



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-1-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 147

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των:
Α) με ΑΦΜ, κατοίκου, Β) με ΑΦΜ, κατοίκου, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντα με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020) και Γ) με ΑΦΜ, κατοίκου, ατομικώς και ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020), κατά της με αριθ. / 19-7-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. / 19-7-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 19-7-2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των:
Α) με ΑΦΜ, Β) με ΑΦΜ, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντα με ΑΦΜ και Γ) εξ' αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020) και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. / 19-7-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 28.845,10€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 14.422,55€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.445,36€, πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης, ποσού 772,30€.

Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν οι με αριθ. / 27-12-2019 και / 24-2-2021 εντολές μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό, σε προγενέστερες φορολογικές περιόδους, βάσει των οποίων διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Κατά την διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν διαφορές, αναφορικά με τον υπολογισμό των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και η από 19-7-2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση/τροποποίηση, της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος λόγω φερόμενης μη καλύψεως αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, καθώς ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας του προσκομισθέντος πίνακα μη αναλωθέντος κεφαλαίου αναγνώρισε μόνο τα ποσά ανάλωσης κεφαλαίου, που είχαν αναγραφεί στην οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος, φορ. έτους 2015 και όχι τα μεγαλύτερα ποσά που προέκυπταν από τον προσκομισθέντα πίνακα, τα οποία υπερκάλυπταν τη φερόμενη ως προκύψασα διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι 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 (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

...

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

...

ζ) Οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες που υπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 προκειμένου για συνταξιούχους, οι οποίοι έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, εφαρμόζονται μειωμένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των όσων προκύπτουν σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:
α) ... ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

...

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

...

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β`, γ`, δ`, ε` και στ` της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1041/2016** «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» αναφέρεται ότι: **«Άρθρο 3 Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου**

1. ...

2. Στις περιπτώσεις που κριθεί απαραίτητος ο έλεγχος των δικαιολογητικών των αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων που υποβάλλονται ηλεκτρονικά, θα οδηγούνται για έλεγχο στη Δ.Ο.Υ. και οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται και αποστέλλονται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1076/26-3-2015** «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» αναφέρεται ότι: «Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.

Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

...

Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

...

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

...

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

Τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο άρθρο 32. Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια και χρηματικές διευκολύνσεις που χορηγούν εταίροι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν.».

...

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με

α) ...

β) τη φορολογική κλίμακα παρ. 1 άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

...

Μείωση της διαφοράς

...

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

...

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

...

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2137/2019 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε.

αναφέρεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογούμενου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

...

5. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος το οποίο δύναται να ληφθεί υπόψη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' ΚΦΕ σε περίπτωση που σε κάποιο έτος προκύπτει ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ισχύουν τα εξής:

α) Από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, αν σε ένα έτος υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων την οποία ο φορολογούμενος καλύπτει με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, τότε η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα μεταφέρεται σε επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν αφαιρείται από το διαθέσιμο εισόδημα για ανάλωση κεφαλαίου. Επομένως κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η ζημία του έτους αυτού δεν θα ληφθεί υπόψη αφαιρετικά, αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επιπλέον, όπως ήδη διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο, αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη, τότε θεωρείται ότι δεν υπάρχει ή δεν απομένει κεφάλαιο προς ανάλωση και επίκληση σε μεταγενέστερο έτος για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζονται αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Επομένως, στην περίπτωση που σε κάποια χρήση ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τις δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ, η τυχόν προκύπτουσα ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα στη χρήση αυτή μηδενίζεται για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' και δεν λαμβάνεται υπόψη ως στοιχείο μειωτικό του σχηματισθέντος και μη αναλωθέντος κεφαλαίου.

β) Για τα έτη μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ισχύουν τα ανωτέρω, με τη μόνη διαφορά ότι η ζημία του τρέχοντος έτους αρχικά μπορούσε να συμψηφιστεί με οποιοδήποτε άλλο εισόδημα του φορολογούμενου και όχι μόνο με κέρδη από εμπορική δραστηριότητα. Και σ' αυτή την περίπτωση, όταν το τελικό αποτέλεσμα μετά τον συμψηφισμό παραμένει αρνητικό, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών η ζημία της χρήσης αυτής δεν λαμβάνεται υπόψη αφαιρετικά, αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση και λαμβάνεται ως μηδενικό.

...

7. Επιπλέον, οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης που αφορούν συνταξιούχους που έχουν υπερβεί το 65ο έτος της ηλικίας τους, λαμβάνονται υπόψη μειωμένες κατά τριάντα τοις εκατό (30%) στον σχηματισμό του κεφαλαίου προς ανάλωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. / 17-5-2021 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, που υπέβαλε η προσφεύγουσα, με ΑΦΜ, σύζυγος του αποβιώσαντος, με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020), στην Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επ' ονόματι και των δύο, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 25-5-2021 δήλωσης (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, δηλώθηκε:

- Συνολικό φορολογητέο εισόδημα ποσού 30.287,38€ και 54.054,15€, αντίστοιχα.
- Στους κωδ. 787-788 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» του εντύπου Ε1, ποσό 20.000,00€ και 60.000,00€, αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 19-7-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα, με ΑΦΜ, ποσό 3.100,00€, ως εισόδημα-παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στο κεφ. 6.8 «ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» της από 19-7-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατά το φορολογικό έτος 2015 προέκυψαν διαφορές, αναφορικά με τον υπολογισμό των αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του αποβιώσαντος με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020) και της προσφεύγουσας συζύγου του, με ΑΦΜ

Επειδή, η προσφεύγουσα, με ΑΦΜ, προσκόμισε στον έλεγχο ατομικώς και ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος του αποβιώσαντος συζύγου της, με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020), πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, οικ. ετών 1997-2016, εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 1997-2002 καθώς και δηλώσεις και εκκαθαριστικά σημειώματα φόρους εισοδήματος, οικ. ετών 2003-2015.

Επειδή, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω στοιχεία, που προσκόμισε η προσφεύγουσα, καθώς και την δηλωθείσα στους κωδ. 787-788 του εντύπου Ε1 ανάλωση κεφαλαίου, ποσού 20.000,00€ και 60.000,00€, αντίστοιχα, προέβη σε ορθό επανυπολογισμό του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του αποβιώσαντος και της προσφεύγουσας συζύγου του, για τα οικ. έτη 1997-2015, λόγω του γεγονότος ότι ο υπολογισμός των τεκμηρίων είχε διενεργηθεί εσφαλμένα από τους φορολογούμενους.

Επειδή, σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι το εναπομείναν διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, φορολογικού έτους 2014, ανέρχεται σε συνολικό ποσό 86.338,56€, κατόπιν συμψηφισμού του θετικού στοιχείου, ποσού 137.836,84€, του αποβιώσαντος και του αρνητικού στοιχείου, ποσού -51.498,28€, της προσφεύγουσας συζύγου του.

Ως εκ τούτου, η διαφορά μεταξύ διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση φορολογικού έτους 2014 και δηλωθείσας ανάλωσης κεφαλαίου, φορολογικού έτους 2015, ποσού 6.338,56€ (86.338,56€ - 80.000,00€), θα αφαιρεθεί από το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του αποβιώσαντος, καθότι σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. ήταν ο μόνος που είχε διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση το φορολογικό έτος 2014.

Συνεπώς, ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος του αποβιώσαντος και της προσφεύγουσας συζύγου του για το φορολογικό έτος 2015, βάσει της παρούσας Απόφασης της Υπηρεσίας μας, γίνεται ως εξής:

	Αποβιώσας	Σύζυγος
Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	51.965,55€	138.578,79€
Μείον (Διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, φορ. έτους 2014, βάσει παρούσας Απόφασης ΔΕΔ	6.338,56€	-
Φορολογητέο εισόδημα βάσει παρούσας Απόφασης ΔΕΔ	45.626,99€	138.578,79€

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης 19-7-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 19-7-2021 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 20-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: Α) με ΑΦΜ, Β) με ΑΦΜ, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμων του αποβιώσαντα με ΑΦΜ(ημ/νία θανάτου: 20-11-2020) και Γ) με ΑΦΜ, ατομικώς και ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμου του αποβιώσαντος με ΑΦΜ (ημ/νία θανάτου: 20-11-2020) και την τροποποίηση της με αριθ. / 19-7-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης / 19-7-2021) Φορ. έτους 2015

- ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Αποβιώσας	Σύζυγος
Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	51.965,55€	138.578,79€
Μείον (Διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, φορ. έτους 2014, βάσει παρούσας Απόφασης ΔΕΔ	6.338,56€	-
Φορολογητέο εισόδημα βάσει παρούσας Απόφασης ΔΕΔ	45.626,99€	138.578,79€

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία	24.510,00	24.510,00	24.510,00	24.510,00	24.510,00	24.510,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	3,16	13.463,22	3,16	13.463,22	3,16	13.463,22	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Από ελευθέρια επαγγέλματα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	5.774,22	955,54	5.774,22	4.055,54	5.774,22	4.055,54	3.100,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου		15.125,39		15.125,39		15.125,39	0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	30.287,38	54.054,15	30.287,38	57.154,15	30.287,38	57.154,15	3.100,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	30.287,38	54.054,15	30.287,38	57.154,15	30.287,38	57.154,15	3.100,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		620,56	21.678,17	81.424,64	15.339,61	81.424,64	96.143,69
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	30.287,38	54.674,71	51.965,55	138.578,79	45.626,99	138.578,79	99.243,69

- ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡ.ΕΤΟΥΣ 2015 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	30.287,38	54.674,71	51.965,55	138.578,79	45.626,99	138.578,79	99.243,69
Φόρος κλίμακας	6.719,10	10.108,16	12.355,42	33.998,94	10.707,40	33.998,94	27.879,08
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.270,33	210,22	1.270,33	892,22	1.270,33	892,22	682,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
							0,00
Φόρος που αναλογεί	5.448,77	9.897,94	11.085,09	33.106,72	9.437,07	33.106,72	27.197,08
Β. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,47	15,86	0,47	15,86	0,47	15,86	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00

δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	1.393,51		1.393,51		1.393,51		0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	5.448,30	8.488,57	11.084,62	31.697,35	9.436,60	31.697,35	27.197,08
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	4.122,71		4.122,71		4.122,71		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	774,00	774,00	774,00	774,00	774,00	774,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	154,80	154,80	154,80	154,80	154,80	154,80	0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	6.377,10	13.540,08	12.013,42	36.748,86	10.365,40	36.748,86	27.197,08
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			2.818,16	11.604,39	1.994,15	11.604,39	13.598,54
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.517,59	7.254,26	6.168,48	10.048,73	6.168,48	10.048,73	6.445,36
Τέλος επιτηδεύματος							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	509,60	4.292,60	988,62	4.585,88	988,62	4.585,88	772,30
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	9.404,29	25.086,94	21.988,68	62.987,86	19.516,65	62.987,86	48.013,28
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση	34.491,23		84.976,54		82.504,51		48.013,28
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	34.491,23		84.976,54		82.504,51		48.013,28

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΠΙΕΙΚΤΕΡΗΣ ΚΥΡΩΣΗΣ

ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ¹	3.988,30		23.208,78		27.197,08

Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM				0,00
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)	73,20%		234,48%	
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%		50%	
Πρόστιμο άρθρου 58	1.994,15		11.604,39	
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ			

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ, ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015

	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης	102.807,93€	167.478,79€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	6%	6%
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	6.168,48€	10.048,73€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.