



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 11/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2370

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»
 - γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 28/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12-2011 (οικ. έτος 2012), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.239,59 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 6.287,51 €, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης ν.3986/2011 ποσού 516,30 €, πλέον πρόσθετου φόρου επί της εισφοράς αλληλεγγύης λόγω ανακρίβειας ποσού 619,56 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 12.662,96 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, βάσει της οποίας και κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος του εισοδήματος του προσφεύγοντος, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, από το γραφείο για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), σε εφαρμογή της με αριθμ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15-9-2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως αυτή διευκρινίστηκε με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1154/04-10-2017 λαμβάνοντας υπόψη την ΠΟΛ 1191/01-12-2017.

Έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων, που τηρούνται σε φυσική μορφή στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, και τα υποσυστήματα Taxis, Elenxis, Π.Σ.Ο. της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, που αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και παρουσίαζαν κινήσεις κατά το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), ο έλεγχος εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά προέβη σε διαπιστώσεις τις οποίες περιέλαβε στο με αριθμό/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου (άρθρο 28 Ν.4174/2013) με συνημμένη την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), το οποίο επιδόθηκε, την 08/12/2017, στην κ. του με την ιδιότητα του φορολογικού εκπρόσωπου του προσφεύγοντος και αφορά τις κινήσεις των κάτωθι τραπεζικών

λογαριασμών, στους οποίους δικαιούχος είναι ο προσφεύγων από κοινού με την σύζυγό του , αμφότεροι μόνιμοι κάτοικοι Ελβετίας, από τους οποίους προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογούνται, ποσού ύψους 56.680,00 ευρώ για την ελεγχόμενη περίοδο. Ο έλεγχος επιμερίζοντας ισομερώς το ως άνω πιστωθέν ποσό στους δύο συνδικαιούχους έκρινε το ποσό των 28.340,00 ευρώ ως προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1992 με το σκεπτικό ότι αποτελεί πρωτογενή κατάθεση.

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ
.....		EUR	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	.....
.....		EUR	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	.....
.....		EUR	ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	.....

Ακολούθησε το με αρ. πρωτ./2017 Υπόμνημα και το με αρ. πρωτ./2017 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, το οποίο περιλαμβάνεται στις σελ. 11-16 της με ημερομηνία 28-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους ισχυρισμούς και τη θέση του προσφεύγοντος στα υπομνήματα που υποβλήθηκαν και κάνοντας μερικώς δεκτούς τους προβληθέντες ισχυρισμούς του, απεφάνθη ότι συγκεντρωτικά οι πιστώσεις/καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, για τις οποίες δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης και οι οποίες αφορούν χρηματικά ποσά για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 περί φορολογητέας προσαύξησης περιουσίας, έχουν ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
.....		03/02/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	9.000,00€
.....		28/02/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	4.000,00€
.....		10/03/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.000,00€
.....		30/03/2011	Αγορά – εξόφληση ιδιωτικής επιταγής	.....	5.000,00€
.....		26/04/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	3.000,00€
.....		26/04/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	5.000,00€
.....		28/04/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.000,00€

.....	.....	20/06/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	3.000,00€
.....	.....	04/07/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	2.500,00€
.....	.....	08/07/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	1.000,00€
.....	.....	16/08/2011	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	2.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ					36.500,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ					18.250,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ					18.250,00€

Ο έλεγχος δεν δέχτηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 9.000,00 ευρώ με α/α 1 του ανωτέρω πίνακα είναι εισαγωγή μετρητών από το εξωτερικό από τη σύζυγό του, διότι δεν προσκόμισε παραστατικά από την τράπεζα από τα οποία να προκύπτει ότι η σύζυγός του έκανε την εισαγωγή των μετρητών από το εξωτερικό και την κατάθεσή τους στον κοινό τους λογαριασμό. Ο έλεγχος δεν δέχτηκε επίσης, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι τα ανωτέρω ποσά με α/α 2-11 στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν επανακατάθεση προγενέστερων αναλήψεων χρηματικών ποσών, καθώς βάσει της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διαταγής, ναι μεν δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών, ωστόσο η επανακατάθεση αυτή πρέπει να αποδεικνύεται. Παρά ταύτα δεν προσκόμισε παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι ο ίδιος προέβη στην κατάθεση των μετρητών και όχι κάποιος τρίτος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό των 18.250,00 ευρώ ως διαφορά φόρου εισοδήματος με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Αιτιολόγηση των διαφορών του ελέγχου με μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών. (ΠΟΛ 1033/2013, ΠΟΛ 1095/2011, ΣΤΕ 884/2016)
- Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος χαρακτηρισμός ως δήθεν «*πρωτογενών πιστώσεων*» τραπεζικών κινήσεων, που συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών προερχομένων από προγενέστερες αναλήψεις. (ΠΟΛ 1175/2017, ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015). Η Φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του, ότι οι ανώνυμες καταθέσεις αποτελούν επανακαταθέσεις ποσών που προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις δικές του ή της συζύγου του και τις θεωρεί πρωτογενείς καταθέσεις, διότι δεν προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο ίδιος.

- Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη απόρριψη από τον έλεγχο συγκεκριμένων αιτιολογήσεων επί τραπεζικών κινήσεων. Εν προκειμένω, με τα προαναφερόμενα Υπομνήματά του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προέβαλε συγκεκριμένες αιτιολογίες αναφορικά με την κίνηση στις 03-02-2011 κατάθεση ποσού ύψους 9.000,00 ευρώ και την κίνηση στις 30-03-2011 (αγορά - εξόφληση επιταγής) ποσού ύψους 5.000,00 ευρώ και παρείχε εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες εξηγήσεις για κάθε κατάθεση. Ωστόσο, ο έλεγχος για τις προαναφερόμενες ως άνω επίμαχες καταθέσεις, κατά εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου, κακή εκτίμηση των στοιχείων και πλημμελή αιτιολογία δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του αλλά απέρριψε αυτούς με την αιτιολογία ότι «δεν προσκομίσθηκε το σχετικό παραστατικό της τράπεζας».

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε αποδεικτικά καταθέσεων για τις εγγραφές με α/α 1, 2, 3, 5, 6, 7, 9, 10 και 11 του ανωτέρω πίνακα. Επίσης, προσκόμισε αντίγραφο της επιταγής που αφορά την εγγραφή με α/α 4. Στις 30/3/2018 κατέθεσε υπόμνημα στην Υπηρεσία μας, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ με το οποίο προσκόμισε αποδεικτικό κατάθεσης για την εγγραφή με α/α 8 του ανωτέρω πίνακα. Επιπλέον στις 25/04/2018, κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας δεύτερο συμπληρωματικό Υπόμνημα, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ, με το οποίο προσκομίστηκαν αντίγραφα αναλυτικής κίνησης των υπ' αριθμ. και καταθετικών λογαριασμών της Τράπεζας για το χρονικό διάστημα 01/01/2011 – 31/12/2011. Στη συνέχεια, στις 08/05/2018 κατατέθηκε τρίτο Υπόμνημα, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ, με το οποίο προσκομίστηκε αντίγραφο του αποδεικτικού ανάληψης ποσού ύψους 13.080,00 CHF, ήτοι 10.146,61 ευρώ στις 31/01/2011 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της συζύγου του, στην Τράπεζα με την επωνυμία «.....», που φέρει την υπογραφή της, με συνημμένη μετάφραση αυτού και αναφέρει ότι η κατάθεση που πραγματοποίησε η σύζυγός του στις 03/02/2011 στον κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό στην ποσού ύψους 9.000,00 ευρώ, αποτελεί μέρος από το ως άνω αναληφθέν από εκείνη ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ΦΕΚ 151 Α` με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30-9-2010 ισχύει ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη,

προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ 1095/2011**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «... **3)** Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του ΚΦΕ. **9)** Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.... **11)** Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. **12)**..».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/2017** με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού

προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6.

7.

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.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα των αντιστοίχων αποδεικτικών κατάθεσης τραπεζής των επίμαχων καταθέσεων, από τα οποία ευχερώς προκύπτει, ότι τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο είτε από την σύζυγό του, καθώς στα αποδεικτικά κατάθεσης αναγράφεται η ένδειξη «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού». Συγκεκριμένα:

α) Για την (με α/α. 1 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 9.000,00 Ευρώ, στις 03-02-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 03-02-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή της συζύγου του και από το οποίο προκύπτει ότι εκείνη κατέθεσε το εν λόγω ποσό, καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

β) Για την (με α/α. 2 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 4.000,00 Ευρώ, στις 28-02-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 28-02-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

γ) Για την (με α/α. 3 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 1.000,00 Ευρώ, στις 10-03-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 10-03-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

δ) Για την (με α/α. 5 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 3.000,00 Ευρώ, στις 26-04-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 26-04-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

ε) Για την (με α/α. 6 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 5.000,00 Ευρώ, στις 26-04-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 26-04-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι

ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

στ) Για την (με α/α. 7 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 1.000,00 Ευρώ, στις 28-04-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 28-04-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

ζ) Για την (με α/α. 9 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 2.500,00 Ευρώ, στις 04-07-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 04-07-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

η) Για την (με α/α. 10 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 1.000,00 Ευρώ, στις 08-07-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 08-07-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή της συζύγου και από το οποίο προκύπτει ότι εκείνη κατέθεσε το εν λόγω ποσό, καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

θ) Για την (με α/α. 11 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους 2.000,00 Ευρώ, στις 16-08-2011, προσκομίζει και επικαλείται, αντίγραφο του από 16-08-2011 αποδεικτικού κατάθεσης της τράπεζας, ιδίου ως άνω ποσού, το οποίο φέρει την υπογραφή του και από το οποίο προκύπτει ότι ο ίδιος κατέθεσε το εν λόγω ποσό καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος η κίνηση (με α/α. 4 εγγραφή) στις 30-03-2011 (αγορά - εξόφληση επιταγής) ποσού ύψους 5.000,00 ευρώ αφορά την είσπραξη εγγύησης μίσθωσης καταστήματος ιδιοκτησίας της συζύγου του, ευρισκόμενο στην
....., το οποίο εκείνη εκμισθώνει στην ετερόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», διαχειρίστρια της οποίας είναι η κα
..... του Προς απόδειξη αυτού, προσκομίζει και επικαλείται αντίγραφο της με αριθμό 47061557-5 και με ημερομηνία 30.03.2011 επιταγής, ποσού 5.000,00 Ευρώ της τράπεζας, σε διαταγή της συζύγου του, με εκδότρια αυτής την κα

Επειδή, ο προσφεύγων με το από 30/03/2018 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ Υπόμνημα, το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε αντίγραφο του από 20-06-2011 αποδεικτικού κατάθεσης στην για την (με α/α. 8 εγγραφή) κατάθεση ποσού ύψους

3.000,00 Ευρώ, στις 20-06-2011 το οποίο φέρει την υπογραφή της συζύγου του και από το οποίο προκύπτει ότι εκείνη κατέθεσε το εν λόγω ποσό, καθότι στο είδος συναλλαγής αναγράφεται «κατάθεση από δικαιούχο του λογαριασμού».

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων με το από 08/05/2018 και με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 ΕΜΠ Υπόμνημά του προσκομίζει αντίγραφο του αποδεικτικού ανάληψης ποσού ύψους 13.080,00 CHF, ήτοι 10.146,61 ευρώ στις 31/01/2011 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της συζύγου του, στην Τράπεζα με την επωνυμία «.....», που φέρει την υπογραφή της, με συνημμένη μετάφραση αυτού και αναφέρει ότι η κατάθεση που πραγματοποίησε η σύζυγός του στις 03/02/2011 στον κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό στην ποσού ύψους 9.000,00 ευρώ, αποτελεί μέρος από το ως άνω αναληφθέν από εκείνη ποσό, αιτιολογώντας έτσι πλήρως την κατάθεση (με α/α 1 εγγραφή) για την οποία είχε ήδη προσκομίσει αποδεικτικό κατάθεσης που φέρει την υπογραφή της συζύγου του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, από την συνολική εξέταση του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων μόνιμος φορολογικός κάτοικος Ελβετίας, ο οποίος προσκομίζει έντυπο φορολογικού πιστοποιητικού κατοικίας καθώς και την σχετική αίτηση για την αποφυγή διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ελβετίας, υποβάλλει δηλώσεις στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού από κοινού με την σύζυγό του, για τα εισοδήματα που αποκτά στην Ελλάδα. Κατά τα έτη 2009, 2010 και 2011 προέβησαν αμφότεροι σε εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό όπως προκύπτει από την Βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό (Ελβετία) της Τράπεζας με ημερομηνία την 13/10/2011 και αρ. πρωτ. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι τα ποσά στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, όπως αυτά αναφέρονται στον προσαρτημένο πίνακα της παρούσας απόφασης αποτελούν επανακαταθέσεις προγενέστερων αναλήψεων χρηματικών ποσών ή εισαγωγή μετρητών από το εξωτερικό με την μοναδική αιτιολογία ότι δεν προσκόμισε παραστατικά που να προκύπτει ότι ο ίδιος ή η σύζυγός του προέβησαν στις εν λόγω καταθέσεις μετρητών και όχι κάποιος τρίτος. Ο προσφεύγων, με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και με τα υποβληθέντα υπομνήματά του, προσκόμισε όλα τα παραστατικά όπως αναλυτικά έχουν περιγραφεί ανωτέρω, ώστε να δικαιολογήσει πλήρως τις εγγραφές εκείνες τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως πρωτογενείς καταθέσεις δεδομένου ότι κατά την σύνταξη της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, δεν είχαν τεθεί στην διάθεσή του. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση της προσβαλλόμενης με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.

