



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1789

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604538

Email: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

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

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, η οποία εκδόθηκε την 20-12-2021, βάσει της από 30-11-2021 και με αριθμό /2021 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους της προσφεύγουσας, και της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

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

Επί της από 18-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, η οποία εκδόθηκε την 20-12-2021, βάσει της από 30-11-2021 και με αριθμό /2021 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους της προσφεύγουσας, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 63,60€.

Σύντομο Ιστορικό

Την 30-11-2021 η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό /2021 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 787 («Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο») του εντύπου Ε1 αυτής ποσό ύψους 282.000,00€, η οποία δεν εκκαθαρίστηκε και προσκομίστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου για έλεγχο.

Από τον έλεγχο της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, στον οποίο προέβη η ανωτέρω αρμόδια Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο και είχε στη διάθεσή της η προσφεύγουσα ήταν ύψους 58.343,36€. Ως εκ τούτου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου διενήργησε εκκαθάριση της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος περιορίζοντας το ποσό που είχε αναγράψει η προσφεύγουσα στον κωδικό 787 του εντύπου Ε1 αυτής από 282.000,00€ σε 58.343,36€.

Κατόπιν τούτου, την 20-12-2021 εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα από την ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου /20-12-2021 έγγραφό της, με το οποίο την ενημέρωσε για την εν λόγω αλλαγή.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί ως προς το ποσό της ανάλωσης κεφαλαίου (που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο) η προσβαλλόμενη με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος ο προσδιορισμός της ανάλωσης κεφαλαίου λόγω μη συμπερίληψης σε αυτήν δανείου ποσού ύψους 150.000,00€ που έλαβε το έτος 2015 από τη μητέρα του συζύγου της, (Α.Φ.Μ.), σύμφωνα με το από 08-07-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό για την παροχή δανείου, το οποίο έφερε βέβαιη χρονολογία κατόπιν

θεώρησης του γνησίου υπογραφής των συμβαλλομένων και είχε νομίμως χαρτοσημανθεί (φορολογηθεί).

- Παράνομος ο προσδιορισμός της ανάλωσης κεφαλαίου λόγω μη συμπερίληψης σε αυτήν εισοδήματός της ποσού ύψους 33.746,00€ από πώληση ακινήτου, η οποία έλαβε χώρα το έτος 2007, σύμφωνα με τα με αριθμούς /27-12-2007, /27-12-2007 και /27-12-2007 συμβόλαια αγοραπωλησίας οριζόντιας ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου, καθώς, βάσει των οριζόμενων στο Ν. 2238/1994, δεν είχε την υποχρέωση να συμπεριλάβει το εν λόγω εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αλλά μπορούσε να το χρησιμοποιήσει για να καλύψει ή να περιορίσει τη διαφορά μεταξύ του πραγματικού και του τεκμαρτού της εισοδήματος. Επιπλέον, σύμφωνα με την Ε. 2137/2019 της ΑΑΔΕ, αν το έτος που έλαβε χώρα η διάθεση του περιουσιακού στοιχείου είναι παραγεγραμμένο κατά το χρόνο σχηματισμού του προς ανάλωση διαθέσιμου κεφαλαίου, λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισέπραξε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος, είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του.
- Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 30 «Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας» του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά 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..».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 31 παρ. 1 και 32 του Ν. 4172/2013 ορίζονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του, ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 4172/2013 ορίζονται οι περιπτώσεις, όπου δεν εφαρμόζονται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, 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) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ 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.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο. Α. Ε.Δ).

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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

...

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις

χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

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.

...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1076/26-03-2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν. 4172/2013)» 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 Κ.Φ.Ε., 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 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

...

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 είσπραξή του, η φορολόγησή 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:

...

ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.

Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση.

...

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

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε , και στ της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του Κ.Φ.Ε., ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

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.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.

...».

Επειδή, στη με αριθμό Ε. 2137/12-07-2019 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» 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 φορολογουμένου 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 το 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.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το

έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή.

Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1076/2015 εγκύκλιο.

3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό,τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.

...».

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για κάλυψη τεκμηρίων, πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) το δάνειο να είναι πραγματικό, β) ο σκοπός του δανείου να έχει άμεση σχέση με το προς κάλυψη τεκμήριο, γ) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία και δ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για την αναγνώριση του επίμαχου δανείου ποσού ύψους 150.000,00€, προκύπτει ότι:

α) Στο από 08-07-2015 ιδιωτικό συμφωνητικό για την παροχή δανείου αναγράφεται ότι «το δάνειο συνάπτεται άτοκο λόγω της άμεσης συγγένειας μεταξύ των δυο συμβαλλόμενων». Ωστόσο, κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο, αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.

β) Πέραν του ως άνω επικαλούμενου από 08-07-2015 ιδιωτικού συμφωνητικού για την παροχή δανείου, δεν προσκομίσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, αλλά ούτε και

συμπεριλήφθηκαν στα συνημμένα έγγραφα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στοιχεία από τα οποία να προκύπτει: i) εάν το δάνειο αυτό χρησιμοποιήθηκε και ii) ο σκοπός για τον οποίο χρησιμοποιήθηκε το εν λόγω δάνειο, καθώς η σχετική αναφορά της προσφεύγουσας ότι «... προκειμένου να ολοκληρώσει την ανέγερση των τουριστικών κατοικιών, τις οποίες έχει αναλάβει στα πλαίσια επιδοτούμενου προγράμματος ...» είναι ασαφής και δεν παρέχει συγκεκριμένες πληροφορίες για τις κατοικίες που πρόκειται να αναγερθούν ή ανεγείρονται.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ήτοι αυτός περί «παράνομου προσδιορισμού της ανάλωσης κεφαλαίου λόγω μη συμπερίληψης σε αυτήν δανείου ποσού ύψους 150.000,00€ ...», απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί «παράνομου προσδιορισμού της ανάλωσης κεφαλαίου λόγω μη συμπερίληψης σε αυτήν εισοδήματός της ποσού ύψους 33.746,00€ από πώληση ακινήτου ...», όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης και, πιο συγκεκριμένα, από το με αριθμό πρωτοκόλλου /01-02-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου με θέμα «Παροχή πληροφοριών» (σε απάντηση του με αριθμό πρωτοκόλλου /27-01-2022 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Πύργου), στο οποίο αναφέρονται τα κάτωθι:

«...

Η φορολογούμενη με Α.Φ.Μ. υπέβαλε ηλεκτρονικά μέσω Taxisnet στις 20-12-2021 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με την οποία δήλωσε ως ποσό ανάλωσης κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο το ποσό των 282.000,00 ευρώ. Η παραπάνω δήλωση δεν εκκαθαρίστηκε και ζητήθηκε από τη φορολογούμενη να την προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος. Από την Υπηρεσία μας διενεργήθηκε ο σχετικός έλεγχος και διαπιστώθηκε πως το ποσό ανάλωσης κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο που είχε στη διάθεσή της η φορολογούμενη, σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που είχε υποβάλει από το οικονομικό έτος 2005, έτος κατά το οποίο υπέβαλε για πρώτη φορά δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ήταν 58.343,36 ευρώ. Συνεπώς, περιόρισε το ποσό των 282.000,00 ευρώ που είχε καταχωρήσει στον κωδικό 787 του εντύπου Ε1 “Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο” στο ποσό των 58.343,36 ευρώ και ενημέρωσε τη φορολογούμενη για την παραπάνω αλλαγή με το υπ’ αριθ. /20-12-2021 έγγραφο, το οποίο της κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά.

Νωρίτερα, και συγκεκριμένα στις 30-11-2021, η παραπάνω είχε υποβάλει στην Υπηρεσία μας χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 με την οποία δήλωσε το ποσό των 33.750,00 ευρώ ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από πώληση περιουσιακών στοιχείων (κωδικός 781 του εντύπου Ε1). Ως δικαιολογητικά συνυπέβαλε τα υπ’ αριθ. /27-12-2007, /27-12-2007 και /27-12-2007 συμβόλαια αγοραπωλησίας οριζόντιας ιδιοκτησίας της Και στα τρία παραπάνω συμβόλαια η φορολογούμενη με Α.Φ.Μ. εμφανίζεται ως πωλήτρια του 1/4 ακινήτων που έλαβε από κληρονομιά. Το τίμημα για το κάθε ακίνητο ήταν το ποσό των 45.000,00 ευρώ. Συνεπώς, η παραπάνω έλαβε για κάθε ακίνητο, σύμφωνα με τα συνταχθέντα συμβόλαια, το ποσό των $45.000,00/4=11.250,00$ ευρώ.

Ωστόσο, σε όλα τα παραπάνω συμβόλαια ορίζεται ότι "... το ποσό των σαράντα πέντε χιλιάδων (45.000,00) ευρώ, το οποίο ποσό ο αγοραστής υπόσχεται να καταβάλει στον πωλητή, ατόκως, μέχρι την 29^η Φεβρουαρίου του έτους 2008, με χρήματα που θα λάβει από χρηματοδότηση και δανειοδότηση από την Εμπορική Τράπεζα ή από άλλο πιστωτικό ίδρυμα ... Κατά την ως άνω καθορισμένη τελευταία ημέρα καταβολής του ως άνω ποσού (29-02-2008) οι πωλήτριες και οι αγοραστές ... οφείλουν να παρευρεθούν εις το Συμβολαιογραφείο μου και κατά τις εργάσιμες πρωινές ώρες για την καταβολή του τιμήματος και υπογραφή ενώπιον εμού της σχετικής εξοφλητικής πράξης".

Η φορολογούμενη, μέχρι την ημερομηνία που η Υπηρεσία μας υπολόγισε το ποσό ανάλωσης κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο που είχε στη διάθεσή της το φορολογικό έτος 2016 (20-12-2021), αλλά και μέχρι τη σύνταξη του παρόντος και παρά τη σχετική ενημέρωση που έλαβε κατά την υποβολή της χειρόγραφης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, δεν έχει προσκομίσει στην Υπηρεσία μας τις σχετικές εξοφλητικές πράξεις. Οι εξοφλητικές πράξεις κρίνονται απαραίτητες, προκειμένου να διακριβωθεί ο ακριβής χρόνος, αλλά και το χρηματικό ποσό που πραγματικά έλαβε από την πώληση των ακινήτων.

Συνεπώς, κατά τον υπολογισμό από την Υπηρεσία μας της ανάλωσης κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο που είχε στη διάθεσή της το φορολογικό έτος 2016 η φορολογούμενη με Α.Φ.Μ. δεν λήφθηκε υπόψη το ποσό των 33.750,00 ευρώ που η παραπάνω δήλωσε ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από πώληση περιουσιακών στοιχείων με την χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας στις 30-11-2021.

...»,

ο εν λόγω (δεύτερος) ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται, επίσης, απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς δεν προσκομίσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου, αλλά ούτε και στα συνημμένα έγγραφα της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, οι σχετικές εξοφλητικές πράξεις, οι οποίες είναι απαραίτητες για τη διακρίβωση τόσο του ακριβούς χρόνου της αγοραπωλησίας, όσο και του χρηματικού ποσού που πραγματικά έλαβε η προσφεύγουσα από την πώληση των ακινήτων.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της εξεταζόμενης υπόθεσης, η προσβαλλόμενη με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα από την εν λόγω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου /20-12-2021 έγγραφό της με θέμα «Αποστολή πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016», με το οποίο την ενημέρωσε για την ως άνω αλλαγή, η οποία έλαβε χώρα κατά την εκκαθάριση της από 30-11-2021 και με αριθμό /2021 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός της φορολογικού έτους 2016, και συγκεκριμένα για τον περιορισμό του ποσού που η προσφεύγουσα είχε αναγράψει στον κωδικό 787 («Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο») του εντύπου Ε1 αυτής από 282.000,00€ σε 58.343,36€ ως ακολούθως:

«Σας κάνουμε γνωστό ότι από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με βάση την ηλεκτρονικά

υποβληθείσα πρώτη τροποποιητική δήλωσή σας, την οποία και σας στέλνουμε συνημμένη με το παρόν έγγραφο.

Κατά τον έλεγχο της παραπάνω δήλωσης διαπιστώθηκε πως το ποσό ανάλωσης κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο που έχετε στη διάθεσή σας είναι 58.343,36 ευρώ και συνεπώς το ποσό των 282.000,00 ευρώ που αναγράψατε στον κωδικό 787 του εντύπου Ε1 περιορίστηκε στο ποσό των 58.343,36 ευρώ.

...».

Επειδή, ως εκ τούτου, ο σχετικός (τρίτος) ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου, ήτοι περί «έλλειψης αιτιολογίας, άλλως αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου» δεν ευσταθεί και τυγχάνει κι αυτός απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016

Τελικό Χρεωστικό: 63,60€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 20-12-2021 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζακύνθου.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.