



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.12.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1260

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ.:....., κατά των υπ' αρ.2023 &2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 & 2018 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αρ.2023 &2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 & 2018 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 5.045,55€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 2.522,78€, ήτοι συνολικό ποσό 7.568,33€.
- Με την με αριθμό2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 2.655,51€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 1.327,76€, ήτοι συνολικό ποσό 3.983,27€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από ...2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ..08.07.2020 εντολής του προϊσταμένου της.

Η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου διενήργησε μερικό έλεγχο στην προσφεύγουσα λογίστρια για την φορολογική περίοδο 01.01.2017-31.12.2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και ν.4172/13 (Κ.Φ.Ε.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ. και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησής της επιλέχθηκε η τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογούμενου, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Ειδικότερα, με την μέθοδο που ακολουθήθηκε προέκυψε, μετά τη σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων (συνολικών εσόδων) και των εσόδων/κεφαλαίων που αναλώθηκαν (προσωπικών δαπανών), υπόλοιπο μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης συνολικού ύψους 15.289,54€ για το φορολογικό έτος 2017 και 8.046,99€ για το φορολογικό έτος 2018, η οποία φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος κατά παράβαση της κείμενης νομοθεσίας προέβη στη χρήση έμμεσης τεχνικής ελέγχου, αφού το προκύπτον αποτέλεσμα μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των δαπανών των επίμαχων ετών, μετά την ορθή εφαρμογή της ΠΟΛ 1270/2013 είναι θετικό.
2. Εσφαλμένος υπολογισμός οικογενειακών ταμειακών διαθεσίμων της 01.01.2017, κατόπιν:
 - α) παράβλεψης συνυπολογισμού στις ταμειακές εισροές, κατά τα έτη 2012 και 2013, της ειδικής κρατικής ενίσχυσης, λόγω ανέγερσης τουριστικών καταλυμάτων, που έλαβε ο σύζυγός της
 - β) διπλού υπολογισμού στις ταμειακές εκροές των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών κατά τα έτη 2013-2016, καθώς και των ενοικίων επαγγελματικής στέγης ετών 2010-2013, γ) εσφαλμένου υπολογισμού ανύπαρκτου ποσού 9.904,15€ στα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να

ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «..... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα

καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2015/2020: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/20135. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα εφάρμοσε την έμμεση τεχνική ελέγχου ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, καθόσον κατά τον προσδιορισμό του δηλούμενου εισοδήματος τόσο στο φορολογικό έτος 2017 όσο και στο φορολογικό έτος 2018 δεν ελήφθησαν υπόψη οι αποσβέσεις παγίων της ατομικής επιχείρησης του συζύγου της,, με Α.Φ.Μ., ύψους 14.514,10€ και 14.883,00€ αντίστοιχα, με την αφαίρεση των οποίων από τις δαπάνες των αντίστοιχων περιόδων θα αυξανόταν το οικονομικό αποτέλεσμα των εν λόγω ετών. Παράλληλα, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να συμπεριλάβει στο δηλούμενο εισόδημα και το ποσό των 3.150,00€ που δηλώθηκε στον κωδικό 788 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα εξής: Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Πολυγύρου, για τα φορολογικά έτη 2017-2018 εξέδωσε την υπ' αρ. 329/08.07.2020 εντολή μερικού ελέγχου σε βάρος της προσφεύγουσας. Ακολούθως, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της για τα υπό κρίση έτη, βάσει της Α 1293/23.07.2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στο πλαίσιο του άρθρου 11 της οποίας, εξετάστηκαν οι προϋποθέσεις διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές, προκειμένου να εξακριβωθεί το πραγματικό φορολογητέο εισόδημα στα εν λόγω έτη.

Επειδή από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και με ρητή αναφορά στις ισχύουσες διατάξεις ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, βάσει έμμεσων μεθόδων ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει και από τον ακόλουθο πίνακα, διαπιστώθηκε ότι τόσο στο φορολογικό έτος 2017 όσο και στο φορολογικό έτος 2018 συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 (το δηλούμενο οικογενειακό εισόδημα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών – οικογενειακών δαπανών διαβίωσης).

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2017	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	70,00	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ		
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	214,12	0,48
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	5320,00	6004,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ Ν.Π.	10140,85	
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΧΕΙΩΝ {ΚΩΔ. 781)	10210,86	
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-10664,82	-1801,89
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	15291,01	4202,59
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	19.493,60	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2017	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΚΑΡΤΩΝ (ΠΟΛ 1033)		

ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033)	1348,67	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΕΗ (ΠΟΛ 1033)	18,03	160,57
ΔΑΠΑΝΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ (ΠΟΛ 1033)		57,59
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	4004,68	488,40
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	287,00	
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 727)	5575,44	12956,51
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 049, 050)	10645,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	21878,82	13663,07
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	35.541,89	
ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ ΕΤΟΥΣ 2018		
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ		
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ		1427,42
ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣ. ΣΤΟΧΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 781)	28447,17	
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΑ (ΚΩΔ. 657)		
ΕΙΣΟΔ. ΠΟΥ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΦΟΡΟ(ΚΩΔ. 659)		
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	63,62	0,76
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	3325,00	6004,00
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧ. ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-6253,40	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΟΥΜΕΝΟΥ ΑΤΟΜΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	25582,39	7432,18
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	33.014,57	
ΔΑΠΑΝΕΣ 2018	ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
ΔΑΠΑΝΕΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ	3698,84	57,59
ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΤΕ (ΠΟΛ 1033)	1473,12	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΤΗ ΔΟΥ	2959,59	433,64
ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	265,00	
ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΤΟΚΟΧΡΕΟΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ (ΚΩΔ. 727)	5576,11	12957,00
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ (ΚΩΔ. 049, 050)	6253,07	
ΣΥΝΟΛΟ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	20225,73	13448,23
ΣΥΝΟΛΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ	33.673,96	

Επειδή η φορολογική αρχή ορθώς, κατά τον προσδιορισμό του δηλούμενου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018, έλαβε υπόψη της τα στοιχεία που δηλώθηκαν από τον σύζυγο της προσφεύγουσας στο έντυπο Ε1 της φορολογικής δήλωσης των οικείων ετών, ήτοι ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδικός δήλωσης 413) ποσού 10.664,82 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017 και 6.253,40 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017. Η προσφεύγουσα επικαλείται την ΠΟΛ 1270/2013, υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή όφειλε να μειώσει το ποσό των επαγγελματικών δαπανών με το ποσό των αποσβέσεων, κάτι που ωστόσο δεν βρίσκει έρεισμα στο στάδιο ελέγχου πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), όπου ελέγχεται το δηλούμενο εισόδημα, αλλά στο μεταγενέστερο στάδιο της εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας και πιο συγκεκριμένα κατά την κατάρτιση της στήλης «Αναλώσεις κεφαλαίων εσόδων», όπου πράγματι οι αποσβέσεις, εφόσον συμπεριλαμβάνονται στις επαγγελματικές δαπάνες, θα πρέπει να αφαιρούνται, δεδομένου ότι δεν συνιστούν πραγματικές καταβολές.

Επειδή, περαιτέρω, η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.2 περ. ζ του ν.4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη συνδρομής των νόμιμων προϋποθέσεων για την εφαρμογή των διατάξεων περί εμμέσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης στα υπό κρίση φορολογικά έτη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ «.....*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.....*».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, 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 (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:«*1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος*

προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».,

Επειδή στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων....

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών

δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία....

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου.

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24.12.2013:

«1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method). Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).....

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων αθροίζονται:

- 1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31/12/200Χ).
- 2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο του ταμείου στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του Κ.Φ.Α.Σ.).

.....ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών)..... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε

των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.) .Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2014: «Για το είδος των υποβαλλόμενων στοιχείων και πληροφοριών που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170 Α'/26-7-2013), σχετικά με τον τρόπο και χρόνο υποβολής και κάθε άλλο σχετικό θέμα, ορίζουμε τα ακόλουθα:.....«Άρθρο 2 Πληροφορίες από επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης 2.1. Οι επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης διαβιβάζουν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στη Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε., σε ηλεκτρονική κατάσταση, στοιχεία των ασφαλιστικών συμβολαίων ζωής, θανάτου, προσωπικών ατυχημάτων και ασθένειας που συνάφθηκαν. Τα στοιχεία που διαβιβάζονται είναι τα ακόλουθα

- α) ΑΦΜ υπόχρεου,
- β) Αριθμός συμβολαίου,
- γ) Ποσό ασφαλίσεων που κατέβαλε ο υπόχρεος,
- δ) Ημερολογιακό έτος είσπραξης.

2.2. Οι επιχειρήσεις ιδιωτικής ασφάλισης διαβιβάζουν επίσης στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-Εφαρμογές), σε ηλεκτρονική κατάσταση στοιχεία που αφορούν σε αποζημιώσεις που καταβάλλουν, βάσει δικαστικής απόφασης σε δικαιούχους, λόγω ανικανότητας για εργασία αιτία ατυχήματος για την απώλεια του εισοδήματος.

Τα στοιχεία που διαβιβάζονται είναι τα ακόλουθα:

α). Ονοματεπώνυμο δικαιούχου

β). Α.Φ.Μ δικαιούχου

γ). Ποσό αποζημίωσης

δ). Αριθμός δικαστικής απόφασης

ε) Ημερολογιακό έτος είσπραξης

2.3. Η διαβίβαση των στοιχείων του άρθρου αυτού θα γίνεται απευθείας στη Γ.Γ.Δ.Ε. μέσω διαδικτυακής εφαρμογής ασφαλούς συστήματος μεταφόρτωσης αρχείου. Οι προδιαγραφές του αρχείου και ο τρόπος διαβίβασής του, θα αναρτηθούν έγκαιρα στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.

Η συχνότητα διαβίβασης των παραπάνω στοιχείων, είναι ετήσια και ως καταληκτική ημερομηνία ορίζεται η 28η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους του έτους αναφοράς. Ειδικά για στοιχεία της παραγρ. 2.2 που αφορούν την χρήση 2013, ορίζεται ως καταληκτική ημερομηνία η 14η Μαρτίου 2014.....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, εφαρμόζοντας τις προβλεπόμενες διατάξεις που διέπουν την έμμεση τεχνική ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας, προσδιόρισε την αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη βάσει των κεφαλαίων/εσόδων αλλά και των δαπανών-αναλώσεων που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα στα υπό κρίση έτη, ως ακολούθως:

	2017	2018
Σύνολο Κεφαλαίων/Εσόδων	24.165,67	27.230,79
Σύνολο Αναλώσεων	39.455,21	35.277,78
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη	15.289,54	8.046,99

Επειδή, η έμμεση τεχνική της ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου βασίζεται στη θεωρία ότι οποιαδήποτε υπέρβαση στα στοιχεία δαπανών (αναλώσεων κεφαλαίων) σε σχέση με τα στοιχεία εσόδων (πηγών κεφαλαίων) αντιπροσωπεύει αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει με τεκμηριωμένα στοιχεία ότι διέθετε επιπλέον έσοδα, τα οποία δεν δηλώθηκαν στα υπό έλεγχο φορολογικά έτη. Η ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών αποτυπώνεται στον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου που καταρτίζεται από την φορολογική αρχή ως μείωση των διαθεσίμων μετρητών του και του υπολοίπου των τραπεζικών του καταθέσεων.

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου αιτήθηκε από την προσφεύγουσα, με το αρ. πρωτ.-02-2023, έγγραφό της, την συμπλήρωση των εντύπων

«Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολών - υποχρεώσεις», προκειμένου να συγκεντρωθούν πληροφορίες για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα συμπλήρωσε και υπέβαλε στην φορολογική αρχή τα εν λόγω έντυπα, δηλώνοντας στο πεδίο «Η. Διαθέσιμα Μετρητά» του εντύπου «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 01/01/2017» το ποσό των 10.000,00€. Στο αντίστοιχο πεδίο του εντύπου «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία την 31/12/2018» δεν δηλώθηκε κανένα ποσό.

Επειδή προκειμένου να εξακριβωθεί η δυνατότητα της προσφεύγουσας και του συζύγου της να είχαν διακρατήσει έσοδα προηγούμενων ετών εκτός τραπεζικού συστήματος που τα δαπάνησαν εντός της ελεγχόμενης περιόδου, η Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, στο πλαίσιο των ελεγκτικών της επαληθεύσεων, προέβη, μεταξύ άλλων, στην σύνταξη πινάκων ανάλωσης κεφαλαίου για τα έτη από το 2002 έως και το 2016, στους οποίους συμπεριλήφθηκαν τα εισοδήματά τους, όπως αυτά είχαν αποτυπωθεί στις κοινές φορολογικές τους δηλώσεις, καθώς και οι πραγματικές τους δαπάνες -πλην των επιχειρηματικών, από τους οποίους δεν προέκυπτε διαθέσιμο ποσό προς ανάλωση στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017-2018, αλλά αρνητικό ποσό ύψους - 61.410,59€.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατά στην κατάρτιση του προαναφερθέντος πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου δεν έλαβε υπόψη του το συνολικό ποσό των 120.362,26€ που εισέπραξε ο σύζυγός της ως κρατική ενίσχυση από το πρόγραμμα Leader για την αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησής του. Περαιτέρω, διατείνεται ότι στις ταμειακές εκροές υπολογίστηκαν δύο φορές οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές των ετών 2013-2016, καθώς και τα ενοίκια επαγγελματικής στέγης ετών 2010-2013, και ταυτόχρονα στις ασφαλιστικές εισφορές καταχωρήθηκε το ανύπαρκτο ποσό των 9.904,15€ στα έτη 2013, 2014, 2015 και 2016.

Επειδή από την ενδελεχή εξέταση του συνταχθέντος από την φορολογική αρχή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου για τα έτη από το 2002 έως το 2016 διαπιστώνονται πράγματι ελλείψεις και σφάλματα τα οποία διαφοροποιούν μεν την συναλλακτική εικόνα της προσφεύγουσας και του συζύγου της στα εν λόγω έτη, δεν επηρεάζουν ωστόσο το τελικό πόρισμα του ελέγχου περί έλλειψης δυνατότητας διακράτησης μετρητών την 01.01.2017.

Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία (τιμολόγια ενισχύσεων, extrait τραπεζών, αντίγραφα φορολογικών αρχείων) το επικαλούμενο ποσό των 120.362,26€ που έλαβε ο σύζυγός της από την κρατική ενίσχυση θα πρέπει να προστεθεί στα εισοδήματα των ετών 2012 και 2013, και παράλληλα τα ποσά του καταβληθέντος ενοικίου της επαγγελματικής εγκατάστασης της προσφεύγουσας (1.000,00€ κατ' έτος) θα πρέπει να αφαιρεθούν από τις δαπάνες των ετών 2010-2013, καθόσον αυτά έχουν ήδη συνυπολογιστεί ως δαπάνη κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος (των κερδών) των αντίστοιχων περιόδων.

Αντίθετα, όσον αφορά τις καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, η προσφεύγουσα εσφαλμένα υποστηρίζει ότι υπολογίστηκαν διπλά, δεδομένου ότι οι εισφορές που καταχωρήθηκαν διακριτά στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου τα έτη 2013-2016, αφορούν καταβολές για συμβόλαια ιδιωτικής ασφάλισης (πληροφορίες που ελήφθησαν βάσει της ΠΟΛ1033/2014 απόφασης) και όχι καταβληθείσες εισφορές υποχρεωτικής ασφάλισης που έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία των αντίστοιχων περιόδων. Το δε ποσό των 9.904,15€ αιτιολογείται πλήρως από τα δεδομένα που αντλήθηκαν βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ 1033/2014.

Ειδικότερα για την ορθότερη απεικόνιση του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, βάσει πραγματικών εισοδημάτων και δαπανών προβήκαμε στις ακόλουθες τροποποιήσεις (προσθήκες-αφαιρέσεις:

Αναφορικά με το σκέλος των εισοδημάτων

- Αφαιρέθηκαν κάθε είδους τεκμαρτά έσοδα (ιδιόχρηση, δωρεάν παραχώρηση)
- Αφαιρέθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές, λαμβανομένης υπόψη της φορολογικής αναμόρφωσης.
- Προστέθηκαν τεκμαρτά έξοδα (αποσβέσεις , ιδιόχρηση)
- Αφαιρέθηκαν οι παρακρατηθέντες φόροι
- Προστέθηκαν οι επιστροφές φόρου
- Προστέθηκαν οι εισπραχθείσες κρατικές ενισχύσεις

Αναφορικά με το σκέλος των δαπανών

- Προστέθηκε η αξία της αγοράς παγίων
- Αφαιρέθηκε η αξία των ενοικίων επαγγελματικής στέγης
- Προστέθηκαν οι συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής
- Προστέθηκαν δαπάνες τηλεφωνίας και ρεύματος
- Προστέθηκαν επιπλέον τέλη κυκλοφορίας που δεν είχε υπολογίσει ο έλεγχος. (των Ι.Χ. με αρ. κυκλ. ΝΒΥ..., ΝΙΝ).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προαναφερθείς πίνακας ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών, βάσει πραγματικών εισοδημάτων-δαπανών, διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικά έτη	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002
Α.Φ.Μ. (Υπόχρεου / Συζύγου)	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογούμενα εισοδήματα	34.201,00	23.303,80	33.718,61	25.359,07	29.144,54	20.454,38	14.270,61	17.938,45
Αφορολόγητα & φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	6.980,75	5.987,65	8.951,74	6.282,20	8.306,73	4.586,62	7.437,07	5.665,43

Πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές	6.000,00	0,00	253.000,84	2.640,38	178.278,00	39.053,37	75.029,77	30.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	47.181,75	29.291,45	295.671,19	34.281,65	215.729,27	64.094,37	96.737,45	53.603,88
<u>ΜΕΙΟΝ:</u> ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΚΜΑΡΤΟ	200,00	400,00	1.600,00	1.600,00	600,00	600,00	600,00	600,00
<u>ΜΕΙΟΝ:</u> Παρακρατηθέντες φόροι	3.571,88	7.395,93	6.429,63	4.026,87	3.830,42	3.444,12	3.706,78	2.916,27
<u>ΠΛΕΟΝ:</u> Επιστροφή φόρου	4.991,86	6.100,85	3.669,68	2.364,90	3.196,21	3.509,24	2.730,48	2.025,80
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	48.401,73	27.596,37	291.311,24	31.019,68	214.495,06	63.559,49	95.161,15	52.113,41
Εξοδα Ιατρικής και Νοσοκομειακής Περιθαλψής	187,07	747,18	458,63	437,51	206,81	1.010,74	323,50	873,47
Οικογενειακές δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.000,00
Δίδακτρα σε φροντ. Εκπ. Ξένων γλωσσών	1.495,00	1.295,00	2.250,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	8.522,16	8.156,80	7.587,00	7.084,00	6.664,00	6.108,00	5.624,00	2.323,32
Ποσά ασφαλίσεων για ασφάλιση ζωής	2.435,96	2.822,58	2.967,31	2.461,24	4.427,88	5.618,21	2.378,15	1.682,45
Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων	11.251,00	8.989,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Αγορά ακινήτων ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών	0,00	6.320,38	116.519,77	0,00	173.836,50	22.802,64	0,00	0,00

Ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενών κολύμβησης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	34.399,66	17.328,74	0,00
Αγορά χρεωγράφων γενικά (Ομόλογα, Μετοχές, Αμοιβαία κτλ)	0,00	0,00	0,00	0,00	258,76	624,73	354,00	0,00
Τοκοχρεολυτική απτόσβεση δανείων ή πιστώσεων	13.123,71	26.772,35	21.500,12	20.061,39	6.450,47	6.304,79	2.690,45	0,00
Φόρος παραίωσης	0,00	0,00		0,00	1.140,00	0,00	0,00	1.056,49
Τέλη κυκλοφορίας	390,00	1.018,00	540,00	540,00	540,00	540,00	469,00	469,00
ΦΜΑ/ΕΤΑΚ/ΦΑΠ/ ΕΝΦΙΑ	446,67	0,00	24.367,74	0,00	16.840,50	4.171,50	0,00	0,00
Λοιποί φόροι - Πρόστιμα	0,00	0,00	152,80	0,00	0,00	0,00	169,10	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	37.851,57	56.121,69	176.343,37	30.584,14	210.364,92	81.580,27	29.336,94	9.404,73
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΟ ΕΤΟΣ	10.550,16	-28.525,32	114.967,87	435,54	4.130,14	-18.020,78	65.824,21	42.708,68
ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ	192.070,50	181.520,34	210.045,66	95.077,79	94.642,25	90.512,11	108.532,89	42.708,68

Φορολογικά έτη	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Α.Φ.Μ. (Υπόχρεου / Συζύγου)	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Φορολογούμενα εισοδήματα	18.277,20	26.873,07	14.504,52	23.891,86	25.253,41	35.279,10	31.133,10
Αφορολόγητα & φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	20.826,43	14.013,08	20.885,29	21.837,30	13.430,18	9.971,36	11.216,25

Πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	39.103,63	40.886,15	35.389,81	45.729,16	38.683,59	45.250,46	42.349,35
ΠΛΕΟΝ: Αποσβέσεις παγίων	13.151,22	13.001,81	718,30	718,30	0,00	0,00	0,00
<u>ΠΛΕΟΝ</u> : Ιδιόχρηση (έξοδο)	3.200,00	800,00	800,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<u>ΠΛΕΟΝ</u> : Είσπραξη επιχορηγήσεων	0,00	0,00	0,00	89.257,45	31.104,81	0,00	0,00
<u>ΜΕΙΟΝ</u> : ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΕΚΜΑΡΤΟ (Ιδιοχρηση, δωρεάν παραχώρηση)	3.600,00	1.200,00	1.200,00	0,00	200,04	200,04	200,00
<u>ΜΕΙΟΝ</u> : Παρακρατηθέντες φόροι	495,47	719,36	149,68	323,40	2.484,11	3.208,22	4.949,41
<u>ΜΕΙΟΝ</u> : Ζημίες έτους	16.155,78	9.560,85	1.915,85	109,74	239,57	2.149,50	0,00
<u>ΠΛΕΟΝ</u> : Επιστροφή φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	4.530,27	3.152,74
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.203,60	43.207,75	33.642,58	135.271,77	66.864,68	44.222,97	40.352,68
Αγορά παγίων	0,00	8.985,37	86.072,72	218.352,49	84.644,48	45.415,76	0,00
Εξοδα Ιατρικής και Νοσοκομειακής Περίθαλψης	1.930,91	1.099,07	0,00	0,00	282,94	414,45	401,96
Οικογενειακές δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών	0,00	0,00	395,00	0,00	6.950,00	10.500,00	6.500,00
Δίδακτρα σε φροντ. Εκπ. Ξένων γλωσσών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.850,00	3.002,00
Εισφορές σε ταμεία ασφάλισης	0,00	0,00	0,00	0,00	9.637,04	10.089,96	9.651,04
Ποσά ασφαλιστρων	172,77	3.702,65	14.727,62	8.819,61	10.340,65	13.239,64	7.211,45
Συναλλαγές μέσω καρτών πληρωμής	8.091,50	5.717,00	1.020,01	0,00	0,00	0,00	0,00

Δαπάνες τηλεφωνίας	1.181,15	1.201,86	1.216,19	1.059,69	0,00	0,00	0,00
Δαπάνες Ρεύματος	1.769,79	3.574,79	4.580,82	3.066,35	0,00	0,00	0,00
Τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων	18.551,61	20.623,55	22.672,87	3.774,46	23.872,87	24.748,74	24.315,90
Φόρος εισοδήματος	4.315,06	2.441,05	2.755,34	1.899,47	0,00	0,00	0,00
Τέλη κυκλοφορίας	400,00	415,00	400,00	400,00	400,00	400,00	360,00
ΦΜΑΠ/ΕΤΑΚ/ΦΑΠ/ΕΝΦΙΑ	943,47	1.018,37	502,75	103,70	430,75	0,00	0,00
Λοιποί φόροι - Πρόστιμα	0,00	175,95	13,04	300,00	0,00	1.303,22	350,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	37.356,26	48.954,66	134.356,36	237.775,77	136.558,73	107.961,77	51.792,35
ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΤΟ ΕΤΟΣ	-2.152,66	-5.746,91	-100.713,78	-102.504,00	-69.694,05	-63.738,80	-11.439,67
ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΛΩΣΗ	0,00	0,00	0,00	-55.306,02	47.197,98	116.892,03	180.630,83

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι πρόδηλο ότι δεν υφίσταται πραγματικό κεφάλαιο προηγούμενων ετών προς επίκληση (διαθέσιμα μετρητά) από την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε και δεν συμπεριέλαβε στις πηγές κεφαλαίων/εσόδων του πίνακα ανάλυσης ρευστότητας το δηλωθέν στο έντυπο «διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία κατά την περίοδο 01/01/2017» ποσό των 10.000,00€.

Επειδή η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί εμμέσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (άρθρα 27 του Κ.Φ.Δ. και 28 του Ν. 4172/2013), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους της διοίκησης (ΠΟΛ 1050/17.02.2014, 1094/07.04.2014, 1259/22.12.2014).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένων παραδοχών του ελέγχου, οι οποίες έχουν ως συνέπεια την λανθασμένη κρίση της αναφορικά με το διαθέσιμο κεφάλαιο προς επίκληση την 01.01.2017 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	5.045,55€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	2.522,78€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.568,33€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθ.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	2.655,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.	1.327,76€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.983,27€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.