



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2022
Αριθμός απόφασης: 1909

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ. και της, ΑΦΜ κατοίκων Κύπρου,, Διαμέρισμα, κατά της/2021 Οριστικής Πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ./2021 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2022 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και της, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/12/2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και σύμφωνα με την εν λόγω πράξη προσδιορίσθηκε τελικώς από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα καθώς και χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και φόρου πολυτελείας όμοιο με το δηλωθέν.

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Κατόπιν των υπ' αριθμ...../0/1119/06-04-2021 και/0/1119/25-10-2021 εντολών ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στους προσφεύγοντες. Ειδικότερα από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού διαβιβάσθηκαν με το με αριθμ...../10-02-2021 έγγραφό της εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 που υποβλήθηκαν από τους προσφεύγοντες. Σύμφωνα με τις εν λόγω δηλώσεις οι προσφεύγοντες τροποποίησαν τους κωδικούς 743-744 «Δαπάνη για αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά» του εντύπου Ε1. Η ελεγκτική αρχή με αφορμή τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις και δεδομένου ότι οι προσφεύγοντες είχαν ελεγχθεί από την Δ.Ε.Ο.Ε. ζήτησε την πορισματική έκθεση που είχε συνταχθεί για αυτούς, προκειμένου να ληφθεί υπόψη κατά τον υπό κρίση έλεγχο, ενώ από τους προσφεύγοντες ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία και δικαιολογητικά από τα οποία να προκύπτει η κατά διάφορο τρόπο δήλωση της δαπάνης αγοράς αμοιβαίων κεφαλαίων τύπου ΟΣΕΚΑ για το φορολογικό έτος 2014 και 2015. Επίσης με το αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήθηκαν επίσης στοιχεία όπως τα πρωτότυπα δικαιολογητικά της κάθε δήλωσης, κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων στην αλλοδαπή καθώς και αναλυτικές κινήσεις αυτών και αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης συγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων.

Στην πορισματική έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε. αναφέρεται ότι ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος με το με αριθμό πρωτοκόλλου/23-09-2015 έγγραφό του προς τους: α) κ. Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος, β) Ένωση Ελληνικών τραπεζών, γ) Σύλλογο Μελών Χρηματιστηρίου Αθηνών και δ) Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ζήτησε την αποστολή των στοιχείων πελατών (φυσικών και νομικών προσώπων), οι οποίοι την περίοδο από 01-06-2014 έως 30-06-2015 προέβησαν σε συναλλαγές επί χρηματοπιστωτικών μέσων, το σύνολο των αγορών των οποίων ήταν μεγαλύτερο του συνόλου των αντίστοιχων πωλήσεων τουλάχιστον κατά 500.000 ευρώ σε οποιαδήποτε από τις τρεις κατωτέρω κατηγορίες χρηματοπιστωτικών μέσων:

- Α) μετοχές ή efts, εισηγμένα σε οργανωμένες αγορές του εξωτερικού ή
- Β) μερίδια αλλοδαπών ΟΣΕΚΑ κατηγορίας διαχείρισης διαθεσίμων
- Γ) ομόλογα εξωτερικού (κρατικά ή εταιρικά)

Κατόπιν αποστολής των αιτούμενων στοιχείων, εκδόθηκε η από 7.1.2019 με ΑΒΜ:/2016 Εισαγγελική παραγγελία προς τον Προϊστάμενο της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς εξακρίβωση τέλεσης του αδικήματος της Φοροδιαφυγής (άρθρα 66,67,68 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) καθώς και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρ. 2,4 στοιχ. ιστ' περ. α' και 39 του ν. 4557/2018),

Η ΔΕΟΕ κατόπιν επεξεργασίας των ανωτέρω στοιχείων, λαμβάνοντας υπόψη και τις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες έκρινε ότι πραγματικοί δικαιούχοι των μεριδίων είναι οι γονείς και ότι δεν υπάρχει υποχρέωση δήλωσης αυτών από την πλευρά των τέκνων.

Κατά τον υπό κρίση έλεγχο οι προσφεύγοντες κατόπιν των αιτημάτων παροχής πληροφοριών κατέθεσαν απαντητικά υπομνήματα στα οποία ισχυρίστηκαν ότι κατέθεσαν τροποποιητικές δηλώσεις για το 2014 και 2015 μετά την πρώτη επίσκεψή του στα γραφεία της υπηρεσίας ΔΕΟΕ στις 29/09/2020 και ο λόγος υποβολής αυτών ήταν γιατί εκ παραδρομής δεν είχαν συμπεριληφθεί σε αυτές τις δηλώσεις οι σχετικές αγορές ΟΣΕΚΑ όπως είναι το σωστό.

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών τους προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία (ως αναλυτικά καταγράφονται στην σελίδα 13-14 οικείας έκθεσης ελέγχου) τα οποία αφορούν στις εντολές για αγορές μεριδίων και βάσει αυτών ισχυρίζονται ότι διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των ανωτέρω αγορών και όχι τα παιδιά του γεγονός το οποίο έχει γίνει δεκτό και στην Πορισματική Έκθεση της Δ.Ε.Ο.Ε. Επειδή όμως στις τράπεζες έχει κοινό λογαριασμό με την υπόλοιπη οικογένεια το σύστημα τραπεζών κατέθεσε αυτούς τους τίτλους (παρόλο που ήταν μόνο δικοί του) και στους υπόλοιπους που εμφανίζονται στους κοινούς λογαριασμούς. Σαν αποτέλεσμα βέβαια δεν υπήρχε καμία αύξηση περιουσίας σε κανένα από τους συνδικαιούχους γιατί ήταν απλώς μετατροπή μετρητών σε τίτλους και στην συνέχεια μετατροπή των τίτλων σε μετρητά που κατέληξαν στους ίδιους λογαριασμούς από όπου και έγινε η πρώτη συναλλαγή.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη έκρινε ότι δικαιούχοι των μεριδίων είναι οι προσφεύγοντες και τα τέκνα τους και, ο ισχυρισμός ότι έδινε ο ίδιος τις εντολές για αγορά αυτών δεν αποδεικνύει ότι η αγορά αφορά μόνο τον προσφεύγοντα δεδομένου ότι οι αγορές πραγματοποιήθηκαν από κοινή μερίδα και εξοφλήθηκαν από κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, ως εκ τούτου η δαπάνη αγοράς επιμερίζεται ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων οι οποίοι έχουν και κατ' ίσον κυριότητα επί των αποκτηθέντων τίτλων ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.β του ν.4172/2013 λογίζονται ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη ισομερώς στους συνδικαιούχους (σελ. 25-26 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τον ανωτέρω μερισμό της αγοράς μεριδίων τροποποίησε το ποσό που αφορά σε αγορά μεριδίων στους προσφεύγοντες, έλαβε υπόψη την προσθήκη στον κωδικό 781 της δήλωσης κατά 1.000.000 ευρώ το οποίο δεν είχε δηλωθεί από τον προσφεύγοντα (ως αναφέρεται στην σελίδα 27 της οικείας έκθεσης ελέγχου) και επίσης έλαβε υπόψη και το υπόλοιπο προς ανάλωση την 31/12/2014 και έκρινε ότι το ύψος των συνολικών εισοδημάτων του (εισοδήματα από 2006-2014 και εισοδήματα φορο.έτους 2015) αρκεί για την κάλυψη της ετήσιας οικογενειακής δαπάνης του φορολογικού έτους 2015 και απομένει κεφάλαιο για μεταφορά και ανάλωση σε επόμενες χρήσεις ποσού 11.568.769,64 ευρώ.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Μη ορθή και νόμιμη κατανομή της αγοράς μεριδίων ΟΣΕΚΑ-παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 387 του ν.4512/2018. Οι αγορές πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο και την σύζυγό του ως πραγματικοί δικαιούχοι. Τα ποσά των τραπεζικών λογαριασμών που χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά των επενδυτικών

προϊόντων δικαιολογούνται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματα τους, γεγονός εξάλλου που δεν αμφισβητείται από την ΔΕΟΕ, καθώς στην σελίδα 39 της πορισματικής έκθεσής της που αφορά τον γιο τους ΟΥΡΑΝΙΟ ΚΥΡΙΑΚΟ έχει γίνει δεκτό ότι η δαπάνη της αγοράς αμοιβαίων κεφαλαίων καλύφθηκε με χρέωση των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους συνδικαιούχοι είναι όλα τα μέλη της οικογένειας και ότι οι προσφεύγοντες είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι ενώ για το γιό τους κρίθηκε ότι δεν είχε υποχρέωση δήλωσης της δαπάνης αγοράς. Το ΚΕΦΟΜΕΠ παραβιάζοντας ευθέως τις διατάξεις του άρθρου 387 του ν.4512/2018 δεν αναφέρεται σε κάποιο σημείο με ειδική αιτιολογία η απόκλισή του από την Πορισματική Έκθεση της ΔΕΟΕ. Ο έλεγχος κάνει αναφορά σε δήλωση τόκων από όλους τους συνδικαιούχους χωρίς να έχει προβεί σε έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι από την ΔΕΟΕ έγινε ήδη δεκτό ότι πραγματικοί δικαιούχοι στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς από τους οποίους πραγματοποιήθηκε η αγορά μεριδίων είναι οι προσφεύγοντες.

Αλλαγή πίνακα ανάλωσης κατά παράβαση του νόμου. Το ΚΕΦΟΜΕΠ όπως έχει αμφισβητηθεί και με την με αριθμ...../14.01.2022 ενδικοφανή προσφυγή που αφορά στο φορολογικό έτος 2014 εσφαλμένα έχει τροποποιήσει τα δεδομένα τόσο της οικείας φορολογικής δήλωσης όσο και των προηγούμενων δηλώσεων.

Επειδή, στα άρθρα 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή με το άρθρο 390 του 4512/2018 θεσπίσθηκε το άρθρο 28Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και έχει ως εξής:

«Άρθρο 28Α

1. Για τις υποθέσεις που διαβιβάζονται στη Φορολογική Διοίκηση από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (εφεξής «Υπηρεσία»), διενεργείται έλεγχος κατ' απόλυτη προτεραιότητα, κατά παρέκκλιση δε των διατάξεων του άρθρου 28, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσωρινό και οριστικό προσδιορισμό φόρου ως ακολούθως: Εντός μηνός από τη διαβίβαση της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας, των σχετικών εγγράφων και των προσκομισθέντων από τον ελεγχόμενο στοιχείων, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο αντίγραφο αυτής, σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα της έρευνας και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, βάσει της πορισματικής έκθεσης της Υπηρεσίας.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.
3. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός τριών (3) μηνών από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, στην εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο. Το εν λόγω διάστημα δύναται να παρατείνεται αιτιολογημένα για ένα (1) επιπλέον μήνα ανάλογα με την πολυπλοκότητα της υπόθεσης, κατόπιν έγγραφης ενημέρωσης προς την Υπηρεσία.
4. Σε περίπτωση που εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών της παραγράφου 2, ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., η τελευταία δύναται να τα διαβιβάζει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση. Η Υπηρεσία υποχρεούται να αποστείλει στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. εγγράφως τις απόψεις της επί των νέων αυτών στοιχείων σε προθεσμία ενός μήνα από την ημερομηνία λήψης του φακέλου. Εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει εμπρόθεσμα νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., ο χρόνος που απαιτείται για την ολοκλήρωση της διαδικασίας που προβλέπεται στα δύο προηγούμενα εδάφια δεν προσμετράται στην αναφερόμενη στην παράγραφο 3 προθεσμία των τριών (3) μηνών για την έκδοση της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου, η οποία σε καμία περίπτωση δεν υπερβαίνει συνολικά τους τέσσερεις ή, κατόπιν αιτιολογημένης παράτασης, τους πέντε μήνες από τη λήψη των νέων αυτών στοιχείων από την Α.Α.Δ.Ε.
- 5. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.**
6. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..».

Επειδή με το άρθρο 387 του ν.4512/2018 «Διαδικασία σε περιπτώσεις ερευνών για την διακρίβωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής» ορίζονται τα εξής:

- «1. Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ή ο αναπληρωτής του ή οι εισαγγελικοί λειτουργοί που τον συνεπικουρούν, παραγγέλλουν, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 382 τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης στους ελεγκτές της Υπηρεσίας για τη διερεύνηση τέλεσης αδικημάτων ποινικά κολάσιμης φοροδιαφυγής και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφών οικονομικών εγκλημάτων στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς της.
2. Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης, μετά την παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εκδίδει εντολές για τη διενέργεια ερευνών αρμοδιότητας της Υπηρεσίας.
3. Οι ελεγκτές της Υπηρεσίας, διενεργούν έρευνα για την διαπίστωση τέλεσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής και λοιπών οικονομικών εγκλημάτων. Τα πρόσωπα στα οποία αποδίδεται η τέλεση αξιόποινης πράξης, κατά τη διάρκεια των ερευνών, έχουν όλα τα δικαιώματα που προβλέπονται στον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας.
4. Μετά την ολοκλήρωση της έρευνας, και μόνο εφόσον προκύπτουν ενδείξεις ποινικά κολάσιμης, σύμφωνα με τα άρθρα 66 και επόμενα του ΚΦΔ, φοροδιαφυγής, οι ελεγκτές της Υπηρεσίας συντάσσουν

πορισματική έκθεση, η οποία γνωστοποιείται προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και ακολούθως διαβιβάζεται στην Α.Α.Δ.Ε. μαζί με τον φάκελο της υπόθεσης. Η πορισματική έκθεση πρέπει να είναι επαρκώς στοιχειοθετημένη και αιτιολογημένη και να έχει συγκεκριμένο μορφότυπο, πληρώνοντας τα ελάχιστα αντικειμενικά κριτήρια ελέγχου που εφαρμόζει η Α.Α.Δ.Ε.

5. Σε περιπτώσεις που από την προανάκριση ή την προκαταρκτική εξέταση προκύψουν ενδείξεις τέλεσης και άλλων εγκλημάτων, τα οποία δεν σχετίζονται άμεσα με αυτά των άρθρων 66 επ. του ΚΦΔ, η σχηματισθείσα δικογραφία δύναται να χωρίζεται ως προς αυτά και ακολουθείται η διαδικασία της παρ. 6 του άρθρου 17Α του Ν. 2523/1997 .

6. Για τις ως άνω υποθέσεις που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε. ακολουθείται η διαδικασία που ορίζεται στο άρθρο 28Α του ΚΦΔ, που προστίθεται με το άρθρο 390 του παρόντος.

7. Κατά την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η Α.Α.Δ.Ε. δύναται είτε να αφίσταται από την πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας, είτε να μην εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ιδίως: α) σε περίπτωση που στην πορισματική έκθεση της Υπηρεσίας δεν έχουν ληφθεί υπόψη ή έχουν εφαρμοσθεί εσφαλμένα ερμηνευτικές εγκύκλιοι της Α.Α.Δ.Ε. επί των φορολογικών και τελωνειακών διατάξεων, ή η νομολογία των δικαστηρίων ή οι αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, β) σε περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων, γ) σε περίπτωση μη τήρησης του μορφότυπου της πορισματικής έκθεσης της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει ή δύναται να εξειδικεύεται.

8. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προσκομίσει νέα στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών της παρ. 2 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., η τελευταία δύναται να τα διαβιβάζει στην Υπηρεσία προς αξιολόγηση, ακολουθώντας τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 28Α του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει κάθε φορά.».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001. 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, 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 την διασφάλιση του διοικούμενου 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, παρ.5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα δε με την νομολογία η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (ΣΤΕ 2054/1995, 565/2008, 1542/2016).

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδελεχής έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ή πλημμέλειας, προκειμένου να καταλογισθεί ο αναλογών φόρος, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση να παρέχει επί της οικείας έκθεσης σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή στα άρθρα 32 και 34 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 32

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς....

Άρθρο 34

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:

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 τον 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32, του ΚΦΕ, καθώς και τις οδηγίες της Πολ. 1076/2015, για τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης λαμβάνονται υπόψη και τα ποσά που καταβλήθηκαν για την **αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς**. Όπως αναφέρεται στην σχετική απόφαση: **Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, οι μετοχές και γενικά προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές**. Επομένως, τα ποσά που καταβλήθηκαν για την αγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων θα ληφθούν θα περιληφθούν στο έντυπο Ε1 της φορολογικής δήλωσης και συγκεκριμένα στον κωδ. 743 – 744.

Σημειώνεται ότι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος προβεί σε πώληση των μεριδίων τότε η πώληση αυτή δηλώνεται στους κωδ. 781 – 782 (“Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κ.λπ.”) της φορολογικής δήλωσης (έντυπο Ε1), **εντός του φορολογικού έτους που πραγματοποιήθηκε η πώληση αυτή** (παρ. 2, περ. γ, του άρθρου 34, του ΚΦΕ).

Επειδή στην υπ’ αριθ. **1897/2018 απόφαση ΣΤΕ** αναφέρεται ότι: «.....Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι

συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.) .

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα και τα πραγματικά περιστατικά . Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξετάζονται οι κινήσεις τροφοδοσίας και χρέωσης αυτού σε συνδυασμό και με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ήτοι εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται». (1019577/6619/ΔΕΥ-Β' /20.2.2006, ΔΕΔ 2675/2016).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.1 και 2 και 3^α του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3α. Εξαιρετικά πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιοριστεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν».

Επειδή στην παρ. α του άρθρου 27 του Ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 3^α του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 01.01.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2013 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω **επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει).** Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή εν προκειμένω ως αναφέρθηκε ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης από τον έλεγχο που διενεργήθηκε αρχικώς από την Δ.Ε.Ο.Ε. διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι οι προσφεύγοντες και τα τέκνα τους και, προέβησαν κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 σε αγοραπωλησίες μεριδίων αλλοδαπών Οργανισμών Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ), κατηγορίας διαχείρισης διαθέσιμων κεφαλαίων (.....) που διατίθενται στην Ελλάδα. Ειδικότερα διαπιστώθηκε αγορά μεριδίων ύψους 17.638.495,51 ευρώ το φορολογικό έτος 2014 και ύψους 3.574.000,00 ευρώ το φορολογικό έτος 2015 με θεματοφύλακα την Τράπεζα και την Όπως αναφέρεται στη πορισματική έκθεση (σελ. 21-25 και 30 αυτής) οι εν λόγω αγορές έχουν πραγματοποιηθεί από τους με αριθμ.ΓΡ..... και με συνδικαιούχους τους προσφεύγοντες και τα τέκνα τους καθώς και από τον με αριθμ.ΓΡ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζα με δικαιούχο τους προσφεύγοντες και τους ίδιους ως άνω συνδικαιούχους.

Στο πλαίσιο ελέγχου αρχικώς του διαπιστώθηκε ότι δεν είχε δηλωθεί από την πλευρά του το μερίδιο της αγοράς μεριδίων που του αναλογεί και εξαιτίας του λόγου αυτού προκύπτει διαφορά τεκμηρίων καθώς δεν δικαιολογείται η αγορά από τα δηλωθέντα εισοδήματά του. Ο για την αιτιολόγηση της αγοράς των ΟΣΕΚΑ ισχυρίσθηκε ενώπιον της Δ.Ε.Ο.Ε. ότι η αγορά των ΟΣΕΚΑ προέρχεται από περιουσία του πατέρα του (και προσφεύγοντος) η οποία συσσωρεύτηκε κατά τα 59 χρόνια εργασίας του (47 στην Ελλάδα και 12 στο Λονδίνο, Ρώμη και Κύπρο) και συνεπώς οι συναλλαγές που αφορούν αγορά μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ είναι απλώς μετατροπή από τον κοινό λογαριασμό τους σε ευρώ σε αυτά τα προϊόντα.

Η θέση της ΔΕΟΕ ως προς την αγορά αμοιβαίων κεφαλαίων αναφέρεται στην σελίδα 38 της πορισματικής έκθεσης και αναλυτικότερα αναφέρονται τα εξής:

«Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με την πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών αγοράς των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ τόσο με το από 24.07.2020 σημείωμα όσο και με το από 08.09.2020 συμπληρωματικό αυτού. Διαρκούντος ωστόσο του ελέγχου οι γονείς του και, επίσης ελεγχόμενοι, κατέθεσαν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2014 και 2015, στις οποίες δήλωσαν το σύνολο των αγορών των αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.4174/2013 δικαιολόγησαν τις αγορές αυτές επικαλούμενοι ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η οποία (ανάλωση) έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Για το έτος 2014 ως δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά δηλώθηκαν από τους γονείς τα ακόλουθα:

Δικαιούχος		
Δηλωθέν ποσό δαπάνης βάσει αρχικής δήλωσης	146.768,00	
Δηλωθέν ποσό δαπάνης βάσει τροποποιητικής δήλωσης (δαπάνη για αγορά)	28.425,00	
Δηλωθέν ποσό δαπάνης βάσει τροποποιητικής δήλωσης (δαπάνη για αγορά ΟΣΕΚΑ)	17.638.495,51	2.050.000,00
Συνολικό δηλωθέν ποσό αγοράς χρεογράφων γενικά	17.813.688,51	
Ποσό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών	16.000.000,00	1.700.000,00
Εκκαθάριση φόρου τροποποιητικής δήλωσης	Δεν προέκυψε διαφορά φόρου	Δεν προέκυψε διαφορά φόρου

Για το έτος 2015 ως δαπάνη για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά δηλώθηκαν από τους γονείς τα ακόλουθα:

Δικαιούχος	
Δηλωθέν ποσό δαπάνης βάσει αρχικής δήλωσης	699.999,60

Δηλωθέν ποσό δαπάνης βάσει τροποποιητικής δήλωσης (δαπάνη για αγορά ΟΣΕΚΑ)	3.574.000,00
Συνολικό δηλωθέν ποσό αγοράς χρεογράφων γενικά	4.273.999,60
Ποσό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών	3.700.000,00
Εκκαθάριση φόρου τροποποιητικής δήλωσης	Δεν προέκυψε διαφορά φόρου

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η δαπάνη της αγοράς αμοιβαίων κεφαλαίων καλύφθηκε με χρέωση τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ήταν συνδικαιούχοι μεταξύ άλλων και οι γονείς του ελεγχόμενου, ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι ο και η ήταν οι πραγματικοί δικαιούχοι των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ συνολικού ποσού 22.987.688,11 € που αγοράστηκαν τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Συνεπώς ο ελεγχόμενος δεν είχε υποχρέωση δήλωσης της δαπάνης αγοράς των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.».

Ο υπό κρίση έλεγχος όπως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης διενεργήθηκε κατόπιν διαβίβασης από την Δ.Ο.Υ. Χολαργού του με αριθμ...../10-02-2021 εγγράφου με τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 που υποβλήθηκαν από τους προσφεύγοντες.

Κατόπιν ελέγχου των δηλώσεων και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από τους προσφεύγοντες, το πόρισμα του υπό κρίση ελέγχου διαφοροποιήθηκε από το ως άνω πόρισμα της Δ.Ε.Ο.Ε. ως προς τον τρόπο δήλωσης της αγοράς μεριδίων, ήτοι κρίθηκε ότι οι προσφεύγοντες οφείλουν να δηλώσουν τις αγορές των ως άνω μεριδίων κατά το μέρος που τους αναλογούν και όχι το ποσό που αντιστοιχεί στην συνολική αξία αυτών.

Ειδικότερα :

Στην από 15/12/2021 έκθεση ελέγχου που αφορά τους προσφεύγοντες και αφορά το φορολογικό έτος 2014 αναφέρονται συγκεκριμένα τα εξής :

«7.4.1 ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ ΜΕΡΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΟΣΕΚΑ

Σχετικά για την συμμετοχή των ελεγχόμενων στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με τα παιδιά τους, με χρέωση των οποίων, διενεργήθηκε η αγορά των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ, οι ελεγχόμενοι στο υπόμνημά τους ισχυρίζονται ότι είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι των αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ και προς απόδειξη του ισχυρισμού τους επικαλούνται τις από 16-09-2021 και 22-09-2021 βεβαιώσεις της Τράπεζας και της Τράπεζας αντίστοιχα, από τις οποίες προκύπτει ότι ο ίδιος έδινε τις εντολές αγοράς και πώλησης των επενδυτικών προϊόντων αλλά και από την κίνηση των επενδυτικών λογαριασμών από τις οποίες προκύπτει ότι το προϊόν των πωλήσεων κατατέθηκε στους λογαριασμούς από τους οποίους έγιναν οι αγορές και των οποίων είναι πρώτος αλλά και πραγματικός δικαιούχος. Στη συνέχεια ισχυρίζεται ότι ο υιός του εμφανιζόταν ως συνδικισούχος του τραπεζικού λογαριασμού για τυπικούς λόγους και ουδεμία οικονομική συμβολή είχε σε αυτούς πλην του ποσού των 124.900,59 ευρώ (όπως αναφέρεται στη σελ. 45 της Πορισματικής Αναφοράς) για το οποίο ρωτήθηκε από τη ΔΕΟΕ.

Επί των ανωτέρω ισχυρισμών, παραθέτουμε τα κάτωθι:

Ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι έδωσε ο ίδιος την εντολή στη τράπεζα για την αγορά των εν λόγω Α/Κ ΟΣΕΚΑ και ότι εξ αιτίας αυτού του λόγου δήλωσε εξ' ολοκλήρου την δαπάνη αγοράς στην φορολογική του δήλωση, ως πραγματικός δικαιούχος, δεν αποτελεί απόδειξη, δεδομένου ότι για την αγορά/συμμετοχή σε οποιοδήποτε τραπεζικό τίτλο ή επενδυτικό προϊόν, είναι σύνηθες η εντολή εκτέλεσης να δίδεται από έναν εκ των συνδικαιούχων της επενδυτικής μερίδας, βάσει της συναφθείσας Σύμβασης Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών.

Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι ήταν εντολέας της αγοράς των εν λόγω επενδυτικών αγαθών, δεν αποδεικνύει ότι η δαπάνη αφορά αποκλειστικά κατά 100% τον ίδιο όπως επικαλείται, δεδομένου ότι βάσει των προσκομισθέντων Βεβαιώσεων/Δικαιολογητικών, των μεσολαβουσών για την αγορά των Αμοιβαίων τραπεζών (..... &), **οι ως άνω αγορές πραγματοποιήθηκαν:**

1) Αφ' ενός μεν από κοινή επενδυτική μερίδα, όπως αυτό προκύπτει και από το αντίγραφο Κίνησης Επενδυτικού Λογαριασμού με αριθμό, που τηρούσε στο Private Banking της τράπεζας Πειραιώς, στο πλαίσιο της υπ' αριθ. (.....) Σύμβασης Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών, με δικαιούχους τους ελεγχόμενους, την (κόρη τους) και τον (υιό τους),

2) Αφ' ετέρου από κοινή επενδυτική μερίδα, όπως αυτό προκύπτει από την με αριθμό/22-09-2021 επιστολή της τράπεζας Alpha Bank, στο πλαίσιο του επενδυτικού χαρτοφυλακίου Z που τηρούσαν από κοινού οι ελεγχόμενοι με την κα του (κόρη τους) και τον κο του (υιό τους), στη Διεύθυνση της
.....

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/2014 στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού και σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του, γεγονός που δεν ισχύει στην παρούσα περίπτωση καθόσον, οι ελεγχόμενοι επικαλούνται ότι είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, χωρίς να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό τους, ως όφειλαν.

Β) Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2014 δηλώθηκαν στον οικείο κωδικό ως εισόδημα από τόκους ημεδαπής το ένα τέταρτο των τόκων που πιστώθηκαν σε όλους τους κοινούς με τα παιδιά τους λογαριασμούς.

Το γεγονός ότι δηλώνονται εισοδήματα από όλους τους συνδικαιούχους προκύπτει και από την Πορισματική Αναφορά που συντάχθηκε από τη ΔΕΟΕ για τον υιό τους, στην οποία αναφέρεται ότι από τον έλεγχο πίστωσης/κατάθεσης ποσού 124.900,59 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι το ποσό αυτό προήλθε από την εταιρεία Α.Ε με την έκδοση δύο επιταγών της εν λόγω εταιρείας και αφορά εισόδημα από τόκους ομολογιακού δανείου.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί των ελεγχόμενων **δεν γίνονται δεκτοί**.

7.4.1.1 Θέση του ελέγχου για την Δαπάνη Αγοράς Αμοιβαίων Κεφαλαίων τύπου ΟΣΕΚΑ του Υπόχρεου («κωδ. 743» του εντύπου Ε1 της υποβληθείσας Τροπ/κής Δήλωσης Φ.Ε. φορολ. έτους 2014).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η αγορά των Αμοιβαίων Κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ, αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 περ. β', του Ν. 4172/2013, που πραγματοποιήθηκε εντός του φορολογικού έτους 2014, από κοινή επενδυτική μερίδα και επιμερίζεται ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων των επενδυτικών προϊόντων/Αμοιβαίων Κεφαλαίων (.....
..... ΚΑΙ, οι οποίοι και έχουν την κατ' ίσον κυριότητα, ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΑΓΟΡΑΣ Α/Κ ΟΣΕΚΑ & ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ							
Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι	Ημερομηνία	Περιγραφή κωδικού συναλλαγής τραπεζής	ποσό σε €	Επιμερισμός	
						Υπόχρεος	Σύζυγος
.....	GR.....		22/12/2014	ΑΓΟΡΑΠΩΛΗ ΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ	1.051.495,51	262.873,88	262.873,88
.....	GR.....		22/12/2014	ΑΓΟΡΑΠΩΛΗ ΣΙΑ ΑΜΟΙΒΑΙΩΝ	6.987.000,00	1.746.750	1.746.750
.....	GR.....		23/12/2014	ΛΠΚ ΑΓΟΡΑ ΜΕΡΙΔ.Α/Κ	4.800.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00
.....	GR.....		29/12/2014	ΛΠΚ ΑΓΟΡΑ ΜΕΡΙΔ.Α/Κ	4.800.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ						4.409.623,88	4.409.623,88

7.4.1.2 Θέση του ελέγχου για την Δαπάνη Αγοράς Αμοιβαίων Κεφαλαίων τύπου ΟΣΕΚΑ της Συζύγου του Υπόχρεου («κωδ. 744» του εντύπου Ε1 της υποβληθείσας υπ' αριθ./29-02-2020 3ης Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Ε. του φορολογικού έτους 2014).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32, περ. β', του Ν. 4172/2013 & της Εγκυκλίου ΠΟΛ. 1076/26-3-2015, όπως ισχύει από την 1/1/2014 και εντεύθεν, ορίζεται «ότι τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για αγορά Χρεογράφων γενικά, λογίζονται ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του».

Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται, οι Ομολογίες, τα Έντοκα Γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα Ομόλογα τραπεζών, τα Προθεσμιακά Συμβόλαια, τα Συμβόλαια Μελλοντικής Εκπλήρωσης, τα Συμβόλαια Δικαιωμάτων Προαίρεσης, τα Μέρηδια Αμοιβαίων Κεφαλαίων, οι Μετοχές και γενικά τα Προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω η αγορά επενδυτικού προϊόντος, αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 περ. β', του Ν. 4172/2013, που πραγματοποιήθηκε εντός του φορολογικού έτους 2014, από κοινή επενδυτική μερίδα και επιμερίζεται ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων του Αμοιβαίου, οι οποίοι και έχουν την κατ' ίσον κυριότητα, ως κάτωθι:

Τράπεζα	Δικαιούχοι	Ημερομηνία	Όνομα προϊόντος	ποσό σε €	Επιμερισμός	
					Υπόχρεος	Σύζυγος
.....		19/12/2014		2.050.000,00	0,00	1.025.000,00

Το ανωτέρω πόρισμα λήφθηκε υπόψη και στην από 16/12/2021 έκθεση ελέγχου που αφορά τον γιό τους καθώς αναφέρονται τα εξής:

«Β) Σχετικά με την συμμετοχή του ελεγχόμενου στους κοινούς με τους γονείς του και την αδερφή του, τραπεζικούς λογαριασμούς, με χρέωση των οποίων, διενεργήθηκε η αγορά των μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ, σημειώνουμε ότι, βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε, αποδείχτηκε η συμμετοχή του ελεγχόμενου από 2 πιστώσεις που παραγματοποιήθηκαν και αφορούσαν σε εισοδήματα του (πιστώσεις με αριθμ. 3 και 9 σελ. 45 και 51 της πορισματικής έκθεσης). Επίσης ο ελεγχόμενος στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος για τις χρήσεις 2014 και 2015 δηλώνει στον οικείο κωδικό ως εισόδημα από τόκους ημεδαπής το ένα τέταρτο των τόκων που πιστώθηκαν σε όλους τους κοινούς με τους γονείς του και την αδερφή του λογαριασμούς. Βάσει των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1228/2014, την οποία επικαλέστηκε ο ελεγχόμενος, η φορολογική αρχή έχει υποχρέωση απόδειξης με κάθε πρόσφορο μέσο, της αναλογίας που επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού, γεγονός που δεν ισχύει στην παρούσα περίπτωση καθόσον, ο ελεγχόμενος επικαλείται την μη συμμετοχή του στους εν λόγω λογαριασμούς χωρίς να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του, ως οφείλει. Επίσης σημειώνουμε ότι η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης από τους γονείς του ελεγχόμενου, βάσει της οποίας αναλαμβάνουν ολόκληρη τη δαπάνη αγοράς των αμοιβαίων κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ αφενός μεν, δεν αποδεικνύει τα παραπάνω αφετέρου δε, ελέγχθηκε από την Υπηρεσία μας ως προς την ορθότητα των ποσών που αναγράφονται και διαπιστώθηκε η μη ορθή αποτύπωση αυτών, όπως ρητά αναφέρεται στο Πληροφοριακό Υπηρεσιακό Σημείωμα που συντάχθηκε από την ελέγκτρια κ. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «διενεργήθηκε έλεγχος από την ελεγκτή κ. στα δικαιολογητικά της υποβληθείσας, από τον με α/μ, τροποποιητικής δήλωσης Φ.Ε. φορολογικού έτους 2014 (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο του φορολογικού έτους 2014 παρατείνεται για ένα έτος από τη λήξη της 5ετίας, ήτοι έως 31/12/2021), από τον οποίο προέκυψε ότι οι πραγματοποιηθείσες εντός των ετών 2014 και 2015 αγορές αμοιβαίων κεφαλαίων τύπου ΟΣΕΚΑ αφορούν τους δικαιούχους με στοιχεία α) του, β) του, γ) του και δ) του (ελεγχόμενος), καθώς αποτελούν δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από κοινό επενδυτικό λογαριασμό, επιμεριζόμενης ισομερώς μεταξύ των συνδικαιούχων του Αμοιβαίου, οι οποίοι έχουν την κατ' ίσον κυριότητα.»

Και στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο 7.4.1. Για την Αγορά μεριδίων Κεφαλαίων ΟΣΕΚΑ (σελίδα 23-24) ο έλεγχος αναφέρει ομοίως με ανωτέρω :

«...Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι ήταν εντολέας της αγοράς των εν λόγω επενδυτικών αγαθών, δεν αποδεικνύει ότι η δαπάνη αφορά αποκλειστικά κατά 100% τον ίδιο όπως επικαλείται, δεδομένου ότι βάσει των προσκομισθέντων Βεβαιώσεων/Δικαιολογητικών, των μεσολαβουσών για την αγορά των Αμοιβαίων τραπεζών (..... &), οι ως άνω αγορές πραγματοποιήθηκαν:

1) Αφ' ενός μεν από κοινή επενδυτική μερίδα,... όπως αυτό προκύπτει και από το αντίγραφο Κίνησης Επενδυτικού Λογαριασμού με αριθμό, που τηρούσε στο Private Banking της τράπεζας,

2) Αφ' ετέρου από κοινή επενδυτική μερίδα, όπως αυτό προκύπτει από την με αριθμό/22-09-2021 επιστολή της τράπεζας,

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/2014 στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού και σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του, γεγονός που δεν ισχύει στην παρούσα περίπτωση καθόσον, οι ελεγχόμενοι επικαλούνται ότι είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι των κοινών τραπεζικών λογαριασμών, χωρίς να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό τους, ως όφειλαν....».

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η ελεγκτική αρχή αφίσταται του πορίσματος του ελέγχου της ΔΕΟΕ, (ήτοι ότι πραγματικοί δικαιούχοι των μεριδίων είναι οι γονείς), βασιζόμενη ως αναφέρεται στις ως άνω εκθέσεις στην συμμετοχή του γιού τους στην τροφοδοσία των υπό κρίση λογαριασμών για το φορολογικό έτος 2014 (πιστώσεις με αριθμ. 3 ποσού 124.900,59 και 9 ποσού 94.000,00 σελ. 45 και 51 της πορισματικής έκθεσης), καθώς και στην δήλωση των τόκων κατά ένα τέταρτο από τους συνδικαιούχους. Ωστόσο δεδομένου ότι η αγορά των μεριδίων αφορά σε σημαντικά μεγαλύτερα ποσά και στις ως άνω οικείες εκθέσεις ελέγχου δεν διαπιστώνεται καμία απεικόνιση ως προς το υπόλοιπο και την κίνηση των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών και συνεπώς, δεν τεκμηριώνεται η εσωτερική σχέση που συνδέει τους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών ώστε να μπορεί ασφαλώς να τεκμηριωθεί ότι η απόκτηση των συγκεκριμένων μεριδίων στο όνομα των προσφευγόντων και των τέκνων τους, έχει προέλθει είτε από εισοδήματα και λοιπά έσοδα του καθενός από τους συνδικαιούχους ή υφίσταται περίπτωση χρησιμοποίησης από την πλευρά των τέκνων χρημάτων από εισοδήματα των γονέων τους και να συμπεραίνεται έτσι με ασφαλή και τεκμηριωμένο τρόπο και η βάση φορολόγησής του κάθε συνδικαιούχου ξεχωριστά.

Κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι δεν υφίσταται ειδική και επαρκής αιτιολογία, όπως άλλωστε απαιτείται και προβλέπεται τόσο στις γενικές διατάξεις των άρθρων 28, και 64 του ΚΦΔ όσο και στις ειδικότερες διατάξεις ως προς την διαδικασία έκδοσης οριστικών πράξεων από την ΑΑΔΕ των άρθρων 387 παρ.4 και 7 του ν.4512/2018 και του άρθρου 28^α παρ.4 του ΚΦΔ όπως αυτό θεσπίσθηκε με το άρθρο 390 και του ν.4512/2018.

Επειδή σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το υπό κρίση φορολογικό έτος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ.6 του ν.4174/2013** και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων **23 και 36 του ν.4174/2013**.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή, ως ανωτέρω αναλύθηκε, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.** και της , **ΑΦΜ** και την ακύρωση της/2021 Οριστικής Πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.
Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης
Διαφορών**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .