



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1998

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 17/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ κατοίκου, κατά της υπ' αριθ. /19-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /19-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Την υπ' αριθ. /10-05-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
7. Τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/24-04-2019 και ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/12-06-2019 Υπομνήματα του προσφεύγοντος.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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 και των όσων προβάλλονται με τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/24-04-2019 και ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/12-06-2019 Υπομνήματα, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /19-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.988,96 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 14.059,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 29.048,60 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 19/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2013 στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αριθ. /19-06-18 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν με την προσβαλλόμενη πράξη σε βάρος του προσφεύγοντος, οι ακόλουθες πιστώσεις, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό Νόμισμα-Πίστωση
1231			07/02/20 12 00:00	Κατάθεση/αν άληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/αν άληψη σε λογαριασμό	EUR	6.000,00
1255			10/04/20 12 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	..... ...	EUR	827,00
1256			10/04/20 12 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	..... ...	EUR	3.815,00
1230			26/01/20 12 00:00	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	EUR	30.000,00
ΣΥΝΟΛΟ:							40.642,00 €

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

- Η φορολογική αρχή, κατ' αρχήν δεν κατονομάζει τις εξηγήσεις που παρείχε κατά την κλήση του για παροχή εξηγήσεων τόσο προφορικά όσο και γραπτά και επιπλέον δεν αιτιολογεί την απόρριψη τους ως όφειλε, αρκούμενη να αναφερθεί αόριστα «δεν έκανε δεκτή την αιτιολόγηση του».
- Η φορολογική αρχή δεν αναφέρεται και δεν αξιολογεί στοιχεία της ελεγχόμενης υποβληθείσας δήλωσής του όπως ότι :
Στον κωδικό 727 (για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων) της δήλωσης Φ. Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) έχει συμπληρωθεί το ποσό των 30.002,57 €

Στον κωδικό 787 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο) της δήλωσης Φ. Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) έχει συμπληρωθεί το ποσό των 85.000,00 €

- Η φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνει, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη σε χρηστή Διοίκηση επιμέλεια, ποιο είναι το κρίσιμο χρονικό διάστημα προσαύξησης περιουσίας, αρκούμενη μόνο στα στοιχεία των πρωτογενών καταθέσεων προκειμένου να καταλογίσει τις πρωτογενείς καταθέσεις στον χρόνο πραγματοποίησης τους στην ελεγχόμενη χρήση 2012. Εξάλλου, ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου, συνιστά πραγματικό ζήτημα (διακριτό της ύπαρξης περιουσιακής προσαύξησης).
- Η φορολογική αρχή δεν λαμβάνει υπόψη της ως όφειλε τον Πίνακα Σχηματισθέντος Κεφαλαίου από Εισοδήματα προηγούμενων Ετών, που συνυποβλήθηκε με την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. Έτους 2013. Στον εν λόγω πίνακα εμφανίζεται ως διαθέσιμο υπόλοιπο κεφαλαίου προηγούμενων ετών στις 31-12-2011 το ποσόν των 472.475,57 €.
- Η φορολογική αρχή δεν λαμβάνει υπόψη της ως όφειλε το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών του στις 31-12-2011 που ανέρχεται σε 18.238,58€ (ΤΡΑΠΕΖΑ).
- Από τον συσχετισμό των ανωτέρω δεδομένων – σχηματισμός κεφαλαίου προηγούμενων ετών και διαθέσιμα υπόλοιπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς - είναι εμφανής η ύπαρξη μετρητών διαθεσίμων εις χείρας του, ίση με την διαφορά τους: (472.475,57 € - 18.238,58€ = 454.236,99€) από την οποία προέκυψε και η δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου ύψους 85.000,00 € κατά την διάρκεια του ελεγχόμενου έτους 2012, δυνάμενου να καλύψει τις πρωτογενείς καταθέσεις των 40.642,00€ που προέκυψαν κατά τον έλεγχο.
- Σε κάθε περίπτωση το ύψος των ποσών των πρωτογενών καταθέσεων που καταλογίζονται από τον έλεγχο (6.000,00€, 827,00€, 3.815,00€ και 30.000,00€) συνολικά 40.642,00€, δεν συνάδουν με το ύψος των δηλωθέντων εισοδημάτων κατά τα προηγούμενα έτη και του σχηματισθέντος κεφαλαίου εξ αιτίας του λόγου αυτού .

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κατάθεση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλλε στην υπηρεσία μας στις 24/04/2019 το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ Υπόμνημα, προσκομίζοντας νέα στοιχεία και συγκεκριμένα αντίγραφα κινήσεων τεσσάρων (4) τραπεζικών λογαριασμών με τα υπόλοιπα αυτών κατά την 31/12/2011. Τα εν λόγω στοιχεία κρίθηκαν ως νέα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρ. 25 του ν. 4174/2013. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι το προαναφερθέν υπόμνημα με

τα συνημμένα σε αυτό στοιχεία, υποβλήθηκε εντός του οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθ./10-05-2019 απόφασης. Με την εν λόγω απόφαση παρατάθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018, η προθεσμία εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ορίζεται:

«3. 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 προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

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 προσαύξησης 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.

.....

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.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Ως προς την ακόλουθη πίστωση:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό Νόμισμα-Πίστωση
1230			26/01/2012 00:00	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ -	EUR	30.000,00

Επειδή ο προσφεύγων, τόσο με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, όσο και με τα υποβληθέντα υπομνήματά του, ισχυρίζεται ότι η διερευνώμενη πίστωση, προέρχεται από ρευστά διαθέσιμα που είχε εις χείρας του σε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος και τα οποία προήλθαν από εισοδήματα αποκτηθέντα, δηλωθέντα και μη αναλωθέντα κατά τα προηγούμενα έτη.

Επειδή η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής έκρινε ότι: «Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν ευσταθεί καθώς αντικείμενο φορολόγησης είναι το εισόδημα που δε δηλώθηκε και προέκυψε από την σύγκριση των καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, με τα εμφανιζόμενα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ποσά, που προέρχονται από κάθε πηγή εισοδήματος. Η ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε δεν εξέτασε τον τρόπο διαμόρφωσης του χρηματικού υπολοίπου που διατηρούσε ο ελεγχόμενος εντός ή εκτός των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ούτε αμφισβήτησε τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου για το απόθεμα κεφαλαίου που δημιουργήθηκε από την εργασία και τις αποταμιεύσεις παρελθόντων ετών, καθώς και από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων (μεταβιβάσεις ακινήτων). Ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματα του ελεγχόμενου βάσει συγκεκριμένων πιστώσεων- καταθέσεων (για τις οποίες ζήτησε διευκρινίσεις από τον ελεγχόμενο), αφού προηγουμένως εξαίρεσε τις μεταφορές ποσών από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε κάποιον άλλον....»

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 20 της απόφασης του ΣτΕ 884/2016, οι διατάξεις του εδαφίου α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ. αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/24-04-2019 υποβληθέν συμπληρωματικό υπόμνημά του, προσκόμισε στην υπηρεσία μας Αντίγραφο κίνησης τραπεζικών λογαριασμών και τα υπόλοιπα που εμφάνιζαν αυτοί κατά την 31/12/2011. Συγκεκριμένα:

- υπ' αριθ. λογαριασμός της τράπεζας με υπόλοιπο 18.238,58€
- υπ' αριθ. λογαριασμός της τράπεζας με υπόλοιπο 48.034,05€
- υπ' αριθ. προθεσμιακός λογαριασμός της τράπεζας με υπόλοιπο 106.853,69€
- υπ' αριθ. προθεσμιακός λογαριασμός της τράπεζας με υπόλοιπο 112.477,33€.

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ. αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/12-06-2019 δεύτερο συμπληρωματικό υποβληθέν υπόμνημά του, προσκόμισε στην υπηρεσία μας, αντίγραφα του συνόλου των λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Ειδικότερα, προσκομίσθηκαν τα ακόλουθα παραστατικά:

1) Κατάσταση του υπ' αριθ. λογαριασμού της με ημερομηνία 30/06/2012 και υπόλοιπο 11.439,02€. Επί της εν λόγω κατάστασης υφίσταται χειρόγραφη σημείωση «31/12/2011 Υπόλοιπο: 11.439,02€», η οποία φέρει υπογραφή υπαλλήλου και σφραγίδα της τράπεζας (Κατάστημα).

2) Εκτύπωση από το σύστημα της τράπεζας, σφραγισμένη και υπογεγραμμένη από υπάλληλο, σύμφωνα με την οποία ο λογαριασμός της, έχει μετατραπεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας

3) Εκτύπωση κατάστασης του υπ' αριθ. λογαριασμού της, δυνάμει της οποίας το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού την 31/12/2011 ανέρχεται σε 28.504,49€

4) Κατάσταση του υπ' αριθ. λογαριασμού της Τράπεζας με ημερομηνία 30/06/2012 και υπόλοιπο 12.211,74€. Επί της εν λόγω κατάστασης υφίσταται χειρόγραφη σημείωση «31/12/2011 Υπόλοιπο: 12.211,74€», η οποία φέρει υπογραφή υπαλλήλου και σφραγίδα της τράπεζας (Κατάστημα).

5) Εκτύπωση από το σύστημα της τράπεζας, σφραγισμένη και υπογεγραμμένη από υπάλληλο, σύμφωνα με την οποία ο λογαριασμός της, έχει μετατραπεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας

6) Εκτύπωση από το σύστημα της τράπεζας, σφραγισμένη και υπογεγραμμένη από υπάλληλο, σύμφωνα με την οποία ο λογαριασμός της, έχει μετατραπεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό της τράπεζας

7) Κίνηση για το χρονικό διάστημα από 01.12.2011 έως 31.12.2011 του υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας, σύμφωνα με την οποία το υπόλοιπο του την 31.12.2011 ανέρχεται σε 18.238,58€.

8) Κατάσταση Αναλυτικής Κίνησης για τον υπ' αριθ. λογαριασμό της, με βάση την οποία το υπόλοιπο του λογαριασμού την 31.12.2011 ήταν 63.170,43€.

9) Βεβαίωση της ότι ο υπ' αριθ. λογαριασμός είχε, κατά το κλείσιμο της 31.12.2011, υπόλοιπο ποσό 77.757,76€.

10) Εκτύπωση κινήσεων του υπ' αριθ. λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από 01.06.2011 έως 26.01.2012, από την οποία προκύπτει ότι δεν διενεργήθηκαν αναλήψεις ή καταθέσεις αλλά μόνο πίστωση τόκων.

11) Εκτύπωση από το σύστημα της τράπεζας, σφραγισμένη και υπογεγραμμένη από υπάλληλο, σύμφωνα με την οποία ο λογαριασμός της, έχει μετατραπεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό της

12) Κατάσταση του υπ' αριθ. λογαριασμού της με ημερομηνία 31/03/2012 και υπόλοιπο την 23/01/2012 ύψους 25.778,49€, ενώ εμφανίζει ως προηγούμενο υπόλοιπο κεφαλαίου το ποσό των 28.504,49€.

13) Βεβαίωση Υπολοίπου Καταθετικών και Επενδυτικών Προϊόντων της τράπεζας, σύμφωνα με την οποία την 31.12.2011 ο λογαριασμός είχε υπόλοιπο 77.221,09€ ενώ ο λογαριασμός είχε μηδενικό υπόλοιπο. Επιπροσθέτως, κατά την ίδια ημερομηνία το επενδυτικό χαρτοφυλάκιο με αριθμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ίδια τράπεζα είχε ομοίως μηδενικό υπόλοιπο.

14) Εκτύπωση κίνησης του υπ' αριθ. λογαριασμού από την οποία προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού ανερχόταν την 01/01/2012 σε 77.280,99€.

Επειδή η υπηρεσία μας, προκειμένου να επαληθεύσει από το ηλεκτρονικό αρχείο ΕΛΑΕΠΠ, το οποίο απέστειλε ηλεκτρονικά στην υπηρεσίας μας η αρμόδια φορολογική αρχή, τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2012 επεξεργάστηκε τα δεδομένα ως ακολούθως:

Αρχικώς, απομονώθηκαν οι ενεργοί κατά το ελεγχόμενο έτος 2012 λογαριασμοί στους οποίους ο προσφεύγων εμφανίζεται ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος, ως εξής:

α) εξαιρέθηκαν οι λογαριασμοί που ανοίχτηκαν μετά την 01/01/2012 και συνεπώς δεν είχαν υπόλοιπο κατά την εν λόγω ημερομηνία,

β) εξαιρέθηκαν οι λογαριασμοί που έκλεισαν πριν την 31/12/2011 ή που αποχώρησε ο προσφεύγων ως συνδικαιούχος πριν την ως άνω ημερομηνία και ως εκ τούτου είχε μηδενιστεί το υπόλοιπό τους πριν την 01/01/2012,

γ) εξαιρέθηκαν οι λογαριασμοί που δεν είναι καταθετικοί και αφορούν πιστωτικές κάρτες ή δάνεια

δ) εξαιρέθηκαν οι ανενεργοί λογαριασμοί, οι οποίοι σύμφωνα με το ΕΛΑΕΠΠ εμφάνιζαν μηδενικό υπόλοιπο κατά την αρχή και το τέλος της ελεγχόμενης περιόδου και χωρίς να εμφανίζουν ενδιάμεσα ποσά που είτε έχουν χρεωθεί, είτε πιστωθεί σε όλη τη διάρκειά της.

Επειδή από την ως άνω επεξεργασία και την αντιπαραβολή των προσκομισθεισών από τον προσφεύγοντα βεβαιώσεων των τραπεζικών ιδρυμάτων, προκύπτει ότι το υπόλοιπο των λογαριασμών του κατά την 01/01/2012 ανερχόταν σε 553.538,96 €. Ακολούθως, με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, επιμερίστηκε το υφιστάμενο υπόλοιπο κατά την 01/01/2012 ποσό με βάση το πλήθος των δικαιούχων εκάστου λογαριασμού και προέκυψε ότι ο

προσφεύγων είχε στους λογαριασμούς του την 01/01/2012 ποσό 433.232,67 €, το οποίο απεικονίζεται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Είδος Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων Λογαριασμού	Υπόλοιπο την 31/12/2011 βάσει Βεβαίωσης	Υπόλοιπο που αναλογεί επιμεριστικά στον προσφεύγοντα
.....		Καταθετικός	1	63.170,43	63.170,43
.....		Καταθετικός	1	77.221,09	77.221,09
.....		Καταθετικός	2	11.439,02	5.719,51
.....		Καταθετικός	2	Μετάπτωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της	Ως άνω γιατί αφορά τον ίδιο λογαριασμό μετά από μετάπτωση
.....		Καταθετικός	2	77.757,76	77.757,76
.....		Καταθετικός	2	18.238,58	18.238,58
.....		Καταθετικός	2	Μετάπτωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας	Ως άνω γιατί αφορά τον ίδιο λογαριασμό μετά από μετάπτωση
.....		Καταθετικός	2	12.211,74	6.105,87

.....	.....	Καταθετικός	2	Μετάπτωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της	Ως άνω γιατί αφορά τον ίδιο λογαριασμό μετά από μετάπτωση
.....	.....	Καταθετικός	1	28.504,49	28.504,49
.....	.....	Καταθετικός	1	Μετάπτωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της	Ως άνω γιατί αφορά τον ίδιο λογαριασμό μετά από μετάπτωση
.....	.....	Καταθετικός	1	48.034,05	48.034,05
.....	.....	Καταθετικός	2	111.262,35	55.631,17
.....	.....	Καταθετικός	2	105.699,45	52.849,72
ΣΥΝΟΛΟ				553.538,96	433.232,67

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στην υπηρεσία μας πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, τον οποίο, όπως επισημαίνει, είχε συνυποβάλει με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, καθώς και αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων και εκκαθαριστικών σημειωμάτων για τα οικονομικά έτη 2003 έως και 2013.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος, για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη του τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με υφιστάμενες καταθέσεις του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2012, ήτοι, του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

Ειδικότερα, όπως επισημαίνεται στις έγγραφες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: «Η ελεγκτική διαδικασία που ακολουθήθηκε δεν εξέτασε τον τρόπο διαμόρφωσης του χρηματικού υπολοίπου που διατηρούσε ο ελεγχόμενος εντός ή εκτός των

χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, ούτε αμφισβήτησε τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου για το απόθεμα κεφαλαίου που δημιουργήθηκε από την εργασία και τις αποταμιεύσεις παρελθόντων ετών, καθώς και από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων (μεταβιβάσεις ακινήτων).

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματα του ελεγχόμενου βάσει συγκεκριμένων πιστώσεων-καταθέσεων (για τις οποίες ζήτησε διευκρινίσεις από τον ελεγχόμενο), αφού προηγουμένως εξαίρεσε τις μεταφορές ποσών από έναν τραπεζικό λογαριασμό σε κάποιον άλλον....»

Επειδή από προσκομισθέντα πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου, ο οποίος αφενός έγινε αποδεκτός από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τον χρόνο εκκαθάρισης της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2013 και αφετέρου δεν αμφισβητήθηκε από τη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε από τα δηλωθέντα εισοδήματα των ετών 2002-2012 διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κατά το έτος 2012 ύψους 472.475,57€.

Επειδή όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2012 ανερχόταν σε 433.232,67€. Συνεπώς, με βάση τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να κατέχει με τη μορφή ρευστών διαθεσίμων την 01/01/2012 το ποσό των 39.242,90€, το οποίο θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για κάλυψη τραπεζικών πιστώσεων και πληρωμή υποχρεώσεων του μέσω του τραπεζικού συστήματος.

Ωστόσο η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της.

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων που συμπεριλαμβάνονται στον παρόντα φάκελο αλλά και τα δεδομένα του συστήματος Taxis, προκύπτει ότι από τα τελικά χρηματικά διαθέσιμα εις χείρας του προσφεύγοντος, όπως αυτά προσδιορίστηκαν ανωτέρω, πρέπει να αφαιρεθούν, ως πραγματικές δαπάνες, οι φόροι που καταβλήθηκαν κατ' έτος με βάση τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα των οικείων ετών, οι οποίοι υπολογιζόμενοι με βάση τα ποσά προς καταβολή και προς επιστροφή των ετών 2002 έως και 2011 ανέρχονται στο συνολικό χρεωστικό ποσό των 384.356,16 €. Λαμβάνοντας υπ' όψιν τα προαναφερθέντα καταβληθέντα ποσά των επικαλούμενων ετών προς ανάλωση, διαπιστώνεται ότι δεν υπήρχε η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων εις χείρας του προσφεύγοντος, προκειμένου να αιτιολογήσει την επίμαχη πίστωση. Επομένως, ορθώς για την εν λόγω πίστωση κρίθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις ακόλουθες πιστώσεις:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό Νόμισμα-Πίστωση
1231			07/02/20 12 00:00	Κατάθεση/αν άληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/αν άληψη σε λογαριασμό	EUR	6.000,00
1255			10/04/20 12 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	EUR	827,00
1256			10/04/20 12 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	.....	EUR	3.815,00
ΣΥΝΟΛΟ:							10.642,00 €

Επειδή οι δύο εκ των ανωτέρω πιστώσεων αφορούν επιταγές για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ή αντίγραφα των σωμάτων αυτών, ούτε προέβαλε καμία αιτιολόγηση, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής. Η δε τρίτη πίστωση αφορά σε καταβολή μετρητών, χωρίς ωστόσο από την αιτιολόγηση της συναλλαγής να προκύπτουν τα στοιχεία του καταθέτη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής

Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου.» . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑΘ 3762/2015).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ.

Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ως λόγο ακύρωσης/τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ότι οι προαναφερθείσες τρεις πιστώσεις καταλογίστηκαν στο σύνολό τους, χωρίς να προηγηθεί επιμερισμός αυτών σύμφωνα με το πλήθος των δικαιούχων του εν λόγω λογαριασμού, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν. 5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.»

Επειδή με το άρθρο 4 του ν. 5638/1932 ορίζεται ότι «Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη.»

Επειδή στην παράγραφο 18 της ΠΟΛ. 1033/21.02.2013 αναφέρεται ότι: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή στη παράγραφο 3 της ΠΟΛ.1228/15.10.2014 αναφέρεται ότι: «3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του Λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).»

Επειδή στη παράγραφο 2.4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 αναφέρεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους του συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή στην υπ' αριθ. 1897/2018 απόφαση ΣτΕ αναφέρεται ότι : «.....Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η

φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.) ...»

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 στην με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, δεν αναφέρονται αναλυτικά στοιχεία των λογαριασμών του προσφεύγοντος. Ωστόσο, από το ηλεκτρονικό αρχείο ΕΛΑΕΠΠ, το οποίο απέστειλε ηλεκτρονικά στην υπηρεσίας μας η αρμόδια φορολογική αρχή, διαπιστώνεται ότι στον κρινόμενο λογαριασμό της με αριθ. στον οποίο διενεργήθηκαν οι τρεις κρινόμενες πιστώσεις, υφίστανται δύο δικαιούχοι αυτού και συγκεκριμένα ο προσφεύγων και ο

Επειδή, για τις ανωτέρω πιστώσεις, των οποίων η πηγή ή αιτία προέλευσης δεν αιτιολογήθηκε, ο έλεγχος έκρινε ορθώς, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, ότι τα ποσά αυτά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Ωστόσο, η προσδιορισθείσα από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας θεωρήθηκε ότι αφορά εξ' ολοκλήρου τον προσφεύγοντα, και μόνο αυτόν εκ των συνδικαιούχων του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι κρινόμενες πιστώσεις ανήκουν μόνον στον προσφεύγοντα παρότι αφορούν κοινό λογαριασμό, είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης, καθότι η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει με οποιονδήποτε τρόπο, πολλώ δε μάλλον όταν δεν προσκομίστηκαν στοιχεία σχετικά με την κατάθεση μετρητών ή σχετικά με τις επίμαχες επιταγές, ότι το προϊόν αυτών αποτελεί περιουσία αποκλειστικά και μόνο του προσφεύγοντος.

Επειδή οι κρινόμενες ως πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή η αιτία προέλευσης τους, πραγματοποιήθηκαν σε κοινό λογαριασμό, βάσει των ανωτέρω, η αξία αυτών πρέπει να επιμεριστεί ισομερώς κατά το πλήθος των συνδικαιούχων.

Επειδή σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, οι κρινόμενες πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αρ. λογαριασμό της τράπεζας, επιμερίζονται στον προσφεύγοντα ως εξής:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Νόμισμα-Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα
1231			07/02/2012 00:00	Κατάθεση/αν άληψη σε λογαριασμό	6.000,00	3.000,00
1255			10/04/2012 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	827,00	413,50
1256			10/04/2012 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι	3.815,00	1.907,50
ΣΥΝΟΛΟ					10.642,00	5.321,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι την τροποποίηση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, της υπ' αριθ. /19-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας

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

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

Χρήση	Ποσά αρ. 48§3 ν. 2238/94 που καταλογίζονται βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2012	40.462,00	5.321,00	35.141,00

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα							
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	7.287,38		7,287,38		7.287,38		
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	17.593,69		58.235,69		52.734,69		35.141,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	24.881,07		65.523,07		60.022,07		35.141,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	24.881,07		65.523,07		60.022,07		35.141,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	24.881,07		65.523,07		60.022,07		35.141,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	24.881,07		65.523,07		60.022,07		35.141,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	24.881,07	3.640,27	60.022,07	16.428,83	
	Μείωση του φόρου				0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		3.640,27		16.428,83	12.788,56
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	0,00	0,00	
	Μείωση του φόρου		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00			0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)						
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			3.640,27		16.428,83	12.788,56
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις		995,25		995,25		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος				0,00		
β) Ειδικών περιπτώσεων			995,25	0,00	995,25	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			2.645,02		15.433,58	12.788,56
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος		105,82		105,82	0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				0,00	0,00	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00	
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)				11.995,67	11.995,67	
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Ανακρίβεια 66 μήνες X 2% 120,00%				15.346,27		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
Μη υποβολή 12.788,56*0,5				6.394,28		
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%				5.601,39		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		0,00%		0,00	0,00	
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				0,00	0,00	
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00	
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			2.382,45	2.382,45	0,00	
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)				0,00	0,00	
α) Πρόσθετος φόρος μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Μη υποβολή 66 μήνες X 2% 120,00%				0,00		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
Ανακρίβεια						
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%				0,00		
11. Τέλος Επιτηδεύματος			650,00	650,00	0,00	
Σύνολο			5.783,29	30.567,52	24.784,23	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών				0,00	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			5.783,29	30.567,52	24.784,23	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00	0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε			0,00	0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			5.783,29	30.567,52	24.784,23	

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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