



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27 / 06 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2120**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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),
- β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94),
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69),
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»,
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. **/24-12-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος**, οικ. έτους **2013**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και την από **24/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος**, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **28/12/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της υπ' αριθμ. **/13-02-2018** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, για τα **οικονομικά έτη 2013 και 2014**, και το **φορολογικό έτος 2014**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. β' του ν.2238/1994 και του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 με αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 31/12/2014. Αιτία ελέγχου ήταν η αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό σε ατομικούς της λογαριασμούς ή σε λογαριασμούς τρίτων προσώπων, για το **οικον. έτος 2013** συνολικού ποσού **2.092.421€** και για το **οικον. έτος 2014** συνολικού ποσού **17.560€**.

Από τον έλεγχο του **οικον. έτους 2013** που διενεργήθηκε με βάση τις **Γενικές Διατάξεις** του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) προέκυψαν τα ακόλουθα:

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών της λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα σχετικά υπομνήματα της προσφεύγουσας, καθώς και η απάντησή της στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών, καταγράφεται στην από **24/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**. Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994), για το **οικον. έτος 2013** συνολικού ποσού **165.550,77€**, οι οποίες αναλυτικά έχουν ως ακολούθως:

α/α αιτή-ματος	ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Περιγραφή κίνησης τραπεζ.	Αιτιολογία	Ημερ/νία	Πρωτογενείς πιστώσεις	Προσαύξηση περιουσίας
1	3574	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	20/1/2012	8.210,00€	8.210,00 €
2	3581	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	22/2/2012	8.400,00€	8.400,00 €
4	3587	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	26/3/2012	8.222,54€	8.222,54 €
5	3589	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	30/3/2012	1.500,00€	1.500,00 €
7	3595	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	9/4/2012	1.000,00€	1.000,00 €
8	3597	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	20/4/2012	8.220,00€	8.220,00 €
16	3620	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	17/5/2012	8.400,00€	8.400,00 €
18	3633	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	8/6/2012	2.075,23€	2.075,23 €
19	3636	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	14/6/2012	8.400,00€	8.400,00 €
20	3638	.....	.....	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	18/6/2012	923,00€	923,00 €
23	3662	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10/7/2012	8.400,00€	8.400,00 €
26	3677	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	27/8/2012	8.400,00€	8.400,00 €
28	3683	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	12/9/2012	2.000,00€	2.000,00 €
29	3684	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	13/9/2012	3.400,00€	3.400,00 €
31	3687	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	28/9/2012	8.400,00€	8.400,00 €
32	3692	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	10/10/2012	3.000,00€	3.000,00 €
33	3693	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	11/10/2012	8.400,00€	8.400,00 €
34	3694	.....	.....	ΣΥΜΨΗΦΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	15/10/2012	2.000,00€	2.000,00 €
36	3702	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	5/11/2012	2.000,00€	2.000,00 €
37	3703	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	13/11/2012	3.000,00€	3.000,00 €
38	3704	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	20/11/2012	2.000,00€	2.000,00 €
39	3706	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	20/11/2012	8.400,00€	8.400,00 €
41	3714	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	3/12/2012	6.100,00€	6.100,00 €
42	3716	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10/12/2012	8.400,00€	8.400,00 €
43	3720	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	14/12/2012	1.000,00€	1.000,00 €
44	3727	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	18/12/2012	28.000,00€	28.000,00 €
45	3730	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	19/12/2012	5.300,00€	5.300,00 €
46	3733	.....	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	20/12/2012	2.000,00€	2.000,00 €
Σύνολο έτους 2012							165.550,77€	165.550,77€

Περαιτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου (άρθρο 67B του ν. 2238/1994) και συγκεκριμένα με τη μέθοδο «Τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας», τα αποτελέσματα του οποίου έχουν ως εξής:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ ΧΡΗΣΗ 2012

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2012	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2012
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	70.791,99€	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.735.906,24€
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	899.877,55€	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	899.877,55€
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00€	3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00€
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης		4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	34.306,00€	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)	61.441,58€
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)		6. Δαπάνες ανέγερσης ακινήτων	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	3.715.800,00€	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
8. Έσοδα από πώληση μετοχών		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	137.213,65€
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	210.595,83€
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτεών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	92.582,31€
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτεών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	1.870.421,00€
ΣΥΝΟΛΟ	4.720.775,54€	ΣΥΝΟΛΟ	5.008.038,16€

III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2012
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	4.720.775,54€
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	5.008.038,16€
Υπόλοιπο	-287.262,62€

Τέλος, έγινε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας, με τη σύγκριση των δύο μεθόδων (γενικών διατάξεων και Έμμεσων τεχνικών), τα αποτελέσματα του οποίου έχουν ως εξής:

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου						
Οικονομικό Έτος	Φορολ. Εισοδήματα βάσει Δήλωσης	Διαφορά άρθρου 48 ν. 2238/1994	Σύνολο Εισ/ματος Ελέγχου με βάση τις Γενικές Διατάξεις	Σύνολο Εισ/ματος Ελέγχου με βάση τις Έμμεσες Τεχνικές	Τελικό Εισόδημα κατ' έλεγχο max [(3) και (4)]	Διαφορά Ελέγχου - Δήλωσης
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(5)
2012	32.861,00 €	165.550,77 €	198.411,77 €	320.123,63 €	320.123,63 €	287.262,63 €

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στους προσφεύγοντες τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρων-Τελών	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 24/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	287.262,63€	125.994,28€	62.997,14€	55.185,50€	6.207,35€	250.384,27€
Σύνολα					125.994,28€	62.997,14€	55.185,50€	6.207,35€	250.384,27€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση επί τα βελτίω** της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Ο αντίθετος στο Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
2. Η ανυπαρξία της παράβασης
3. Η νόμω και ουσία αβάσιμη και πλημμελής εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της Ανάλυσης Ρευστότητας από την ελεγκτική αρχή για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την κρινόμενη χρήση
4. Ως προς τη νόμιμη πηγή και αιτία των κρινομένων πιστωτικών κινήσεων (εισόδημα γενικών διατάξεων), με περαιτέρω συνέπεια να μην δύνανται οι κρινόμενες πιστωτικές κινήσεις να χαρακτηρισθούν ως δήθεν φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας κατά το άρθρο 48 παρ.3 Ν.2238/1994
5. Ο νόμω και ουσία αβάσιμος υπολογισμός της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης διαβίωσης σε κενές κατοικίες της προσφεύγουσας.

1. Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Παράταση έκδοσης Απόφασης - Αναπομπή της υπόθεσης

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ. /28-01-2019 κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** που δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο (**Σχετ. 1-20**), ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Το υπ' αριθμ. /09-05-2012 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου Αθηνών (**Σχετ. 1**), εμπρόσθια και οπίσθια όψη της υπ' αριθμ. /9.5.2012 επιταγής ποσού 700.000€ (**Σχετ. 2**), εμπρόσθια και οπίσθια όψη της υπ' αριθμ. /9.5.2012 επιταγής ποσού 57.724,15€ (**Σχετ. 3**), καθώς και τις υπ' αριθμ. /09-05-2012, /09-05-2012, -1/09-05-2012, -0/09-05-2012, -8/09-05-2012, -/09-05-2012, -/09-05-2012 και -/09-05-2012 επιταγές ποσού 350.000€ εκάστη (**Σχετ. 4, 5**)
- ✓ Τις από 13/09/2018 επιστολές της (**Σχετ. 6α, 6β**), την από 30/02/2018 επιστολή της ίδιας τράπεζας (**Σχετ. 6γ**), την από 23/01/2019 υπεύθυνη δήλωση του (**Σχετ. 6δ**), καθώς και αντίγραφα της επισκεψιμότητας των τραπεζικών της θυρίδων (**Σχετ. 6στ**), τα οποία επανυποβάλλει με το υπόμνημά της, μαζί με την από 11/04/2019 επιστολή της
- ✓ Αντίγραφο κινήσεων του τραπεζικού της λογαριασμού με αριθμό (**Σχετ. 7**)
- ✓ Την από 18/05/2018 επιστολή της με συνημμένη κατάσταση αναλυτικών χρεώσεων του λογαριασμού από 01/01/2009 έως 31/12/2014, καθώς κατάσταση αναλήψεων - καταθέσεων (**Σχετ. 8**)
- ✓ Παραστατικά εγγραφών της που αφορούν την προσφεύγουσα (**Σχετ. 8α,β,γ**), τραπεζικά παραστατικά (**Σχετ. 8δ – 8ψ, 9α – 9γ, 10 - 13**),
- ✓ Την υπ' αριθμ. /25-04-2018 έκθεση επίδοσης καθώς και την από 25/04/2018 εξώδικη διαμαρτυρία της προσφεύγουσας (**Σχετ. 14**), καθώς και την υπ' αριθμ. /25-04-2018 έκθεση επίδοσης καθώς και την από 25/04/2018 εξώδικη διαμαρτυρία της προσφεύγουσας (**Σχετ. 18**),
- ✓ Την από 10/04/2018 βεβαίωση της (**Σχετ. 15**), το από 13/11/2012 Γραμμάτιο είσπραξης της (**Σχετ. 16**), της από 03/12/2012 εξουσιοδότηση της εταιρεία, καθώς και το από 03/12/2012 Γραμμάτιο είσπραξης της (**Σχετ. 17α – 17β**),
- ✓ Κατάλογοι λογαριασμών της ΔΕΗ με τις χρεώσεις για την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος στις δευτερεύουσες κατοικίες που διαθέτει η προσφεύγουσα (**Σχετ. 19**),
- ✓ Η κίνηση του υπ' αριθμ. τραπεζικού προθεσμιακού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην τράπεζα (**Σχετ. 20**),

Περαιτέρω, ο προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ** **ΕΙ2019ΕΜΠ/10-05-2019** συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε νέα οφισγενή συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν στην κατοχή της μετά την υποβολή της υπό

κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου (**Σχ. 21-25**), ήτοι:

- ✓ Την από 04/07/2008 σύμβαση δανείου μεταξύ του (δανειστής) και της προσφεύγουσας (δανειολήπτρια) (**Σχ. 21**),
- ✓ Αντίγραφο των τραπεζικών λογαριασμών του, συζύγου της προσφεύγουσας, (**Σχ. 22**),
- ✓ Αντίγραφο του δοσοληπτικού λογαριασμού που τηρεί η εταιρεία και αφορά την προσφεύγουσα για τη χρήση 2012 (**Σχ. 23**),
- ✓ Αντίγραφο κινήσεων του υπ' αριθμ. λογαριασμού της που ανήκει στην προσφεύγουσα (**Σχ. 24**),
- ✓ Την υπ' αριθμ./09-05-2019 ένορκη βεβαίωση του, ενώπιον της συμβολαιογράφου Αθηνών (**Σχ. 25**).

Κατόπιν αυτού, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με το ως άνω υπόμνημα προσκόμισε νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν.4174/2013 (Α' 170) όπως ισχύει, και των οδηγιών που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. Ε2010/2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την υπ' αριθ./**15-05-2019 Απόφαση** του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, **παράταθηκε** η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες, η οποία κοινοποιήθηκε στην πληρεξούσιο και αντίκλητο της προσφεύγουσας με το υπ' αριθμ./**21-05-2019 έγγραφό μας**.

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ./**15-05-2019 Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της.

Σε εκτέλεση αυτής, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και μας διαβίβασε με το υπ' αριθμ./**31-05-2019 έγγραφό της (ΔΕΔΕΙ2019/07-06-2019)** το από 30/05/2019 Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, από το οποίο προκύπτουν τα κατά περίπτωση αναγραφόμενα στη συνέχεια της παρούσας.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της πλημμελούς εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας από την ελεγκτική φορολογική αρχή

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 67Β§1 του ν. 2238/1994 (Α' 151), ορίζονται τα ακόλουθα σχετικά με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου: «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών (mark up method), β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method), δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method). Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής....», κατ' εξουσιοδότηση δε της **παρ. 5** του ίδιου άρθρου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΔΕΣ Α 1077357/10-05-2013 Απόφαση** του υφυπουργού Οικονομικών, με την οποία ορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών και ειδικότερα για την μέθοδο "Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)", τα ακόλουθα: «2.1 Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε

μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων / Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων / Εσόδων», θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση».

Περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1270/24-12-2013** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

Η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method), προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου. Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών / οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο / η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών),
- εισόδημα από κινητές αξίες,
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις,
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, • εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/ οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών. ...

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων. ...

12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων,...

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών,...

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους,...

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών,...

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω,...»

Επειδή όπως προκύπτει από τη σελ. 91 της έκθεσης ελέγχου, η **γραμμή 16** των αναλώσεων κεφαλαίου συνολικού ποσού **1.870.421€** περιλαμβάνει:

«α) το ποσό των 401.000€ που αναλήφθηκε από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό, που τηρείται στην αλλοδαπή την 22-06-2012 και δεν προσκομίστηκαν στοιχεία σχετικά με το που μεταφέρθηκε ή πως χρησιμοποιήθηκε,

β) το ποσό των 12.421€ που εμβάστηκε στο εξωτερικό αλλά δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ότι μεταφέρθηκε σε λογαριασμό της ελεγχόμενης στην αλλοδαπή,

γ) το ποσό των 1.457.000€ που αφορά πώληση ακινήτου πλην όμως δεν προέκυψε από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι κρατήθηκε σε μετρητά ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο».

2.1 Ως προς το ποσό των 401.000€ της γραμμής 16 “Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων” της στήλης αναλώσεων του ισοζυγίου

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι νόμω και ουσία αβάσιμα η ελέγχουσα αρχή προσαύξησε τα ποσά των αναλώσεων (εκροών) και, ειδικότερα, τη γραμμή «16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων» της στήλης των αναλώσεων κεφαλαίων / εσόδων του σχετικού ισοζυγίου με τα επιμέρους ποσά των **401.000€** και **1.457.724,15€** τα οποία αντιστοιχούν, σε δευτερογενή τραπεζική κίνηση (μεταφορά) από τραπεζικό σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας καθώς και σε εκποίηση περιουσιακού στοιχείου (ακινήτου), μέρος του ανταλλάγματος του οποίου διακρατήθηκε σε μετρητά από την προσφεύγουσα και δεν εισέρρευσε στο τραπεζικό σύστημα, αφού εξοφλήθηκαν οι σχετικές τραπεζικές επιταγές.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι **το ποσό ευρώ 401.000€**, το οποίο χρεώθηκε την 22.6.2012 στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή (τράπεζα), αυτό σχετίζεται και αφορά σε δευτερογενή μεταφορά ποσού από τον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό της στην σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό της στην τράπεζα, προσκομίζει δε και επικαλείται επιστολή της τράπεζας (**Σχετ. 7**), με την οποία βεβαιώνεται ότι το εν λόγω ποσό **401.000€** μεταφέρθηκε την 22-06-2012 (από τον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της στην αλλοδαπή / τράπεζα) και εισήλθε στις 29-06-2012 στον με αριθμό τραπεζικό δολαριακό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Ενώ, το προηγούμενο υπόλοιπο και πριν την εισροή του ως άνω ποσού (ενδεικτικά, την 12.6.2012) στον ως άνω με αριθμό δολαριακό τραπεζικό λογαριασμό σε δολάρια ΗΠΑ με δικαιούχο την προσφεύγουσα ήταν μηδενικό. Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό ευρώ 401.000 ουδόλως συνιστά δαπάνη (ανάλωση) αλλά, πλήρως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα ενώπιον της Υπηρεσίας σας αποδεικτικά έγγραφα (οψιγενές στοιχείο), ότι το εν λόγω ποσό συνιστά δευτερογενή τραπεζική κίνηση μεταφοράς ποσού από έναν τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας σε άλλο, δολαριακό, τραπεζικό της λογαριασμό στην τράπεζα «.....»

Επειδή, στην έκθεση απόψεων της ελέγχουσας φορολογικής αρχής, που απέστειλε στην υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 401.000€, το οποίο χρεώθηκε την 22-06-2012 στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας δεν συνιστά δαπάνη αλλά δευτερογενή τραπεζική κίνηση μεταφοράς ποσού από τον ένα τραπεζικό λογαριασμό σε άλλο, αναφέρουμε τα εξής:

Την 20-03-2012 ανοίχτηκε ο αρ. τραπεζικός λογαριασμός στην Την 10-05-2012 μεταφέρθηκε το ποσό των 880.000€ και την 14-05-2012 το ποσό των 350.000€, από τους ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Κατά την επεξεργασία του εν λόγω λογαριασμού ο έλεγχος έλαβε υπόψη του εκ παραδρομής το ποσό των 401.000€ ως ανάλωση ποσού στην στήλη εξόδων της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας αντί του ορθού ποσού 374.543,40€ και τούτο αποδεικνύεται από τα κάτωθι αναλυτικώς εκτεθέντα:

Α) Από τον λογαριασμό που είχε στην διάθεση του ο έλεγχος αλλά προσκομίστηκε εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή προκύπτουν τα εξής

- Την 11-06-2012 πραγματοποιήθηκε ανάληψη ποσού 374.543,40€, χωρίς να υπάρχουν στοιχεία που μεταφέρθηκε ή που χρησιμοποιήθηκε.
- Την 14-06-2012 πραγματοποιήθηκε ανάληψη ποσού 401.000€ (ή 401.800,06€ διότι δεν είναι ευκρινής το αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης που προσκομίστηκε) από τον αρ. τραπεζικό λογαριασμό.
- Ταυτόχρονα, την 12-06-2012 άνοιξε ο αρ. δολαριακός λογαριασμός και 14-06-2012 πιστώθηκε με το ποσό των 500.000,00\$.
- Λόγω κακής εκτύπωσης της αναλυτικής κίνησης του αρ. τραπεζικού λογαριασμού, που προσκομίστηκε στον έλεγχο με το υπ' αριθμ. πρωτ./17-12-2018 υπόμνημα, ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 374.543,40€ κατατέθηκε στον αρ. δολαριακό λογαριασμό και μετατράπηκε σε 500.000,00\$ αντί του ορθού των 401.800€.

Το διαθέσιμο υπόλοιπο όμως του εν λόγω αλλοδαπού λογαριασμού την 31/12/2012 έχει υπολογισθεί ορθώς από τον έλεγχο και εμφανίζεται στην σελίδα 98 της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία αλλά και αυτά που προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή, το ποσό των **374.543,40€** που αναλήφθηκε την 11-06-2012 από τον αρ. τραπεζικό λογαριασμό **δεν προκύπτει ότι κατατέθηκε σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας ή δαπανήθηκε.**

Επομένως το ποσό των 374.543,40€ που αναλήφθηκε την 11-06-2012 από τον αρ. τραπεζικό λογαριασμό και δεν προέκυψε που κατατέθηκε ή που χρησιμοποιήθηκε, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1270/2013, θα συμπεριληφθεί στην γραμμή 16 Λοιπές αναλώσεις κεφαλαίου των Αναλώσεων Κεφαλαίων/Εσόδων αντί του ποσού των 401.000€ που συμπεριελήφθη στην σχετική Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/2013 προβλέπεται ότι «Στην περίπτωση κατά την οποία ο ελεγχόμενος/νη δεν παρέχει κανένα στοιχείο για την πορεία του εμβάσματος στο εξωτερικό, τότε για την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών θα καταχωρείται για την τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας στην στήλη Αναλώσεις κεφαλαίων /εσόδων στην γραμμή (16) «Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων...»

Κατόπιν των ανωτέρω, ο πίνακας της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας χρήσης 2012, που παρουσιάζεται στις σελίδες 89-90 της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, τροποποιείται ως εξής: ...

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω, το ποσό της γραμμής 16 των αναλώσεων κεφαλαίου διαμορφώνεται στο ποσό των **1.843.964,40€** και περιλαμβάνει:

α) το ποσό των **374.543,40€** για το οποίο δεν προκύπτει ότι μεταφέρθηκε σε άλλο λογαριασμό της προσφεύγουσας ή αναλώθηκε,

β) το ποσό των **12.421,00€** που εμβάστηκε στο εξωτερικό αλλά δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ότι μεταφέρθηκε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή,

γ) το ποσό των **1.457.000,00€** που αφορά πώληση ακινήτου πλην όμως δεν προέκυψε από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι κρατήθηκε σε μετρητά από την προσφεύγουσα ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο, ειδικά όταν μέρος αυτού και ειδικότερα το ποσό των 350.000€ εισπράχθηκε από τον αδερφό της προσφεύγουσας

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι με την από 24-12-2018 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος προσδιορίστηκε αρνητικό υπόλοιπο της χρήσης 2012, ποσού 287.262,63€ και με την παραπάνω διόρθωση το αρνητικό υπόλοιπο της χρήσης 2012 προσδιορίζεται στο ποσό των **260.806,03€**, συνεπώς η διαφορά έγκειται στο ποσό των 26.456,60€».

Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή εκ παραδρομής θεώρησε ότι το ποσό των 374.543,40€ που μεταφέρθηκε στις 11/06/2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό της στον υπ' αριθμ.δολαριακό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας, μετατράπηκε σε 500.000,00\$, πλην όμως, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία, καθώς και το σημείωμα πρόσθετων επαληθεύσεων του ΚΕΦΟΜΕΠ, το ποσό που μετατράπηκε σε δολάρια, αφορούσε το ποσό των 401.800,06€ στις 14/06/2012.

Ως εκ τούτου, ενώ η ελέγχουσα φορολογική Αρχή με το σημείωμα των πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων συμπεριλαμβάνει στη γραμμή 16 των αναλώσεων της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας, το ποσό των 374.543,40€ που αναλήφθηκε στις 11/06/2012, για το οποίο δεν προκύπτει ότι κατατέθηκε σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας ή δαπανήθηκε, όμως, το ποσό αυτό δεν είχε δοθεί στην προσφεύγουσα προς αιτιολόγηση, δεν είχε περιληφθεί στην έκθεση ελέγχου και δεν είχε ληφθεί υπόψιν κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

2.2 Ως προς το ποσό των 1.457.724,15€ της γραμμής 16 “Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων” της στήλης αναλώσεων του ισοζυγίου

Επειδή, η προσφεύγουσα σε συνέχεια του 3^{ου} λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι νόμω και ουσία αβάσιμα η ελέγχουσα αρχή προσαύξησε τα ποσά των αναλώσεων (εκροών) και, ειδικότερα, τη γραμμή «16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων» της στήλης «II. Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων» του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, με το επιμέρους ποσό των **1.457.724,15€** που αφορά μέρος του συνολικού ανταλλάγματος πώλησης του ακινήτου επί της οδού με εισπραχθέν από αυτή τίμημα από την πώληση ακινήτου, για το οποίο δήθεν δεν προέκυψε ότι κρατήθηκε σε μετρητά ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από την προσφεύγουσα (σελ. 88 - 91 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Επιπλέον, όπως προκύπτει από τις από 13.9.2018 και από 30.5.2018 επιστολές της Τράπεζας (βλ. συνημμένα σχετικά 6α, 6β, 6γ), επιταγές συνολικού ποσού ευρώ 1.457.724,15, έχουν εξοφληθεί και εξαργυρωθεί σε μορφή μετρητών από την προσφεύγουσα στο κατάστημα τηςήδη από την 9.5.2012, σύμφωνα με την οπισθογράφηση των υπό κρίση αξιόγραφων. Το γεγονός άλλωστε αυτό συνομολογείται και από τη Φορολογική αρχή, στην οικεία έκθεση της ελέγχου.

Επιπρόσθετα, προσκομίζονται με την ενδικοφανή προσφυγή **καρτέλες ανοίγματος της τραπεζικής θυρίδας** της προσφεύγουσας (**σχετικό 6στ**) φέρουσες σχετική Βεβαίωση της, στις οποίες έχουν καταγραφεί οι ακριβείς χρονολογίες και ώρες ανοίγματος της θυρίδας της και κατά τις οποίες (χρονολογίες και ώρες) η προσφεύγουσα προσερχόταν, προκειμένου να τοποθετήσει (και αναλάβει αντίστοιχα), μεταξύ άλλων, χρηματικά ποσά. Ειδικότερα, οι εν λόγω καρτέλες, φέρουσες σφραγίδα και υπογραφή από την συνιστούν επίσημα τραπεζικά έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα και, ιδίως, κατά το χρονικό διάστημα από 9.5.2012, οπότε και παραδόθηκαν σε αυτή και εξαργυρώθηκαν οι ανωτέρω τραπεζικές επιταγές, και έπειτα, προσερχόταν συχνά στην τράπεζα και φύλασσε στην θυρίδα της και διαχειριζόταν, μεταξύ άλλων, το συνολικό χρηματικό ποσό ευρώ 1.457.724,15 σε μορφή μετρητών το οποίο είχε προηγουμένως εξαργυρώσει και το οποίο αποτελούσε μέρος του εισπραχθέντος από αυτή ως άνω τιμήματος.

Πάντως και σε κάθε περίπτωση και προς άρση οιασδήποτε αμφιβολίας, και ως εκ του περισσού, προσκομίζεται με την ενδικοφανή προσφυγή, η από 23.1.2019 Υπεύθυνη Δήλωση του συζύγου της προσφεύγουσας,, δυνάμει της οποίας δηλώνει το πασιφανές, δηλαδή ότι «ουδέποτε η προσφεύγουσα έχει καταθέσει είτε η ίδια είτε κάποιος άλλος για λογαριασμό της κάποιο χρηματικό ποσό σε τραπεζικό του λογαριασμό κατά τα έτη 2009-2017» (**σχετικό 6δ - οψιγενές στοιχείο**).

Τέλος και πάλι προς άρση κάθε αμφιβολίας και ως εκ του περισσού, προσκομίζεται με την ενδικοφανή προσφυγή και η αναλυτική κίνηση του με αριθμό τραπεζικού προθεσμιακού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην τράπεζα Από την οποία αναλυτική κίνηση σαφώς και αδιαμφισβήτητα αποδεικνύεται ότι ουδέποτε εισήλθε ούτε και σε αυτόν τον λογαριασμό της προσφεύγουσας το υπό κρίση ποσό ευρώ 1.457.724,15. Αφού, η μοναδική κίνηση του υπό κρίση λογαριασμού αφορά σε ήδη υπάρχον (ήδη από το έτος 2011 και σε μεταφορά εμφανιζόμενο στον οικείο λογαριασμό κατά τα όσα εξάλλου διαπιστώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, βλ. σελ. 94 αυτής), ποσό κατάθεσης, ύψους 79.653.36 λιρών Αγγλίας (100.000.00 ευρώ), η οποία έληξε εντός της μεταγενέστερης της ελεγχόμενης διαχείρισης, και ειδικότερα την 18.3.2013 (βλ. συνημμένο σχετικό 20 - οψιγενές στοιχείο και σε αντίκρουση των αλυσιτελώς αναφερόμενων στη σελίδα 93 της οικείας έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής).

Τέλος κατά το Σύνταγμα και τον Νόμο, η Φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της φορολογητέας ύλης. Και ναι μεν κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής Ελέγχου αναστρέφεται το σχετικό Βάρος απόδειξης (έμμεσο δικαστικό τεκμήριο), όμως **η αναστροφή του βάρους αυτού δεν δύναται να οδηγήει έως του σημείου να υποχρεούται ο φορολογούμενος σε αρνητική απόδειξη**. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της Φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι το υπό κρίση ποσό μετρητών δεν τοποθετήθηκε σε λογαριασμό του συζύγου της ή σε άλλον δικό της λογαριασμό προβάλλεται ούτως ή άλλως εκτός από ουσία αβάσιμα και νόμω αβάσιμα. Και τούτο διότι, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης και μάλιστα **με την επίκληση συγκεκριμένων (θετικών) αποδεικτικών στοιχείων ότι τυχόν το υπό κρίση ποσό δήθεν αναλώθηκε**, ... Αντίθετα, η προσφεύγουσα δεν υποχρεούται να αποδείξει ότι αυτό δεν συνέβη. Και

τούτο διότι, το τελευταίο, ότι δηλαδή αυτό δεν συνέβη, συνιστά ανεπίτρεπτη αρνητική απόδειξη, η επίκληση της οποίας δεν δύναται να θεραπευτεί ούτε με την εφαρμογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου (δικαστικό τεκμήριο).

Επειδή, από την **έκθεση ελέγχου** (σελ. 43, 91 και 94 - 95) προκύπτουν μεταξύ άλλων τα εξής:
«Η γραμμή 16 των αναλώσεων κεφαλαίου περιλαμβάνει α) το ποσό των 401.000,00€ που αναλήφθηκε από τον υπ' αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό, που τηρείται στην αλλοδαπή την 22-06-2012 και δεν προσκομίστηκαν στοιχεία σχετικά με το που μεταφέρθηκε ή πως χρησιμοποιήθηκε, β) το ποσό των 12.421,00€ που εμβάστηκε στο εξωτερικό αλλά δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ότι μεταφέρθηκε σε λογαριασμό της ελεγχόμενης στην αλλοδαπή, γ) το ποσό των 1.457.000,00€ που αφορά πώληση ακινήτου πλην όμως δεν προέκυψε από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι κρατήθηκε σε μετρητά από την ελεγχόμενη ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο.

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./26-09-2018 υπόμνημα η ελεγχόμενη ισχυρίστηκε ότι το συνολικό ποσό των 1.457.724,15€ που αφορούν έσοδα από πώληση ακινήτου κρατήθηκε από την ίδια με την μορφή μετρητών εφόσον ισχυρίστηκε ότι δεν κατατέθηκε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Μάλιστα με τα υπ' αριθμ. πρωτ./06-08-2018,/26-09-2018 υπομνήματα προσκόμισε τα **από 30-05-2018 και 13-09-2018 έγγραφα της με τα οποία η ανωτέρω τράπεζα βεβαιώνει ότι οι επιταγές με αριθμό,, συνολικού ποσού 1.050.000,00€, εξαργυρώθηκαν από την ελεγχόμενη.**

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του:

- Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη παρότι δεν έχει δηλώσει το γάμο της στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. έχει οικογένεια και τα παραπάνω ποσά μπορεί να μεταφέρθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του συζύγου της, για τον οποίο ο έλεγχος δεν έχει στοιχεία,
- Δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου οι δοσοληπτικοί λογαριασμοί των εταιριών που συμμετέχει η ελεγχόμενη προκειμένου εφόσον υφίστανται τρεχούμενοι δοσοληπτικοί λογαριασμοί να αποκλειστεί η πιθανότητα να κατατέθηκαν τα παραπάνω ποσά στις εταιρείες στις οποίες συμμετέχει,
- Τα ιδιωτικά συμφωνητικά αναδοχής χρέους των εταιριών που επικαλείται η ελεγχόμενη στην εξώδικη διαμαρτυρία-πρόσκληση που απεύθυνε στις εταιρείες,,,, δεν προσκομίστηκαν,
- Από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης προέκυψε ότι την 21-04-2011 μεταφέρθηκε το ποσό των 100.000,00€ στον υπ'αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής, ο οποίος δεν έχει περιέλθει σε γνώση του ελέγχου παρότι με το υπ'αριθμ./27-02-2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ζητήθηκε από την ελεγχόμενη να προσκομίσει κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων (ομόλογα, μετοχές, ρέπος κλπ) και των τραπεζικών λογαριασμών (ταμειευτηρίου, προθεσμίας, όψεως κλπ) καθώς και αναλυτικές κινήσεις αυτών, που τηρούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, στην αλλοδαπή, ατομικά ή ως συνδικαιούχος με οποιαδήποτε τρίτα πρόσωπα. Συνεπώς ο έλεγχος δεν έχει στην διάθεσή του το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η ελεγχόμενη στην αλλοδαπή προκειμένου να αποκλειστεί η πιθανότητα τα παραπάνω ποσά να έχουν κατατεθεί σε αυτούς.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των εμμέσων τεχνικών ελέγχου προκύπτουν τα παρακάτω:

- με την **ΠΟΛ. 1171/04.07.2013** «...Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφονταν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης - λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης ... Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή Χρήσης.»
- με την **ΠΟΛ. 1270/24.12.2013** «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου», «...8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά» στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν.
- με την **ΠΟΛ. 1270/2013** «...Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι το ποσό των 1.457.724,15€ κρατήθηκε από την ίδια με την μορφή μετρητών, με την αιτιολογία ότι δεν κατατέθηκε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, είναι ανεπαρκής διότι δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών τόσο της ίδιας όσο και του συζύγου της.

Συνεπώς, εφόσον η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι την 31-12-2012 διέθετε σε μετρητά το ποσό των 1.000.000,00€ που προήλθε από την 01-01-2012 και το παραπάνω ποσό πώλησης ακινήτου ο έλεγχος περιορίζει τα διαθέσιμα μετρητά 31-12-2012 κατά το μέρος που αφορά το ποσό των μετρητών που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο την 01-01-2012».

Επειδή η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ./15-05-2019 **Πράξης Αναπομπής** με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και το υπόμνημα, και στο από **30/05/2019** Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, αναφέρει τα ακόλουθα σχετικά με το ποσό των 1.457.724,15€:

«Από την υπηρεσία μας εκδόθηκε σχετική εντολή ελέγχου για τον σύζυγο της προσφεύγουσας,, για τις χρήσεις 2013, 2014. Από την επεξεργασία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, για τα συγκεκριμένα έτη, ο έλεγχος **διαπίστωσε ότι ο σύζυγος της προσφεύγουσας δεν διατηρεί κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με την ίδια**, το γεγονός όμως αυτό δεν αναιρεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αποτυπώνονται στις σελίδες 94-95 της από 24-12-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος»

«... Σε ότι αφορά την προσκόμιση αντιγράφου αποσπάσματος του αρ. τραπεζικού λογαριασμού, που τηρεί η ελεγχόμενη στην τράπεζα, το οποίο αποτελεί νέο στοιχείο, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

- Με την υπ'αριθμ./28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκόμισε μεταξύ άλλων αντίγραφο αποσπασματικής κίνησης του υπ'αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού από 21-01-2012 έως 18-03-2013 και όχι από το άνοιγμα του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού.
- Παρότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση στα έντυπα εμμέσων τεχνικών ελέγχου να συμπεριλάβει όλους τους ημεδαπούς και αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούνται στο όνομά της δεν ανέγραψε σε αυτά τον παραπάνω λογαριασμό και επειδή το υπόλοιπό του την 31-12-2012 θα πρέπει να συμπεριληφθεί στα **Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) στη στήλη II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ** και να αυξηθεί το αρνητικό υπόλοιπο της χρήσης 2012 κατά το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού την 31-12-2012, **τίθεται στην κρίση σας η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 του νόμου 2238/1994 για το εν λόγω νέο στοιχείο**

διότι αυξάνει τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας με το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού.

Και επιπρόσθετα αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το απόσπασμα του παραπάνω τραπεζικού λογαριασμού δεν προκύπτει μεν η εισροή άλλων χρημάτων πλην μιας προθεσμιακής κατάθεσης, όμως ο παραπάνω τραπεζικός λογαριασμός προσκομίστηκε από την 21-01-2012 και όχι από την ημερομηνία αποστολής του εμβάσματος στον εξωτερικό ήτοι την 21-04-2011 ή την ημερομηνία ανοίγματος του, γεγονός το οποίο θα μπορούσε να επιφέρει σημαντικές αλλαγές στον πίνακα ανάλυσης της ρευστότητας.

Επομένως, ακόμα και αν αφαιρεθεί το ποσό των 100.000,00€ από την κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου (σελ. 93 της από 24-12-2018 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος), ως απλή μεταφορά ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών, θα πρέπει το νέο διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, προσαυξημένο κατά το αντίστοιχο ποσό, να συγκριθεί με το νέο υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας την 01-01-2012, το οποίο αντίστοιχα θα πρέπει να προσαυξηθεί με το υπόλοιπο του αρ.τραπεζικού λογαριασμού την 01-01-2012, που τηρεί η προσφεύγουσα, το οποίο ο έλεγχος δεν γνωρίζει».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, στην προσφεύγοντα καταλογίστηκε διαφορά φορολογητέου εισοδήματος με βάση τη μέθοδο της ρευστότητας των έμμεσων τεχνικών ποσού **287.262,63€**, δεδομένου ότι η διαφορά φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις γενικές διατάξεις ήταν 198.411,77€, κατά τη διενέργεια δε της μεθόδου αυτής, συμπεριλήφθη στη γραμμή 16 των αναλώσεων του σχετικού ισοζυγίου το ποσό των 401.000€, το οποίο όμως μεταφέρθηκε σε άλλο λογαριασμό της προσφεύγουσας, ενώ δεν συμπεριλήφθη το ποσό των **374.543,40€** που αναλήφθηκε στις **11/06/2012**. Η διαφορά του ποσού των 374.543,40€, δεν συμπεριελήφθη στο υπ' αριθμ./20-07-2018 **σημείωμα διαπιστώσεων**, ούτε σε άλλο συμπληρωματικό αυτού σημείωμα, ούτε η εκδοθείσα προσωρινή πράξη του οικον. έτους 2013 περιλάμβανε την επίμαχη διαφορά φόρου εισοδήματος και ως εκ τούτου **δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013** με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να στερηθεί του δικαιώματός της να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς αιτιολόγηση των ισχυρισμών της.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] **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. **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης**»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής **η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,**

Επειδή, η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιαστικό τύπο της διαδικασίας του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013**, η προσβαλλόμενη πράξη, **ως προς τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας, είναι τυπικά πλημμελής** και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί. Κατόπιν αυτού, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, και την **ακύρωση λόγω τυπικής πλημμέλειας** και συγκεκριμένα επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, της υπ' αριθμ. /24-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος**, οικονομικού έτους **2013**, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και την επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να επαναυπολογιστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας με τις έμμεσες τεχνικές με βάση όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη, ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης, με την επίκληση θετικών στοιχείων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.