



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 11 / 04 / 2025



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1015

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

- 2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν της διαβιβασθείσας απόπληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018. Στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου και κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, που ελήφθησαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π), η προσφεύγουσα κλήθηκε με σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών που της κοινοποιήθηκε, να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσης συγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε υπόμνημα όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτού κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από την 01/08/2018 έως 23/09/2018 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε καταθέσεις/αγορές σεκάρτες στην στοιχηματική εταιρεία, ποσού 110.605,00 € για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσάυξης καθώς η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε την προέλευση των χρημάτων αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου και το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στα οποία ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ.υπόμνημά της. Ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτού έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε την προέλευση των ως άνω καταθέσεων και προέβη τελικά στην έκδοση:

- Της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθ. 85 του ΚΦΔ) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 36.820,91 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 18.410,46 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.393,17 €, ήτοι συνολικό ποσό **62.624,54 €**.

Η προσφεύγουσα, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και όπως ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και εσφαλμένη υπαγωγή στο νόμο. Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις φερόμενες ως διαπιστωθείσες πρωτογενείς πιστώσεις και προσαύξηση περιουσίας. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ποσό των 110.605,00 € που δαπάνησε για την αγορά καρτών ασφαλούς πληρωμής (paysafe), με τις οποίες προέβαινε σε στοιχηματισμό, προέρχεται: α) από χρήματα που από κοινού με τον σύζυγό της είχαν αποταμιεύσει από δώρα γάμου και βάπτισης του παιδιού τους από συγγενικά και φιλικά τους πρόσωπα (προσκομίζοντας και σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις τους), β) από χρήματα που προέρχονται από κέρδη από στοιχηματισμό προηγούμενων ετών (2011 – 2018) σε πρακτορεία του ΟΠΑΠ (προσκομίζοντας σχετικά δελτία) και γ) μερικές αγορές καρτών έλαβαν χώρα υπό τη μορφή πίστωσης που εξοφλήθηκαν μεταγενέστερα από κέρδη.

- Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι ορισμένες αγορές καρτών paysafe έχουν πραγματοποιηθεί με χρεώσεις του τραπεζικού της λογαριασμού συνολικού ποσού 30.450,00 ευρώ (.....).

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής του βάρους της απόδειξης από την φορολογική αρχή.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή

του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στην ΠΟΛ1033/2013 της ΓΓΔΕ και συγκεκριμένα στην παρ.13. *Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου* αναφέρονται τα εξής:

«Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου- δώρα γάμου, ο ισχυρισμός αυτός, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και το βάρος της απόδειξης το φέρει ο δικαιούχος του εμβάσματος προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ορίζεται ότι:

«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. [...].».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και

εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1893/2018, ορίζονται τα εξής:

«4. Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) **Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα,**

περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισοδήματά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(β) Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48

του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Επομένως, η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. 1087965/1573/A0012/29-10-2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρονται τα κάτωθι: «1. Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) τα χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο μπορούν να καλύψουν ή να περιορίσουν τη διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης (σχετ. 1037965/356/A0012/ΠΟΛ. 1094/23.3.1989 διαταγή).2. Όπως έχει γίνει δεκτό από την Υπηρεσία μας (σχετ. 1033991/1003/A0012/11.5.2004 έγγραφο), όταν προσκομίζεται από τον φορολογούμενο ονομαστική βεβαίωση κερδών στην οποία αναγράφεται και η παρακράτηση φόρου που έγινε, τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν από τη συμμετοχή του στα παιχνίδια της « Ο.Π.Α.Π. Α.Ε.» δύνανται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 19 του ΚΦΕ να ληφθούν υπόψη για την κάλυψη ή των περιορισμό της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης του φορολογουμένου, αφού όμως μειωθούν με το ποσό που κατέβαλε κατά τη διάρκεια της χρήσης για τη συμμετοχή του στα παιχνίδια αυτά....».

Επειδή, ο Όμιλος ΟΠΑΠ εναρμονισμένος με την υπ' αριθ. 554/5/15.04.2021 απόφαση της «Επιτροπής Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων» (Ε.Ε.Ε.Π.) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, καθώς και την Οδηγία της με αριθμό 1/2023, χορηγεί για φορολογική χρήση, κατόπιν αιτήματος του εκάστοτε δικαιούχου και κατόχου Ελληνικού Α.Φ.Μ, Βεβαίωση Κέρδους όπως ορίζεται στο άρθρο 16β - Βεβαίωση κερδών - Πιστοποιητικό κερδών «16.1. Τα Υπόχρεα Πρόσωπα που διεξάγουν Τυχερά Παιγνία μέσω Ηλεκτρονικού Λογαριασμού Παίκτη, χορηγούν, κατόπιν αιτήματος του Παίκτη, μία βεβαίωση κερδών προ φόρων για την αμέσως προηγούμενη οικονομική χρήση, για το σύνολο των καθαρών κερδών που προέκυψαν με βάση το σύνολο της Παικτικής του Δραστηριότητας κατά την οικονομική χρήση αναφοράς.

16.2. Τα Υπόχρεα Πρόσωπα που διεξάγουν Τυχερά Παίγνια μέσω του Φυσικού Δικτύου, χορηγούν, κατόπιν αιτήματος του Παίκτη, μία βεβαίωση κερδών προ φόρων για καθαρά κέρδη ποσού χιλίων (1.000) ευρώ και άνω ανά δελτίο, για την αμέσως προηγούμενη οικονομική χρήση, για το σύνολο των κερδών που αποδόθηκαν είτε μέσω εντολών πληρωμής των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 15.1 είτε μέσω Μεταφοράς Χρημάτων της περ. γ' της ίδιας παραγράφου.»

Επειδή, στο άρθρο 76 του ΚΦΔ , 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 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), 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 σύμφωνα με το **άρθρο 77 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης, στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, που εκδόθηκε κατόπιν της διαβιβασθείσας απόπληροφοριακής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018. Στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου και κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, που ελήφθησαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π), η προσφεύγουσα κλήθηκε με σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών που της κοινοποιήθηκε, να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσης συγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα υπέβαλε υπόμνημα όπου ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτού κατέληξε στο συμπέρασμα ότι από την 01/08/2018 έως 23/09/2018 η προσφεύγουσα πραγματοποίησε καταθέσεις/αγορές σεκάρτες στην στοιχηματική εταιρεία, ποσού 110.605,00 € χωρίς αυτές οι αγορές να πραγματοποιούνται με χρέωση των τραπεζικών της λογαριασμών, για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης καθώς η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε την προέλευση των χρημάτων αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου και το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στα οποία ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθ. πρωτ.υπόμνημά της. Ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτού έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε την προέλευση των ως άνω καταθέσεων και προέβη τελικά στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται:

- Εσφαλμένη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και εσφαλμένη υπαγωγή στο νόμο. Πλάνη περί τα πράγματα ως προς τις φερόμενες ως διαπιστωθείσες πρωτογενείς πιστώσεις και προσαύξηση περιουσίας. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Αναλυτικότερα η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το ποσό των 110.605,00 € που δαπάνησε για την αγορά καρτών ασφαλούς πληρωμής (paysafe), με τις οποίες προέβαινε σε στοιχηματισμό,

προέρχεται από μετρητά που είχε στην διάθεσή της και συγκεκριμένα: α) από χρήματα που από κοινού με τον σύζυγό της είχαν αποταμιεύσει από δώρα γάμου και βάπτισης του παιδιού τους από συγγενικά και φιλικά τους πρόσωπα (προσκομίζοντας και σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις τους), β) από χρήματα που προέρχονται από κέρδη από στοιχηματισμό προηγούμενων ετών (2011 – 2018) σε πρακτορεία του ΟΠΑΠ (προσκομίζοντας σχετικά δελτία) και γ) μερικές αγορές καρτών ισχυρίσθηκε ότι αποκτήθηκαν μέσω πίστωσης η οποία εξοφλήθηκε μεταγενέστερα από κέρδη.

- Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι ορισμένες αγορές καρτών paysafe έχουν πραγματοποιηθεί με χρεώσεις του τραπεζικού της λογαριασμού συνολικού ποσού 30.450,00 ευρώ (.....).

- Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής του βάρους της απόδειξης από την φορολογική αρχή.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι για την αγορά paysafe που πραγματοποίησε το έτος 2018 είχε στην κατοχή της μετρητά από το έτος 2016 που πραγματοποιήθηκε ο γάμος της και την βάφτιση του παιδιού της ύψους 23.400,00 ευρώ. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης το βάρος της απόδειξης για την εν λόγω περίπτωση το φέρει ο φορολογούμενος *«προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς.»*.

Η προσφεύγουσα για το ανωτέρω ποσό προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις συγγενών, χωρίς το εν λόγω να επιβεβαιώνεται και από άλλα στοιχεία (σχετικές καταθέσεις σε τραπεζικό λογαριασμό κατά την περίοδο εκείνη). Περαιτέρω επικαλείται επίσης διαθέσιμα μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος λόγω κερδών που εισέπραξε σε μετρητά από τον ΟΠΑΠ τα έτη 2011-2018 ύψους 41.719,15 ευρώ, το οποίο ομοίως δεν τεκμηριώνεται καθώς από τα προσκομισθέντα δελτία δεν ταυτοποιείται ότι αφορούν στην ίδια την προσφεύγουσα ούτε άλλωστε προσκομίσθηκαν σχετικές βεβαιώσεις κερδών και σχετικής παρακράτησης φόρων στο όνομά της ενώ επισημαίνεται ότι από την πλευρά της δεν έχουν δηλωθεί στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα επικαλούμενα κέρδη. Σε κάθε δε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνει βάσει της φορολογικής της εικόνας και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προγενεστέρων ετών ότι υφίσταται πραγματικό κεφάλαιο προς ανάλωση την 31.12.2017 το οποίο νομίμως έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί του φόρου και από το οποίο συγκρινόμενο με τα υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών την 31.12.2017 να δύναται να αξιολογηθεί και να εκτιμηθεί ότι υφίσταται δυνατότητα μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος που να δικαιολογεί την απόκτηση των καρτών paysafe .

Ως προς τον ισχυρισμό της ότι ορισμένες κάρτες paysafe αποκτήθηκαν μέσω πίστωσης

σημειώνεται ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει τόσο η συμφωνία παραχώρησης πίστωσης με βέβαιη χρονολογία όσο και η σταδιακή αποπληρωμή της πίστωσης αυτής.

Τέλος η προσφεύγουσα εξακολουθεί να ισχυρίζεται ότι μέρος αξίας καρτών paysafe πραγματοποιήθηκε με χρεώσεις του τραπεζικού της λογαριασμού (.....). Ωστόσο ως καταγράφεται στις σελίδες 19-20 της οικείας έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα χρεώσεις έχουν πραγματοποιηθεί σε χρόνο μεταγενέστερο (ήτοι από 24/09/2018-19/10/2018) από τον χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση αγορές paysafe (01/08/2018-23/09/2018).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και στην απόπληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, και την **επικύρωση** της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	36.820,91
--------------------------------	-----------

Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	7.393,17
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	18.410,46
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	62.624,54

(ως η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.