. Την, 40.000δολ την, 15000 δολ την και 150.000 δολ την ισχυριζόμενη ότι προέρχονται από μερίσματα εταιρειών που συμμετέχει για τα οποία έχουν υποβληθεί δηλώσεις, ότι τα μερίσματα αυτά απεστάλησαν από τον πατέρα της και ότι δεν απαιτείται η δικαιολόγησή τους στην Ελλάδα

Ακόμα ζητά την ακύρωση λόγω πλημμελούς αιτιολογίας διότι δεν γίνεται μνεία στο νομίμως μεταφρασμένο από έγγραφο ορκωτών λογιστών με την επωνυμία «.....» που εδρεύει δυνάμει του οποίου αποδεικνύεται πλήρως σύμφωνα με την προσφεύγουσα η πηγή των εισροών της συνολικού ποσού 937.542,00, δεν αναφέρεται ότι υπάρχουν και άλλα εισοδήματα πέραν του αποδεκτού από τα κλιμάκια της Δ.Ο.Υ. ποσό εξ ευρώ 244.967,56 το οποίο δεν αναφέρει πως προέκυψε, δεν λαμβάνει υπόψη την διακρατική σύμβαση μεταξύ Ελλάδας και με αποτέλεσμα να επιχειρείται στην Ελλάδα διπλή εις βάρος της φορολόγηση.

Η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/2015 έγγραφο (συμπληρωματικό υπόμνημα) με αντίγραφα συγκεντρωτικών βεβαιώσεων ανά έτος μερισμάτων των εταιρειών,,,, αντίγραφο βεβαίωσης της, με βάση την οποία βεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα είναι μέχρι την έκδοση της βεβαίωσης πελάτης της τράπεζας, πλην όμως δεν τηρούνται αρχεία μετά από 7 χρόνια από τότε που διενεργήθηκαν οι συναλλαγές, αντίγραφο του βιβλιαρίου ταμειυτηρίου της με αρ. με πρώτο όνομα και δεύτερο όνομα την προσφεύγουσα, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία φορολογικών εσόδων για τα έτη 2004-2008 και υποσχετική αποπληρωμής έως την 31-5-2009 του ποσού των 420.000 δελ. ΗΠΑ από τους γονείς της προσφεύγουσας που τους είχαν αποδοθεί από τα κέρδη της εταιρείας το έτος 2006. Με τα προσκομισθέντα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από την επιχειρηματική της δραστηριότητα κατά την διάρκεια των οικ. ετών 2004-2008 εισέπραξε το ποσό των 960.043,00 δολ. ΗΠΑ, τα οποία έχει δηλώσει και από πλάνη δεν δήλωσε εκ νέου στην Ελλάδα, τα οποία όμως υπερκαλύπτουν την καταλογισθείσα διαφορά τεκμηρίων και για τον λόγο αυτόν η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα.

6

δικηγόρος και η δικηγόρος
..... Αναπτύχθηκαν και προφορικά οι θέσεις τους που είχαν αναλυθεί στην ενδικοφανή προσφυγή και στα υπομνήματα, ενώ κατετέθη νέο υπόμνημα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ/2015 με το οποίο κατετέθησαν ακριβή φωτοαντίγραφα των ενταλμάτων πληρωμής – γραμματίων είσπραξης της (.....) που αναφέρουν ότι:

A) Στις ο λογαριασμός της προσφεύγουσας ως συνδικαιούχος, με πρώτο όνομα του κοινού λογαριασμού της με αρ. πιστώθηκε με το με αρ. ένταλμα πληρωμής - έμβασμα με εντολέα την μητέρα της, κάτοικο εξωτερικού με εντολίδα με το ποσό σε USD των 40.000 δολαρίων Αμερικής (ευρώ 30303,03).

B) Στις ο λογαριασμός της προσφεύγουσας ως συνδικαιούχος, με πρώτο όνομα του κοινού λογαριασμού της με αρ. πιστώθηκε με το με αρ. ένταλμα πληρωμής - έμβασμα με εντολέα την μητέρα της, κάτοικο εξωτερικού με εντολίδα ποσό σε USD των 15.000 δολαρίων Αμερικής (ευρώ 11363,64).

Γ) Στις ο λογαριασμός της προσφεύγουσας ως συνδικαιούχος, με πρώτο όνομα του κοινού λογαριασμού της με αρ. πιστώθηκε με το με αρ. ένταλμα πληρωμής - έμβασμα με εντολέα την μητέρα της, κάτοικο εξωτερικού με το ποσό σε USD των 150.000 δολαρίων Αμερικής (ευρώ 113.636,36).

Στο τελευταίο υπόμνημα αυτό αναφέρει ότι θα προσκομίσει επιπλέον έγγραφα για την υποστήριξη των λόγων της προσφυγής της μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξέτασης. Προσκομίστηκε μέχρι την επιπλέον των ήδη περιληφθέντων στο φάκελο το από και με αρ. της συμβ/φου προσύμφωνο και το από αίτημα πιστοποιητικού κατοικίας (Application Residency Certification) του & προς την (Department of Treasury) χωρίς μετάφραση.

Επειδή από το άρθρο 17 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι : «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: ... γ) Αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#). Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται:

αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.»

Επειδή από το άρθρο 19 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι:... δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή.

Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα:

αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό,

ββ) που είχαν διαμείνει 3 (τρία) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους.

γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19.».

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην από **17 Απριλίου 2002 ΠΟΛ. 1130 απόφαση του Υπ. Οικ.:** « 1. Για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης δ' της [παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν. 2238/1994](#), ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών

κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης.

Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.

2. Οι μοναδικές βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος (Β.Α.Σ.), που αποτελούσαν μέχρι την 31.12.2001 το επίσημο δικαιολογητικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, σε όσες περιπτώσεις εξακολουθούν να εκδίδονται, αποτελούν το νόμιμο παραστατικό.».

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο από 28 Μαΐου 2008 και με αριθ. πρωτ.: 1047604/831/A0012 έγγραφο του Υπ. Οικ. με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την ΠΟΛ. 1130/17.4.2002»:

«1. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1130/17.4.2002, την εφαρμογή των διατάξεων της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994, ορίζεται ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.

2. Από τα παραπάνω προκύπτει πως για τη συγκεκριμένη περίπτωση απαιτείται η προσκόμιση του πρωτότυπου παραστατικού από την Τράπεζα, στο οποίο να αναγράφονται όσα ορίζει η υπουργική απόφαση.

3. Όπως, άλλωστε, έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, όταν τα χρηματικά κεφάλαια εισάγονται σε ξένο νόμισμα, απαιτείται η ευρωπαϊότητά τους. Απαιτείται, επομένως, η προσκόμιση τόσο του παραστατικού εισαγωγής συναλλάγματος, όσο και του πιστοποιητικού ευρωπαϊότητας, εφόσον δεν συμπίπτουν στο ίδιο έγγραφο, προκειμένου να καλυφθεί τεκμήριο.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, επειδή ο έλεγχος των παραστατικών είναι θέμα πραγματικό, ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, ο οποίος, εξετάζοντας πρόσθετα στοιχεία και τα πραγματικά περιστατικά, θα κρίνει αν μπορεί να γίνει χρήση ή όχι των δικαιολογητικών αυτών για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων.»

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο από 6 Ιουνίου 2008 και με αρ. πρωτ.: 1057693/1054/A0012 έγγραφο του Υπ.Οικ. με θέμα: «Κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης με εισαγωγή ευρώ που πραγματοποιήθηκε στο όνομα του πληρεξούσιου δικηγόρου του δικαιούχου.»: «

1. Σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 61 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους,

ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., είναι και όσοι αγοράζουν ακίνητα ή ανεγείρουν οικοδομή. Συνεπώς, και οι μόνιμοι κάτοικοι εξωτερικού που αγοράζουν ακίνητα στην Ελλάδα υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου εισοδήματος.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων καλύπτεται ή περιορίζεται, μεταξύ άλλων, με εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό.

3. Με την 1035772/676/A0012/ΠΟΛ. 1130/17.4.2002 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίσθηκε ως αποδεικτικό εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης.

4. Συνεπώς, με βάση τη φορολογική νομοθεσία και νομολογία, κατά την εισαγωγή των χρηματικών ποσών από το εξωτερικό απαιτείται η απόδειξη της εισαγωγής τους, η οποία πρέπει να πραγματοποιείται στο όνομα του δικαιούχου, αλλά δεν απαιτείται για μόνιμους κατοίκους εξωτερικού η δικαιολόγηση της απόκτησής τους. Προκειμένου να ληφθεί υπόψη το συνάλλαγμα θα πρέπει να συμπεριληφθεί στη φορολογική δήλωση της χρονιάς που έγινε η δαπάνη ή αν δηλώθηκε σε χρόνο προγενέστερο της πραγματοποίησης της δαπάνης, το ποσό του συναλλάγματος θα ληφθεί υπόψη στο σχηματισμό κεφαλαίων προηγούμενων ετών. Σε καμία περίπτωση δε γίνεται δεκτό για την κάλυψη τεκμηρίου παραστατικό εισαγωγής συναλλάγματος που εκδίδεται μεταγενέστερα από τη δαπάνη.

5. Ύστερα από τα παραπάνω και όσα μας γνωρίζετε με την από αίτησή σας, την οποία και διαβιβάζουμε στην αρμόδια ΔΟΥ, προκύπτουν τα εξής: α) η αγοράστρια των ακινήτων είναι κάτοικος εξωτερικού και συνεπώς δεν υποχρεούται να δικαιολογήσει την απόκτηση του συναλλάγματος, β) έχει εκδοθεί παραστατικό εισαγωγής συναλλάγματος μετά την πραγματοποίηση των δαπανών, οπότε δεν λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη τεκμηρίου και γ) έχει γίνει μεταφορά χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό όπου εμφανίζεται δικαιούχος ο πληρεξούσιος δικηγόρος, ο οποίος ανέλαβε για λογαριασμό της φορολογούμενης όλες τις διαδικασίες για τις αγορές των οικοπέδων, σύμφωνα με το ειδικό πληρεξούσιο που καταρτίσθηκε και όπως αναφέρεται στα μεταβιβαστικά συμβόλαια.

6. Πάντως, επειδή το θέμα είναι πραγματικό, ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ και εφόσον επαληθευτεί ότι αποστολέας και δικαιούχος είναι πράγματι η εν λόγω κάτοικος εξωτερικού, η αποδεδειγμένη πλέον εισαγωγή του συναλλάγματος από την αγοράστρια μπορεί να ληφθεί υπόψη για την κάλυψη του τεκμηρίου των οικοπέδων.»

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο από 3 Ιουνίου 2008 και με αρ.Πρωτ.: 1051884/924/A0012 έγγραφο του Υπ. Οικ. με θέμα: «Κάλυψη τεκμηρίου αγοράς με εισαγωγή συναλλάγματος από την αλλοδαπή.»:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης αα', της περ. δ', της [παρ. 2 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994](#), η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου περιορίζεται ή καλύπτεται, για πρόσωπα που κατοικούν μονίμως στο εξωτερικό, με *εισαγωγή συναλλάγματος*, το οποίο δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος και δεν απαιτείται η δικαιολόγηση απόκτησης του στην αλλοδαπή.

2. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του 1035772/676/A0012/ [ΠΟΛ. 1130/17.4.2002](#) απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ή οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της [παρ. 5 του άρθρου 19 του Ν. 2238/1994](#) ορίζεται ως αποδεικτικό *εισαγωγής* χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και συνυποβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το πρωτότυπο του, κατά περίπτωση, εκδιδόμενου από κάθε Τράπεζα παραστατικού, με την προϋπόθεση ότι περιέχει το ονοματεπώνυμο του δικαιούχου του εισαγόμενου χρηματικού ποσού, το ύψος του ποσού, το νόμισμα και τη χώρα προέλευσης. Προκειμένου να καλυφθεί η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί *εισαγωγή* χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό και όχι απλή μεταφορά κεφαλαίων από λογαριασμό μη κατοίκου Ελλάδας που τηρείται σε πιστωτικό ίδρυμα στην Ελλάδα σε δικαιούχο κάτοικο Ελλάδας.

Το παραστατικό αυτό δεν απαιτείται να είναι το ίδιο για όλα τα πιστωτικά ιδρύματα λόγω της πολυμορφίας των μηχανογραφικών εφαρμογών και του αυτοματισμού των συναλλαγών.

3. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο νόμος δεν αναγνωρίζει κάλυψη τεκμηρίου με χρήματα προερχόμενα από το εξωτερικό, για τα οποία δεν προηγήθηκε εισαγωγή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.»

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην (Υπ. Οικ. Εγκύκλ. 1089583/9.10.91, πολ. 1207)

«II. Παράγραφος 2

Προϋποθέσεις αναγνώρισης εισοδημάτων που αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή για περιορισμό ή κάλυψη τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος - δαπάνης

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, προστίθεται εδάφιο στην περίπτωση α' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/1955.

Σύμφωνα με τη νέα διάταξη τα εισοδήματα της περίπτωσης α' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/1955, (δηλαδή τα πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις), λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς δαπάνης αν αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή μόνο εφόσον δηλώθηκαν και υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται από αυτόν.

Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση εισοδήματος που έχει υποβληθεί σε

κάποια ΔΟΥ στην Ελλάδα. Έτσι δεν μπορεί να γίνει επίκληση εισοδημάτων εξωτερικού χωρίς υποχρεωτική δήλωσή τους στην Ελλάδα, ή φορολογία τους με ειδικό τρόπο στην Ελλάδα.

Διευκρινίζεται ότι τα παραπάνω ισχύουν μόνο για τους κατοίκους της Ελλάδας που αποκτούν εισοδήματα στην αλλοδαπή, καθόσον αυτοί μόνο υπόκεινται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3323/1955.

Αντίθετα ο κάτοικος της αλλοδαπής που αποκτά εισοδήματα στην αλλοδαπή και πραγματοποιεί δαπάνη στην αλλοδαπή, δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.Δ. 3323/1955.»

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία και την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. προκύπτει η προσφεύγουσα είναι παντρεμένη με τον από και υποβάλλουν ανελλιπώς κοινές φορολογικές δηλώσεις ως κάτοικοι Ελλάδας. Επειδή η προσφεύγουσα ήταν και στην πράξη κάτοικος Ελλάδας τουλάχιστον από το οικ. έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 1-1/31-12-2002) όπου υπέβαλλε κοινή φορολογική δήλωση με τον κάτοικο Ελλάδας (.....) σύζυγό της με ΑΦΜ, ο οποίος ήταν επιτηδευματίας με ατομική επιχείρηση από ενώ και η ίδια η προσφεύγουσα είναι επιτηδευματίας μετέχουσα ως ομόρρυθμο μέλος ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΡΙΑ από τις 4-4-2002 έως τις 19-04-2010 στην εταιρεία ΑΦΜ ενώ διατηρεί και ατομική επιχείρηση από τις (.....) η οποία είναι ενεργή και κατά συνέπεια είχε υποχρέωση δικαιολόγησης του εισερχόμενου συναλλάγματος για την κάλυψη τεκμηρίων της χρήσης 2007.

Επειδή από τις από ΒΕΒΑΙΩΣΕΙΣ – ΕΝΤΑΛΜΑΤΩΝ ΠΛΗΡΩΜΗΣ,, Κατάστημα, προκύπτει ότι:

Α) Στις ο λογαριασμός της προσφεύγουσας ως συνδικαιούχος, με πρώτο όνομα του κοινού λογαριασμού της με αρ. πιστώθηκε με το με αρ. ένταλμα πληρωμής - έμβασμα με εντολέα την μητέρα της, κάτοικο εξωτερικού με εντολίδα με το ποσό σε USD των 40.000 δολαρίων Αμερικής (ευρώ 30303,03).

Β)) Στις ο λογαριασμός της προσφεύγουσας ως συνδικαιούχος, με πρώτο όνομα του κοινού λογαριασμού της με αρ. πιστώθηκε με το με αρ. ένταλμα πληρωμής - έμβασμα με εντολέα την μητέρα της, κάτοικο εξωτερικού με εντολίδα με το ποσό σε USD των 15.000 δολαρίων Αμερικής (ευρώ 11363,64).

Γ) Στις ο λογαριασμός της προσφεύγουσας ως συνδικαιούχος, με πρώτο όνομα του κοινού λογαριασμού της με αρ. πιστώθηκε με το με αρ. ένταλμα πληρωμής - έμβασμα με εντολέα την μητέρα της, κάτοικο εξωτερικού με το ποσό σε USD των 150.000 δολαρίων Αμερικής (ευρώ 113.636,36).

Επειδή από την βεβαίωση εταιρικής διανομής κερδών της εταιρείας , με άδεια με αρ. από την προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από εταιρική διανομή κερδών σε εταιρείες στις οποίες συμμετείχε 33.700 δολάρια Αμερικής το έτος 2004, 110.343 δολάρια Αμερικής το έτος 2005, 565.000 δολάρια Αμερικής το έτος 2006 , συμπεριλαμβανόμενο ποσό 420.000 δολάρια το οποίο διανεμήθηκε στην κα για λογαριασμό της προσφεύγουσας, 123.000 δολάρια Αμερικής το έτος 2007 και 127.500 δολάρια Αμερικής το έτος 2008, για τα οποία από τα συνυποβληθέντα έγγραφα προκύπτει ότι για τα έτη αυτά έχει υποβάλλει δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος στις με τον σύζυγό της και τα δύο τους τέκνα και Δηλαδή το ίδιο χρονικό διάστημα που η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της δήλωνε μόνιμος κάτοικος Ελλάδας υποβάλλοντας φορολογικές δηλώσεις στην Ελλάδα, ταυτόχρονα δήλωνε και μόνιμος κάτοικος οδός Ακόμα στις δηλώσεις που υπέβαλλε η προσφεύγουσα στην Ελλάδα ουδέποτε δήλωσε τα εισοδήματά της

Επειδή αναπόδεικτα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της διότι ουδέποτε έκανε επίκληση αυτής σε δηλωθέντα εισοδήματά της προερχόμενα (κεφ. 2 παρ.2. ΠΟΛ 1207/1991), ενώ για τον ίδιο λόγο δεν θα μπορούν να γίνουν δεκτά ως μειωτικά του τεκμηρίου εισοδήματα από μερίσματα εξωτερικού τα οποία άλλωστε ουδέποτε δηλώθηκαν (κεφ. 2 παρ.2. Υπ. Οικ. Εγκύκλ. 1089583/9.10.91, πολ. 1207), ενώ επιπλέον δεν προκύπτει ότι απεστάλησαν και ευροποιήθηκαν στην Ελλάδα με δικαιούχο την προσφεύγουσα (χορήγηση σχετικής μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής και ευροποίησης συναλλαγματος στο όνομα της) πρό της απόκτησης του ακινήτου προκειμένου να γίνουν δεκτά κατ' έλεγχο. Κατά συνέπεια η επικαλούμενη αοριστία στηριζόμενη στις αιτιάσεις αυτές είναι αβάσιμη. Επιπλέον το αφαιρούμενο ποσό «υπόλοιπο για ανάλωση κεφαλαίου ποσού 233.567,56€» προέρχεται και προκύπτει βάσει της παρ. 2ζ του άρθρου 19 του ν.2238/1994 από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην Ελλάδα και αυτών που νομίμως έχουν εισαχθεί και δηλωθεί οικ. ετών 2002 – 2007 για τα οποία έχει συναχθεί η από κατάσταση, τα οποία εφόσον αμφισβητεί η προσφεύγουσα θα έπρεπε εμπεριστατωμένα να αναφέρει το αμφισβητούμενο από αυτήν μέρος – ποσό ή αυτό που δεν ελήφθη ενώ θα έπρεπε υπόψη, και όχι να αμφισβητεί αορίστως το άθροισμα που προκύπτει από την απλή εφαρμογή της διάταξης και την προοδευτική άθροιση των περιληφθέντων στις δηλώσεις ποσών.

Επειδή επιπλέον από κανένα επίσημο έγγραφο δεν προκύπτει ότι τα κέρδη και τα εισοδήματα που προέκυψαν στην της προσφεύγουσας εμβάστηκαν στην Ελλάδα, διότι στα προσκομισθέντα και επικαλούμενα αποστολέας (εντολέας) των εμβασμάτων εμφανίζεται η και όχι η προσφεύγουσα, ενώ δεν προκύπτει σύνδεση των εμβασμάτων με τα επικαλούμενα από κέρδη, ενώ επιπλέον προκύπτει ανακύπτον νέο θέμα «νέα στοιχεία» σχετικά με την φορολογική της κατοικία (καθώς και του συζύγου της), το οποίο πρέπει να επιλυθεί σε συνεργασία με τις και με γνώμονα την

ισχύουσα διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των δύο κρατών, και εν συνεχεία να διερευνηθεί η υποχρέωση της δήλωσης των εισοδημάτων αυτών στην Ελλάδα.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τον [Ν. 2961/22.11.2001](#) σχετικά με την «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 34. Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής

A. Κτήση αιτία δωρεάς

1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) **αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.**

Άρθρο 35. Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,

β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,

γ) **η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,**

δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

Άρθρο 38. Υποκείμενο φόρου

1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή περαιτέρω από το με αρ. έγγραφο της δ/σης κεφαλαίου και την με αρ. 775/1984 και 11/1987 γνωματεύσεις του Ν.Σ.Κ. «η ανάληψη χρημάτων από τέκνο ή σύζυγο καταθέτη από κοινό λογαριασμό τράπεζας, σε χρόνο που ο καταθέτης βρίσκεται ακόμα στην ζωή, δεν υπόκειται καταρχήν σε φορολογία, αν όμως αξιοποιηθούν αυτά για την αγορά ακινήτου, αποτελεί και φορολογείται ως δωρεά. Στο πνεύμα των ανωτέρω γνωμοδοτήσεων, αναφέρει το έγγραφο ότι, έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση ότι κατά την λήψη χρηματικού ποσού από τον κοινό συγκαταθέτη και την περαιτέρω διάθεση του ποσού αυτού για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (ή την αξιοποίησή τους εν γένει) είναι σύννομη η έρευνα ως προς την ύπαρξη δωρεάς και την επιβολή του οικείου φόρου, και κατά συνέπεια

εν προκειμένω εάν προέκυπτε ανάληψη των ως άνω ποσών από τον κοινό μεταξύ της προσφεύγουσας και της αποστολέα των εμβασμάτων και τροφοδότη του λογαριασμού με αρ. σε USD μητέρα της και αγορά από την προσφεύγουσα του ακινήτου αξίας 515000€ με το με αρ/2007 Συμβολαίου της Συμβολαιογράφου , πιθανώς να συντρέχει περίπτωση φορολόγησης αδήλωτης δωρεάς.

Επειδή η εντολέας των εμβασμάτων με ΑΦΜ μητέρα της προσφεύγουσας δηλώνει ότι δεν ήταν φορολογικά κάτοικος Ελλάδας, όπως προκύπτει από τις τα οικ. έτη 2005, 2007, 2009 δηλώσεις της ως κάτοικος εξωτερικού με τον σύζυγό της με ΑΦΜ και κατά συνέπεια εφόσον διερευνηθεί και δεν αποδειχθεί διαφορετικά δεν είχε υποχρέωση δικαιολόγησης των κατ' εντολή της εμβασθέντων ποσών στον κοινό με την προσφεύγουσα λογαριασμό τους με αρ. σε USD.

Επειδή υπό τις παραπάνω προϋποθέσεις θα ήταν δυνατόν να ληφθούν υπόψη τα εμβάσματα αυτά με ταυτόχρονη επιβολή φόρου δωρεάς/ γονικής παροχής κατά τα αναφερόμενα στις διατάξεις του [Ν. 2961/22.11.2001](#) και τις με αρ. 775/1984 και 11/1987 γνωμ. του Ν.Σ.Κ. που παραπάνω εξετάστηκαν, με χρονικό ορίζοντα αποστολής την ημερομηνία πληρωμής του τιμήματος ήτοι 512.000€ έως την ημερομηνία σύνταξης του από και με αρ. της συμβ/φου προσυμφώνου που αναφέρει την ημερομηνία σύνταξης το μέρος αυτό του τιμήματος ως καταβληθέν και 3000€ κατά την υπογραφή του με αρ./2007 της ίδιας συμβολαιογράφου οριστικού συμβολαίου πλέον 57.731,50€ φόρου μεταβίβασης καταβληθέντα την με την με αρ. Δ.Ο.Υ. δήλωση πλέον αμοιβή συμβολαιογράφου κλπ 216€ επίσης καταβληθείσα την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου, **όμως, δεν δηλώθηκε τέτοια δωρεά/γονική παροχή** (παρ.2 στ άρθρου 19 ν.2238/1994), ούτε έχουν συμπεριληφθεί στο προσύμφωνο και συμβόλαιο, τα εμβάσματα αυτά ως μέσο αποπληρωμής του τιμήματος, γεγονός το οποίο πρέπει να προκύπτει από αδιαμφισβήτητα τραπεζικά έγγραφα (ότι πράγματι τα εμβάσματα που αποστάλθηκαν από σε πίστωση του λογαριασμού της με αρ. ευροποιήθηκαν και δόθηκαν για πληρωμή του τιμήματος, του συνόλου ή μέρους αυτού) το οποίο θα ήταν και δυνατόν να εξεταστεί ως δωρεά.

Επειδή εν συνεχεία όμως, ουδέποτε προσκομίστηκε ούτε προκύπτει από την κίνηση του λογαριασμού της με αρ. σε USD ότι τα ως άνω κατατιθέμενα ποσά εμβασμάτων **ευροποιήθηκαν με την μεταφορά τους σε λογαριασμό της προσφεύγουσας και ότι εν συνεχεία τα ποσά αυτά αδιαμφισβήτητα (λχ μεταφέρθηκαν με τραπεζικό μέσο) χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά του ακινήτου, ενώ ο τρόπος εξόφλησης που περιγράφεται στο προσύμφωνο με αρ./2007 της συμβ/φου και το συμβόλαιο αγοράς δεν είναι αρκούντως αναλυτικός καθώς δεν αναλύονται σε αυτά ποσά, διπλότυπα με επιταγές-μεταφορές μέσω λογ/σμών και αντίστοιχες ημερομηνίες εξόφλησης οι οποίες θα ήταν δυνατόν να συνδεθούν με τα ευροποιηθέντα εμβάσματα, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτό ότι**

πρόκειται περί αδήλωτης δωρεάς/ γονικής παροχής από την προς την προσφεύγουσα των ποσών αυτών για την αγορά του ακινήτου.

Επειδή δεν προκύπτει εισαγωγή συναλλάγματος με τους όρους του άρθρου 19 παρ. 2δ του ΚΦΕ και της 1035772/676/A0012/ΠΟΛ. 1130/17.4.2002 Απόφασης όπως ερμηνεύτηκε με τα με αριθ. πρωτ.: 1047604/831/A0012 & 1057693/1054/A0012 έγγραφα του Υπ.Οικ, και κατά συνέπεια δεν καλύπτεται η καταλογισθείσα από την Δ.Ο.Υ. προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίου ποσού 320.189,46€ απόκτησης του ακινήτου βάσει του με αρ...../2007 Συμβολαίου της Συμβολαιογράφου αντί 515.000€ (πλέον φόρους και έξοδα) της προσφεύγουσας διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 19 παρ. 2δ του ν.2238/1994, κατά συνέπεια η προβαλλόμενη πράξη είναι νόμιμη ως προς την αιτιολογία φορολόγησης της διαφοράς τεκμηρίου απόκτησης της προσφεύγουσας με το ποσό αυτό και η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς τον λόγο αυτόν.

Επειδή αλυσιτελώς επικαλείται η προσφεύγουσα «πλάνη περί τα πράγματα» καθώς η φορολογική οφειλή και οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/1997 δεν συναρτώνται με την «πρόθεση» ή μη του φορολογουμένου σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης αλλά επί τη βάσει των πραγματικών δεδομένων, την ανακρίβεια ή μη της δήλωσης και την διαφορά του φόρου με αυτόν που δηλώθηκε.

Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι «Σύμφωνα με το αρ. 28 του ν. 4174/13 «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. ... 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 παράγραφο 1. ... Επιπρόσθετα, στο άρθρο 10§5 & 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) ορίζεται ότι «5. Οι προθεσμίες για την Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως είναι αποκλειστικές. 6. Υπέρβαση των προθεσμιών συγχωρείται σε περίπτωση ανώτερης βίας... Στην προκείμενη περίπτωση, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μου κοινοποιήθηκε στις Ακολούθως, και εντός της τασσόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, δεν προέβη σε κατάθεση έγγραφων εξηγήσεων επί της διαφοράς. Εντούτοις, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου στις, ήτοι δυόμισι μήνες από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας του θέτει το αρ. 28 του ν. 4174/13. Καθώς, λοιπόν, η φορολογική Αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες δυσμενείς πράξεις κατά παράβαση των αποκλειστικών χρονικών ορίων, που καθορίζονται από το νόμο, στερούταν οιαδήποτε αρμοδιότητα να πράξει τούτο και συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες.».

Επειδή οι προθέσεις για την Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές, επειδή δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα επανελέγχου της χρήσεως αυτής την ημερομηνία έκδοσης της πράξης.

Επειδή δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος της προσφεύγουσας η οποία συντελέστηκε με την δίμηνη καθυστέρηση έκδοσης της από προσβαλλόμενης πράξης στην συνέχεια του υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013, στο οποίο άλλωστε η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.).

Ως προς την επικαλούμενη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας προκύπτουν τα παρακάτω:

Επειδή η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 Σ., επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Όστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των πρόσθετου φόρου σε όλες τις περιπτώσεις

που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμα, ανακριβή ή δεν υποβάλλει δήλωση. Η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι αντικειμενική και επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πρόθεση του εκάστοτε φορολογούμενου να αποφύγει η όχι της πληρωμή του φόρου. Όμως το ποσοστό του ανά μήνα προσθέτου φόρου προσδιορίζεται μεν αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το εάν ο φορολογούμενος οικειοθελώς συμμορφώθηκε και υπέβαλε εκπρόθεσμα δήλωση (1%), εάν από τον έλεγχο προέκυψε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση (2%) ή εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση (2,5%). Οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού προσθέτου φόρου, ενέχει καθ' αυτόν στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/2012).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή του φόρου και των προσθέτων φόρων από την φορολογική αρχή και την Υπηρεσία μας.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να απορριφθεί η από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανής προσφυγή της του και να επικυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση οικ. έτους 2008 (διαχ. περ. 1-1-/31-12-2007) :

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	17.954,12
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει φύλλου ελέγχου	338.143,58
Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας εισήγησης	338.143,58

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

Διαφορά φόρου	126.303,07
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ανώτατο)	151.563,68
Έκτακτη εισφορά ν. 3758/2009	15.000,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας Έκτακτης εισφοράς ν. 3758/2009 (120% ανώτατο)	18.000,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	310.866,75€

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
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).