



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1914

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : 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. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) .

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020)

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 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 31/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 8.250,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013 ποσού 2.475,00€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.043,10€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 11.768,10€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 31/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 καθώς και για το φορολογικό έτος 2014 στην προσφεύγουσα, δυνάμει της υπ' αριθ. α/α/ /23-5-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

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 για το οικονομικό έτος 2014 καθώς και για το φορολογικό έτος 2014 αρχικά, πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες ζητήθηκε η αιτιολόγηση από την προσφεύγουσα με το αριθ. /12.06.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών σύμφωνα με το άρθρο 14 ν.4174/2013 οι οποίες συνοπτικά απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
2013	376.743,40
2014	178.588,07

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./14.10.2019 υπόμνημα και προσκόμισε στη φορολογική αρχή δικαιολογητικά, δυνάμει των οποίων έγιναν αποδεκτές ορισμένες εκ των διερευνώμενων πιστώσεων.

Ακολούθως, για τις λοιπές πιστώσεις, των οποίων η αιτιολόγηση δεν έγινε αποδεκτή από τον έλεγχο, και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ο έλεγχος κοινοποίησε στις 10.12.2019 στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./10.12.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, τον με αριθ./2013 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, για το οικ. έτος 2014 καθώς και τον με αριθ...../2014 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, για το φορολ. έτος 2014. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα σε απάντηση του ως άνω σημειώματος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ Γλυφάδας στις 30.12.2019 το με αριθ. πρωτ. υπομνημα .

Ο έλεγχος μετά το ως άνω υπόμνημα της προσφεύγουσας από το συνολικό ποσό των πιστώσεων **178.588,07€** στη χρήση 2014, δεν έκανε δεκτή την αιτιολόγηση ορισμένων πιστώσεων συνολικού ποσού **25.000,00€**, με την αιτιολογία ότι η ελεγχόμενη δεν προσδιόρισε το σκοπό και την αιτία των αναλήψεων, επομένως δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένες οι επανακαταθέσεις της ελεγχόμενης που επικαλείται.

Οι τελικές πιστώσεις για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

REC ID	ΧΡΗΣ Η	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Πλήθος Δικαιούχων	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση
9652	2014	.....	.....	2	10/01/2014 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	7.000,00
9752	2014	.....	.....	2	21/02/2014 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	8.000,00
1002 4	2014	.....	.....	2	04/07/2014 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	2014070 4493014 0108	3.500,00
1021 4	2014	.....	.....	2	23/10/2014 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.000,00
1022 7	2014	.....	.....	2	29/10/2014 00:00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.500,00
Σύνολο								25.000,00

Το ανωτέρω ποσό των 25.000,00€ καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας **σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21§4 Ν.4172/2013 και 29§4 Ν.4172/2013** και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

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

1ος ισχυρισμός

Στην αιτιολογία στις περιπτώσεις των αναιτιολόγητων πιστώσεων (κατά την κρίση του έλεγχου) ως δικαιολογία για κάθε πίστωση για όλα τα επί μέρους ποσά που χαρακτηρίζει ως αναιτιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) δεν αναφέρει ως κριτήριο του σχετικού χαρακτηρισμού τις προβλεπόμενες από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013 διατάξεις αλλά αναφέρει ως αιτιολογία ότι **δεν προσδιορίζεται ο σκοπός και η αιτία των αναλήψεων και επομένως δεν είναι επαρκώς αποδεδειγμένη η επανακατάθεση.**

Σχετικά με την προαναφερθείσα αιτιολογία από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 39 Ν.4174/2013 ουδόλως θεμελιώνεται νόμιμη υποχρέωση του φορολογουμένου να επικαλείται και πολλώ μάλλον αποδείξει συγκεκριμένο σκοπό για τον οποίο προέβη σε ανάληψη .

Η ενέργεια αυτή της διοίκησης (Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ) που κατά την κρίση της και κατά το μέρος που αφορά της αιτιολογία (αναλήψεων και επανακαταθέσεων που δεν αιτιολογούνται) κατέληξε στην κρίση αυτή με αιτιολογίες που κινούνται εκτός πεδίου νομιμότητας δηλαδή όχι αυτές που αναφέρει στην έκθεση έλεγχου, αλλά αυτές που τελικά εφάρμοσε (όπως προαναφέρθηκαν αυθαίρετα) και επειδή σύμφωνα με την δικαστηριακή νομολογία: Η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος, συνεπώς εκ του λόγου αυτού επειδή η έκθεση μερικού έλεγχου (επί της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη α/α/...../2019) συντάχθηκε από τα ελεγκτικά όργανα και κατά τελικό πόρισμα όχι με βάση τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρου 21 παρ.4 Ν.4172/2013 και άρθρο 39 Ν.4174/2013) αλλά βασίστηκε σε αυθαίρετες εκτιμήσεις που κείνται εκτός πεδίου συνταγματικής νομιμότητας.

Συνακόλουθα και επειδή η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης (...../2019) εδράζεται στην προαναφερθείσα έκθεση έλεγχου για τους πιο πάνω ουσιαστικούς και όχι τυπικούς λόγους ζητά να ακυρωθεί.

2ος ισχυρισμός

«.....α) ΠΙΝΑΚΑΣ ΝΟ 2 (ΣΕΛΙΔΕΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 25 - 34):

Στον συνταχθέντα από τον έλεγχο πίνακα αιτιολόγησης πιστώσεων και που στην τελευταία στήλη αναφέρεται επί λέξει : ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΠΟΨΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ και ειδικότερα:

Στις εγγραφές REC ID 9652 ,9752, 10024 ,10214, 10227 με συνολική αξία αναιτιολόγητων πιστώσεων συνολικού ύψους 25.000,00 ευρώ κατά την άποψη του έλεγχου (με επί μέρους ποσά αναιτιολόγητων πιστώσεων 7.000,00, 8.000,00, 3.500,00, 3.000,00 και 3.500,00 ΕΥΡΩ αντίστοιχα προς τις προαναφερθείσες εγγραφές) ως αιτιολογία αναγράφεται «ΔΕΝ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΖΕΤΑΙ Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΑΙΤΙΑ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ ΕΠΟΜΕΝΩΣ ΔΕΝ ΕΙΝΑΙ ΕΠΑΡΚΩΣ ΑΠΟΔΕΔΕΙΓΜΕΝΗ Η ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ».....

Από τη διατύπωση της αιτιολογίας που αναφέρεται στις αμφισβητούμενες πιστώσεις του παρόντος έλεγχου, προκύπτει ότι από τον παρόντα έλεγχο δεν εξετάστηκε αν η πηγή προέλευσης των αναιτιολόγητων κατά τον έλεγχο πιστώσεων προέρχεται από **παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία** κατά το άρθρο 21 παρ.4 Ν.4172/2013 και την δικαιολόγηση κατά το άρθρο 39 Ν.4174/2013 και συγκεκριμένα ότι η πηγή προέλευσης των πιστώσεων αυτών ήταν το διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών (όπως αναλύθηκε διεξοδικά απέδειξα και γίνεται αναφορά στην παρούσα προσφυγή) κατά δε την τελική κρίση του ο έλεγχος δεν βάσισε το τελικό πόρισμα του στις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013 αλλά χαρακτήρισε τις πιστώσεις αυτές με αποκλειστικά κριτήρια **ο σκοπός και η αιτία δηλαδή** με άλλα κριτήρια ΑΥΘΑΙΡΕΤΑ εκτός πεδίου προβλεπομένων εκ του νόμου διατάξεων και εκτός πεδίου νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Σχετικά με την προαναφερθείσα αιτιολογία από τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 39 Ν.4174/2013 ουδόλως θεμελιώνεται νόμιμη υποχρέωση του φορολογουμένου να επικαλείται και πολλώ μάλλον να αποδείξει συγκεκριμένο σκοπό για τον οποίο προέβη σε ανάληψη.

Επίσης διατείνεται ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις είναι επανακαταθέσεις από προηγούμενες αναλήψεις (χωρίς να αναφέρει ποιού έτους) ενώ καθ' όλα τα στάδια της ελεγκτικής διαδικασίας με τα πάσης φύσεως υπομνήματα και απαντήσεις που υπέβαλα αποδεικνύω ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις προέρχονται από καταθέσεις χρηματικών ποσών σχηματισθέντων κατά τα προηγούμενα έτη του 2014 εις χείρας μου και ειδικότερα με το υπ αριθμ. Πρωτ./14-10-2019 υπόμνημα μου (και τα συνυποβλήθεντα σε αυτό στοιχεία) αναλύω διεξοδικά ότι οι αμφισβητούμενες από τον έλεγχο πιστώσεις αποτελούν διαθέσιμο χρηματικό ποσό μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος προηγούμενων οικ. ετών 2007-2013 συνολικού ύψους 276.504,94 ΕΥΡΩ.....

.....

η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (σ.σ βλέπετε σχετικά Ε. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ ΣτΕ 565/2008,2054/1995).

Συνακόλουθα και επειδή η έκδοση της προσβαλλομένης πράξης (...../2019) εδράζεται στην προαναφερθείσα έκθεση έλεγχου για τους πιο πάνω ουσιαστικούς και όχι τυπικούς λόγους ζητώ να ακυρωθεί για τις προαναφερθείσες ουσιαστικές και όχι τυπικές πλημμέλειες.....»

3ος ισχυρισμός

Στην αιτιολογία ουδεμία αναφορά κάνει ο έλεγχος για το διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών 276.504,94 Ευρώ εις χείρας της εκτός τραπεζικού συστήματος και το οποίο προέρχεται από εμφανείς πηγές για τα οικ.έτη 2007- 2013 το οποίο έχει επικαλεστεί για δικαιολόγηση επανακαταθέσεων και έχει αποδείξει αναλυτικά με το υπ αριθ. Πρωτ/14-10-2019 υπόμνημα της μετά των συνημμένων .

Η Δ.Ο.Υ Γλυφάδας κατέληξε στη κρίση αυτή με αιτιολογίες που κινούνται εκτός πεδίου νομιμότητας (αναλήψεων και επανακαταθέσεων που δεν αιτιολογούνται).

4ος ισχυρισμός

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενώ επί της ουσίας αναγνωρίζει ο έλεγχος (βάσει των ισχυουσών διατάξεων) ότι δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός μεταξύ αναλήψεως και αποδεδειγμένης επανακατάθεσης για τη δικαιολόγηση πιστώσεων και ομολογεί ότι είχε και το σχετικό υπόμνημα που επικαλέστηκε για τη σχετική δικαιολόγηση πιστώσεων με εισόδημα προηγούμενων ετών εν τούτοις δεν εφαρμόζει αυτές κατά σύστημα δηλαδή δεν λαμβάνει υπόψη το διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών και ενώ ο έλεγχος είχε στη διάθεση του όλα τα στοιχεία δεν προέβη σε αξιοποίηση αυτών και κατέληξε στην κρίση αυτή με αιτιολογίες που κινούνται εκτός πεδίου νομιμότητας δηλαδή όχι αυτές που αναφέρει στην έκθεση έλεγχου **αλλά αυτές που εφάρμοσε τελικά (όπως προαναφέρθηκαν αυθαίρετα).**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. 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.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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 οικοπέδα, 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.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διερευνώμενες πιστώσεις προέρχονται από καταθέσεις χρηματικών ποσών σχηματισθέντων κατά τα προηγούμενα έτη του 2013 εις χείρας της και ειδικότερα με το υπ αριθμ. Πρωτ./14-10-2019 υπόμνημα της (και τα συνυποβλήθεντα σε αυτό στοιχεία) ανέλυσε διεξοδικά ότι οι αμφισβητούμενες από τον έλεγχο πιστώσεις αποτελούν διαθέσιμο χρηματικό ποσό μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος προηγούμενων οικ. ετών 2007-2013 συνολικού ύψους 276.504,94 ευρώ.

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 της προσφεύγουσας κατά την 01/01/2013.

Επειδή 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 [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή από τον πίνακα μη αναλωθέντων κεφαλαίων που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ Γλυφάδας και τον οποίο ο έλεγχος δεν αμφισβητεί, η προσφεύγουσα εμφανίζει την 31/12/2012 υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 354.892,48 ευρώ. Από την αντιπαραβολή του ανωτέρω πίνακα με τις δηλώσεις των οικείων ετών, διαπιστώνεται κατ' αρχάς ότι η προσφεύγουσα κατά τον υπολογισμό συμπεριέλαβε τόσο τις πραγματικές όσο και τις τεκμαρτές δαπάνες.

Επειδή περαιτέρω, προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας υπόλοιπα την 31/12/2012 των καταθετικών λογαριασμών της προσφεύγουσας. Βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα είχε εντός τραπεζικού συστήματος συνολικό υπόλοιπο ύψους 46.519,09€ , ποσό το οποίο δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και όπως αναφέρεται στη σελίδα 50 αυτής: <<..... Ο έλεγχος κάνει δεκτό εν μέρει το αίτημα της ελεγχόμενης (όπως αναλυτικά αναφέρεται στις παρατηρήσεις ελέγχου του ΠΙΝΑΚΑ Νο6) αφού έλαβε υπόψη και τα παρακάτω προσκομισθέντα δικαιολογητικά τα οποία επισυνάπτονται:

1. ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΤΗΝ 31.12.2012 31.12.2013 (ΕΠΙΣΥΝΑΠΤΟΝΤΑΙ ΚΙΝΗΣΕΙΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ)
2. ΑΝΑΛΩΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2007 ΕΩΣ 2013
3. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ
4. ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ-ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕ ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ>>

Επειδή ο έλεγχος αναιτιολόγητα δεν εξέτασε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με το διαθέσιμο εισόδημα προηγούμενων ετών εις χείρας της εκτός τραπεζικού συστήματος το οποίο έχει επικαλεστεί για δικαιολόγηση των εν λόγω πιστώσεων αλλά απέρριψε μόνο τον άλλο ισχυρισμό της, ότι οι υπό κρίση πιστώσεις προέρχονται από επανακαταθέσεις προηγούμενων αναλήψεων με τη μόνη αιτιολογία που αναφέρει ότι η ελεγχόμενη δεν προσδιόρισε το σκοπό και την αιτία των αναλήψεων, επομένως δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένες οι επανακαταθέσεις της ελεγχόμενης που επικαλείται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 σύμφωνα με τη θεωρία και την πάγια νομολογία, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

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 της προσφεύγουσας κατά την 01/01/2013 ήτοι, του πρώτου ελεγχόμενου έτους.

Επειδή 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 [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Ειδικότερα, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «*..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»*

Επειδή λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα προαναφέρθηκαν, το υπόλοιπο που διέθετε η προσφεύγουσα εις χείρας της σε μετρητά την 01/01/2013, ανερχόταν σε 308.373,39€ (μη

αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 354.892,48€ - σύνολο κεφαλαίου κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς ύψους 46.519,09€ - εισόδημα χρήσης 2011 που εισπράχθηκε τη χρήση 2013 ύψους 10.898,08€).

Επειδή με την απόφαση η Υπηρεσία μας αποδέχτηκε την από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 με την οποία ο έλεγχος συμπέρανε ότι ποσό ύψους 26.500,00€ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και απόκρυψη φορολογητέας ύλης η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από το φόρο, καθώς όπως αναφέρεται ανωτέρω το υπόλοιπο που διέθετε η προσφεύγουσα εις χείρας της σε μετρητά την 01/01/2013 ανερχόταν σε 308.373,39€ .

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν τεκμηριώνεται πλήρως, επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας ούτε ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών έχουν κατατεθεί παλαιότερα στο Τραπεζικό Σύστημα ώστε να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στην ίδια, ενώ αντιθέτως η προσφεύγουσα επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ικανή να καλύψει όλες τις διαφορές που κατά τον έλεγχο συνιστούν προσαύξηση περιουσίας.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα, να πραγματοποιήσει από τα ρευστά διαθέσιμα που είχε εις χείρας της την 01/01/2013 τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 25.000 ευρώ.

Ως εκ τούτου, για τις υπό κρίση πιστώσεις δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή, λόγω αποδοχής με την παρούσα του ως άνω προβαλλόμενου λόγου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπολοίπων προβαλλόμενων λόγων της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 29/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013 με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση	Ποσά άρθρου 21 §4 Ν.4172/2013 που καταλογίζονται βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2014	25.000,00	25.000,00	0,00

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

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	8.250,00 €	0,00 €
Πρόστιμο Φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ	2.475,00 €	0,00 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.043,10 €	0,00 €
Σύνολο για καταβολή	11.768,10€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ