



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**Θεσσαλονίκη, 09.05.2025
Αριθμός Απόφασης: 804**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή τουμε **Α.Φ.Μ.**, κατά της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την με αριθμόπράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη Δ.Ο.Υ. Δράμας.
8. Το απόπόρισμα φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν της ανωτέρω πράξης αναπομπής, της Δ.Ο.Υ. Δράμας.
9. Την με αριθμό πρωτοκόλλουκλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς τον προσφεύγοντα.
10. Το με αριθμό idυπόμνημα/απάντηση του προσφεύγοντος στην ανωτέρω κλήση προς ακρόαση.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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 αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την συντήρηση και επισκευή επιβατικών αυτοκινήτων, κύριος φόρος ύψους 27.025,50€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 13.512,75€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.929,27€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **45.467,52€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης ύψους 81.895,46€ με την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και του άρθρου 32 του ΚΦΔ και φορολόγησής της ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος ότι η αρνητική διαφορά που προέκυψε από τον έλεγχο ποσού 81.895,46€ μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», δεν αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αλλά καλύπτεται από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών, που επενδύθηκαν σε προϊόντα (ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS) της Εθνικής τράπεζας, σε προγενέστερα του ελέγχου έτη και η απόδοσή τους πιστώθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος εντός του έτους 2019.

Επειδή, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ 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 με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 της ως άνω απόφασης, ορίστηκε ότι 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, (πρώην στο άρθρο 27 του ν.4987/2022,) νυν άρθρου 32 ν.5104/2024 έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά το κρίση έτος, οριζόταν 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, στο άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με την Ε 2015/31.01.2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.», διευκρινίσθηκε ότι: «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. 4172/2013. ...3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.... 5. 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 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, στο άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την

πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....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, στο άρθρο 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, στο άρθρο 27 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους...».

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο 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 τον 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.....».

Επειδή στην ΠΟΛ 1050/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ΚΦΔ (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» διευκρινίζονται τα εξής: «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...

.. 2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες: • Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων). • Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων. • Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο. • Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. • Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά. Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες

διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη. • Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του Ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1259/2014 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014» διευκρινίστηκαν τα εξής: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ', και ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ΚΦΔ (ΦΕΚ Α170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000. 1 Αν ο προσφεύγων/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.). Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα). Στην περίπτωση που ο προσφεύγων, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης". Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήριο συμβόλαια, δωρεές-κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο προσφεύγων, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),
- αν ο προσφεύγων αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» / «Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».
- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων, • κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. 2 Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1270/14-7-2013 «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» σημειώνονται τα εξής: «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 προσφεύγοντος. 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 ΚΦΑΣ).
- 3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

- 4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.
- 5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:
- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
 - εισόδημα από κινητές αξίες
 - εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
 - δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
 - εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.
- 6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.
- 7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).
- 9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.
- 10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του προσφεύγοντος έτους.
- 11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.
- Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.) οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους... Αντιμετώπιση περιπτώσεων επιστροφής φόρων τελών και εισφορών (σε προσωπικό/οικογενειακό επίπεδο καθώς και σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Στην περίπτωση που εκκρεμεί φόρος προς επιστροφή, ο οποίος τελικά επιστρέφεται στο επόμενο ή στα επόμενα έτη, τότε με το προς επιστροφή ποσό θα αυξηθούν οι εισπρακτέοι λογαριασμοί.»...
- 12) Η αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών έχει αυξηθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η αύξηση θα καταχωρηθεί στη στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους» Σε περίπτωση που είχαμε μείωση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε τη μείωση στη στήλη Αναλώσεις

Κεφαλαίων/Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους...

13) Οι λοιπές περιπτώσεις εσόδων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση εσόδου που δεν αναφέρεται παραπάνω.

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 ΚΦΑΣ).

3) Οι εισφορές σε λογαριασμούς επιχειρήσεων όπου συμμετέχει ο ίδιος ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικές επιχειρήσεις)

4) Η συνεισφορά ποσών για συμμετοχή στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων

5) Οι αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών περιλαμβάνονται: ανεγέρσεις οικοδομών, αγορές ΕΙΧ, δίτροχων κ.λπ. οχημάτων, πλοίων - σκαφών, αναψυχής αεροσκαφών, και επενδυτικών αγαθών καθώς και οι δαπάνες που αφορούν βελτιώσεις αυτών .

6) Οι αγορές εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας

7) Οι επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (εκπιπτόμενες ή μη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης). Περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των επαγγελματικών περιουσιακών στοιχείων.

Παρατήρηση: Χειρισμός αποσβέσεων για πάγια επαγγελματικά περιουσιακά στοιχεία στην έμμεση τεχνική της ρευστότητας.

Στην περίπτωση που οι αποσβέσεις συμπεριλαμβάνονται στις συνολικά δηλωθείσες επαγγελματικές δαπάνες για την εφαρμογή της συγκεκριμένης τεχνικής θα πρέπει με το ποσό των αποσβέσεων να μειώσουμε τις επαγγελματικές δαπάνες που θα καταχωρίσουμε στην αντίστοιχη ένδειξη γιατί οι αποσβέσεις δεν αποτελούν πραγματικές καταβολές.

8) Τα ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων (στην γραμμή αυτή αναγράφεται μόνο το χρεολύσιο). Το ποσό των τόκων ανάλογα με το είδος του δανείου (προσωπικό/επαγγελματικό) συμπεριλαμβάνονται στις δαπάνες είτε στις προσωπικές /οικογενειακές είτε στις επαγγελματικές .

9) Τα ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές (όπως γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών κ.λπ.), και λοιπές δαπάνες

10) Τα ποσά για φόρους, τέλη εισφορές και πρόστιμα κάθε μορφής.

11) Τα ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επισκευές και συντηρήσεις των προσωπικών/οικογενειακών περιουσιακών στοιχείων

(δαπάνες για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών).

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε προσφεύγοντος έτους (Δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του προσφεύγοντος έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του προσφεύγοντος έτους.

14) Οι χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.

15) Η μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών. Εάν, στο τέλος του έτους, το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών έχει μειωθεί σε σύγκριση με το ποσόν των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου έτους/επομένων ετών στο τέλος του προηγούμενου έτους, η μείωση θα καταχωρηθεί στη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (15) «Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενων ετών»

Σε περίπτωση που είχαμε αύξηση των προκαταβολών θα καταχωρούσαμε την αύξηση στην στήλη Πηγές Κεφαλαίων /Εσόδων στη γραμμή (12) «Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένων ετών»...

16) Οι λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων. Αναγράφεται οποιαδήποτε άλλη περίπτωση δαπάνης/αγοράς που δεν αναφέρεται παραπάνω.

Γενική παρατήρηση: Τόσο στα έσοδα, όσο στις αγορές και δαπάνες, αναγράφεται το σύνολο των ποσών που ανάγεται σε κάθε ελεγχόμενο διαχειριστικό έτος (όχι τεκμαρτά έσοδα ή δαπάνες). Χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε τα ποσά τόσο των εσόδων όσο και των αγορών/δαπανών να μην υπολογίζονται δυο φορές.

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013 , υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1171/14-7-2013 «Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων»: «Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357/ΕΞ2013/10-5-2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β΄/10-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β΄/16-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

Σύμφωνα με την παράγρ.1 του άρθρου 66 του ΚΦΕ ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον έλεγχο των επιδιδόμενων δηλώσεων δικαιούται: «Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωσή του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Οι διατάξεις αυτές έχουν ανάλογη εφαρμογή και κατά τους ελέγχους από το γραφείο, σύμφωνα με την παράγρ.3 του άρθρου 67Α του ΚΦΕ .

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ.6 του άρθρου 66 του ΚΦΕ, όσοι αρνούνται ή παραλείπουν αναπαιολογήτως να δώσουν πληροφορίες για την εξακρίβωση του εισοδήματος και να διευκολύνουν το ελεγκτικό έργο του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, υπόκεινται στο πρόστιμο που ορίζεται από το άρθρο 4 παράγρ.2 του Ν.2523/97 (όπως προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ.Α΄66/31.3.2011): «Στους υπόχρεους που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παρ. 1 του άρθρου 66... του ΚΦΕ , επιβάλλεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών διοικητικό πρόστιμο από χίλια (1.000) έως πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή».

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 2013/10-5-2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης.

Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο.

Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

Συγκεκριμένα:

α) Το έντυπο Διαθεσίμων Περιουσιακών στοιχείων θα επιδίδεται σε δύο αντίτυπα στο φορολογούμενο. Το ένα θα συμπληρώνεται με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου και το άλλο με τα περιουσιακά στοιχεία που διέθετε κατά την λήξη της ελεγχόμενης περιόδου.

Παράδειγμα: αν η ελεγχόμενη περίοδος είναι από 1/1/2003 έως την 31/12/2010, θα συμπληρωθούν τα έντυπα με ημερομηνίες 1/1/2003 και 31/12/2010.

Ειδικά σε περιπτώσεις όπου προκύπτει σημαντική απόκλιση στα περιουσιακά στοιχεία (κάθε μορφής) που αναγράφονταν στα αντίστοιχα έντυπα έναρξης-λήξης της ελεγχόμενης περιόδου θα επιδίδονται στο φορολογούμενο προς συμπλήρωση έντυπα για τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης.

Αν τα ελεγχόμενα έτη δεν είναι συνεχή θα συμπληρωθούν έντυπα για την έναρξη και τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Για την απόδειξη των αναγραφόμενων στο έντυπο περιουσιακών στοιχείων ο φορολογούμενος υποχρεούται να προσκομίσει όλα τα σχετικά έγγραφα/ δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την ακρίβεια των αναγραφέντων στοιχείων, όπως τίτλους ή συμβόλαια αγοράς ακίνητης περιουσίας, αποδεικτικά έγγραφα ανέγερσης ακινήτων (άδεια οικοδομής, νομιμοποιήσεις, ΕΚΚΟ και λοιπά έγγραφα που μπορούν να υποστηρίξουν τα αναγραφόμενα για την ακίνητη περιουσία), τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των κινητών μέσων, τίτλους ή συμβόλαια ή πράξεις απόκτησης συμμετοχών και λοιπών χρεογράφων, βεβαιώσεις/πιστοποιητικά ή αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων ενημερωμένο με τα διαθέσιμα ποσά κατά την έναρξη ή λήξη της ελεγχόμενης χρήσης και τους δικαιούχους των ποσών αυτών, τίτλους ή συμβόλαια ή τιμολόγια αγοράς των λοιπών επενδυτικών στοιχείων (έργων τέχνης, συλλογών, τιμαλφών και λοιπών στοιχείων αξίας εκάστου 5000 ευρώ και άνω), έγγραφα που να υποστηρίξουν τις τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων (ονόματα, ποσά κ.λπ.).

Στο έντυπο συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογουμένου για τα μετρητά που κατείχε σε νομίσματα κάθε μορφής. Σε περίπτωση που δεν συμπληρωθεί, θεωρείται από τον έλεγχο ότι ο/η φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά, κατά την έναρξη ή λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης περιόδου ή χρήσης.

β) Το έντυπο ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων επιδίδεται στο φορολογούμενο σε ένα (1) αντίτυπο, επί του οποίου παρέχει στοιχεία για όλα τα έτη για τα οποία ελέγχεται.

Στο έντυπο αυτό παρέχονται πληροφορίες για τον τρόπο διαβίωσης του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, για τις μεταβολές των περιουσιακών τους στοιχείων και για τις υφιστάμενες υποχρεώσεις τους για όλα τα ελεγχόμενα έτη.

γ) Το έντυπο Επιστολή προς το φορολογούμενο συνοδεύει υποχρεωτικά τα δύο προηγούμενα έντυπα, περιέχει την προθεσμία που δίδεται στο φορολογούμενο για συμπλήρωση αυτών και την πράξη κοινοποίησης.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η φορολογική αρχή πραγματοποιώντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α.1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, διαπίστωσε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου τουμε **ΑΦΜ** κατά το φορολογικό έτος 2019, δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης τους, αφού έλαβε υπόψη την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ως εκ τούτου, πληρούνταν η προϋπόθεση της **παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013)**, ήτοι του προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος του προσφεύγοντος, **με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής της ρευστότητας»**, που εφάρμοσε η φορολογική αρχή κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλουέγκρισης του Προϊσταμένου της.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1050/2014 και αφού έλαβε υπόψη της την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, τα συμπληρωμένα από τον προσφεύγοντα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης - μεταβολές - υποχρεώσεις» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων», τα δεδομένα που άντλησε από τα πληροφοριακά συστήματα taxis και elenxis και το ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. με πληροφορίες για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος (ως δικαιούχου/συνδικαιούχου), καθώς και για λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην ημεδαπή, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 31/12/2020), η φορολογική αρχή δημιούργησε ένα ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, τις «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και τις «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» συμπεριέλαβε τα κάθε μορφής έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στην διάρκεια του φορολογικού έτους 2019, αποδεδειγμένα (βάσει δηλώσεων) και υπολοίπων τραπεζικών λογαριασμών. Στην δεύτερη στήλη «Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων» συμπεριέλαβε όλες τις πραγματοποιηθείσες αναλώσεις και τις πραγματικές δαπάνες (επιχειρηματικές/προσωπικές) που διαπιστώθηκαν αποδεδειγμένα (βάσει δήλωσης, λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) και στοιχείων της ΠΟΛ 1033/2014) και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών.

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΕΤΟΣ 2019	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ	ΕΤΟΣ
---------------------------	-----------	---------------	------

		ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).	31.815,93	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	93.826,74
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	48.074,11	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.927,71	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικό)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	53.284,88
7.Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	6.662,62
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικό ή επαγγελματικό δανείων	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	7.886,76
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης	3.052,21

		(προσωπικές/οικογενειακές)	
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00
	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00
	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	82.817,75	ΣΥΝΟΛΟ	164.713,21
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΕΤΟΥΣ 2019		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων /κεφαλαίων	82.817,75		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	164.713,21		
Υπόλοιπο	-81.895,46		

Όπως επισημαίνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου στην πρώτη στήλη του πρώτου πίνακα «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», μεταξύ άλλων:

1) Το υπόλοιπο των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (01.01.2019).

Όπως προέκυψε από το άνοιγμα λογαριασμών του προσφεύγοντος που διενήργησε η φορολογική αρχή από το σύστημα ΣΜΤΛ & ΛΠ της ΓΓΔΕ, ήτοι:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ IBAN	01/01/2019	31/12/2019
EUROBANK ERGASIAS	GR.....	2.583,25	0,10

(026)			
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	6.545,74	46.608,44
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	691,49	691,55
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	7.348,72	5.431,05
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	0,00	34.355,47
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	405,85	0,01
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	2.993,76	2.994,02
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (II)	GR.....	8.398,08	0,00
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ (017)	GR.....	2.849,04	3.746,10
ΣΥΝΟΛΑ		31.815,93	93.826,74

Στην δεύτερη στήλη του πίνακα «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίστηκαν:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα & Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την λήξη των ελεγχόμενων χρήσεων (τα υπόλοιπα των λογαριασμών την 31.12.2019).

Από τα χρηματικά διαθέσιμα-υπόλοιπα που υπήρχαν στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της χώρας μας στις 31.12.2019, όπως προκύπτει από το άνοιγμα λογαριασμών του προσφεύγοντος που διενήργησε η φορολογική αρχή από το σύστημα ΣΜΤΛ & ΛΠ της ΓΓΔΕ και αναφέρονται αναλυτικά ως κάτωθι:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ IBAN	31/12/2019
EUROBANK ERGASIAS (026)	GR.....	0,10
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	46.608,44
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	691,55
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	5.431,05
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	34.355,47
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	0,01
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	2.994,02
ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (11)	GR.....	0,00
ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR.....	3.746,10
ΣΥΝΟΛΑ		93.826,74

Επειδή, συμφώνως προς τα οριζόμενα στις ΠΟΛ. 1270/2013 & 1050/2014, η διαφορά μεταξύ των στηλών «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρήθηκε αποκρυβείσα ύλη (προσαύξηση περιουσίας) βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 και φορολογήθηκε με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 του ν.4172/2013. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμόσημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 33 παρ. 1 του ΚΦΔ με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/επιβολής

προστίμων, προκειμένου ο προσφεύγων να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής του. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα και η φορολογική αρχή συνέταξε την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αρνητική διαφορά που προέκυψε από τον έλεγχο ποσού 81.895,46€ μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», δεν αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αλλά καλύπτεται από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών, που επενδύθηκαν σε προϊόντα (ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS) της Εθνικής τράπεζας, σε προγενέστερα του ελέγχου έτη και η απόδοσή τους πιστώθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εντός του έτους 2019. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή: **α)** κατάσταση αναλυτικής κίνησης του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας από 26.03.2013 έως 16.06.2020, **β)** κατάσταση αναλυτικής κίνησης του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας από 30.06.2000 έως 30.06.2020, **γ)** κατάσταση αναλυτικής κίνησης του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας από 29.08.2019 έως 22.12.2020, **δ)** αποδεικτικό συναλλαγής επενδυτικών προϊόντων «ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS» της Εθνικής Τράπεζας, με συνδικαιούχο τη σύζυγό του, με ημερομηνία έναρξης της επένδυσης και έκδοσης στις και λήξης στις 04.02.2019, με ποσό επένδυσης 40.000,00€ και **ε)** αποδεικτικό συναλλαγής επενδυτικών προϊόντων «ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS» της Εθνικής Τράπεζας, με δικαιούχο τονκαι συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον, με ημερομηνία έναρξης της επένδυσης και έκδοσης στις 31.03.2017 και λήξης στις, με ποσό επένδυσης 60.000,00€.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία υπεβλήθησαν το πρώτον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και η υπόθεση αναπέμφθηκε με την με αριθμόπράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας στη Δ.Ο.Υ. Δράμας, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία, σε συνδυασμό με τους προσβαλλόμενους λόγους του προσφεύγοντος.

Επειδή, σε απάντηση της ανωτέρω αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Δράμας συνέταξε και ανάρτησε στον ηλεκτρονικό φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (στην οικεία πλατφόρμα), το απόπόρισμα φορολογίας εισοδήματος, όπου σημειώνονται τα εξής:

«Από την ενδελεχή μελέτη της ενδικοφανούς προσφυγής και των εγγράφων που υπέβαλε συνημμένα, κεντρικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι ότι α) το ποσό των 40.000,00€ σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις παρελθόντων ετών έως και τις 03/02/2017 το οποίο επενδύθηκε σε προθεσμιακή κατάθεση και πιστώθηκε στην λήξη της ήτοι στις 04/02/2019 στον λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό GR..... και β) το ποσό των 30.000,00€ σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις παρελθόντων ετών έως και τις 31/03/2017 το οποίο επενδύθηκε σε προθεσμιακή κατάθεση και πιστώθηκε στην λήξη της ήτοι στις 29/03/2019 στον λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό GR.....

Σημειώνεται ότι ο λογαριασμός GR..... που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα είναι κοινός με συνδικαιούχους τον πατέρα του και το αδελφό τουκαι είχε στις 29-03-2019 χρηματικά διαθέσιμα το ποσό των 60.000,00€ το οποίο προήλθε από δέσμευση χρηματικού ποσού συγκεντρωθέν από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών έως και τις 31/03/2017, κατά τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου. Από το ανωτέρω ποσό το οποίο διανεμήθηκε μεταξύ των συνδικαιούχων, το ποσό των 30.000,00€ πιστώθηκε αρχικά στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό GR..... στις 29-03-2019 και στη συνέχεια στον ελεγχόμενο λογαριασμό GR..... το οποίο σχηματίστηκε από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών έως και τις 31/03/2017, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω.

Ο έλεγχος προκειμένου να διακριβώσει την ορθότητα του προσφεύγοντα άντλησε στοιχεία από τα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ιδιαίτερα από το υποσύστημα «Εφαρμογές Φορολογίας». Συγκεκριμένα δημιούργησε Πίνακα σε ηλεκτρονική μορφή EXCEL με τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων του ελεγχόμενου και της συζύγου του από το φορολογικό έτος 2003 έως 2016 οπότε και δημιουργήθηκαν τα ποσά των 40.000,00€ έως τις 03/02/2017 και των 30.000,00€ έως 31/03/2017, τα οποία εμφανίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις και επενδύθηκαν το έτος 2017 και εμφανίστηκαν στη λήξη του ελεγχόμενου έτους 2019...

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής οχημάτων γενικά, με υλικά και ανταλλακτικά το οποίο εξ ορισμού είναι μικτή επιχείρηση παροχής υπηρεσιών και πωλήσεις προϊόντων. Συνήθως οι παρεχόμενες υπηρεσίες κοστολογούνται υψηλότερα από τις πωλήσεις προϊόντων κατά τις εργασίες επισκευής των οχημάτων και δεν είναι εφικτός ο ακριβής προσδιορισμός της αξίας των υπηρεσιών αυτών ανά ετήσια φορολογική περίοδο σε σχέση με τις πωλήσεις ανταλλακτικών όπου αυτές προσδιορίζονται από το σύνολο των ετήσιων αγορών και της απογραφής, εάν αυτή απεικονιστεί στις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις.

Από τις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων των ετών 2003 έως 2016 που υπέβαλε ο ελεγχόμενος στη Δ.Ο.Υ της αρμοδιότητάς του προέκυψαν τα κατωτέρω:

α) Δηλώνει καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση για τις χρήσεις 2003 ως 2011 και τη χρήση 2015 τα οποία είναι χαμηλά σε σχέση με τις οικογενειακές δαπάνες διαβίωσης.

β) για τις χρήσεις 2012 έως 2014 και την χρήση 2016 δηλώνει ζημίες του ιδίου έτους από ατομική επιχείρηση.

γ) για τις χρήσεις 2003 και 2007 προέβη σε δαπάνες για αγορά οχημάτων.

δ) στην χρήση 2009 προέβη σε αγορά ακινήτων.

ε) στην χρήση 2010 δήλωσε έξοδα ιατρικής περίθαλψης.

στ) για τις χρήσεις 2011 έως 2013 δηλώνει οικογενειακές δαπάνες για αγορά αγαθών και παροχή υπηρεσιών.

ζ) για τις χρήσεις 2013 έως 2016 δηλώνει ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε, επειδή δεν καλύπτει τα τεκμήρια διαβίωσης.

η) για τις χρήσεις αυτές κατέβαλε ποσά για την εξόφληση βεβαιωμένων φόρων.

θ) για τις χρήσεις 2003 έως 2012 δηλώνει εισφορές σε ταμεία ασφάλισης.

ι) για το επιβατικό όχημα με αριθμό κυκλοφορίαςκατέβαλε τέλη κυκλοφορίας για τα έτη 2008 έως 2016 και

ια) για το επαγγελματικό όχημα με αριθμό κυκλοφορίαςκατέβαλε τέλη κυκλοφορίας για τα έτη 2008 έως 2016.

Επίσης διαπιστώθηκαν και δαπάνες της συζύγου

Συνεπώς από την ανάλυση των ανωτέρω δεν υπήρχε φορολογητέο εισόδημα (απόθεμα) το οποίο στις αρχές του έτους 2017 είχε την δυνατότητα να τοποθετήσει σε προθεσμιακές καταθέσεις και εμφανίστηκε στη λήξη στις αρχές του έτους 2019.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψη:

> Την Ενδικοφανή Προσφυγή με αριθμό/.....

> Την Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. με αριθμό

> Το έγγραφο διαβίβασης της Πράξης Αναπομπής με αριθ. Πρωτ. Δ.Ε.Δ ΥΠ. ΕΠ.Ν.....

> Τις απόψεις - αντιρρήσεις του προσφεύγοντα για τα ποσά των τραπεζικών καταθέσεων που εμφανίστηκαν στους λογαριασμούς της Εθνικής Τράπεζας με αριθμούς IBAN **GR**..... και **GR**..... ότι αυτά αποτελούν εισοδήματα παρελθόντων ετών

> Τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν για τις χρήσεις 2003 έως 2016

> τον πίνακα με τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος από το υποσύστημα «Εφαρμογές Φορολογίας»

> Τα στοιχεία από τα πληροφοριακά συστήματα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

διαπιστώνει ότι ο ελεγχόμενος δεν διέθετε ρευστότητα, απόθεμα από προηγούμενα φορολογικά έτη, με δεδομένο ότι οι πραγματικές δαπάνες τόσο οι οικογενειακές όσο και οι δαπάνες για εξόφληση διαφόρων φορολογιών ήταν σαφώς μεγαλύτερες από τα δηλούμενα φορολογητέα εισοδήματα παρελθόντων ετών.

Η τελική διαπίστωση του ελέγχου είναι ότι τα χρηματικά διαθέσιμα που είχε στις αρχές του έτους 2017 και τοποθετήθηκαν σε προθεσμιακές καταθέσεις που έληξαν και εμφανίστηκαν στους προαναφερόμενους τραπεζικούς του λογαριασμούς της Εθνικής Τράπεζας στις αρχές του έτους

2019 ήταν εισοδήματα από αδιευκρίνιστη πηγή εισοδήματος και ορθά καταλογίστηκαν στο φορολογικό έτος εμφάνισης.».

Επειδή, η πίστωση ποσού 40.000,00€ στιςστον λογαριασμό
(GR.....) της Εθνικής Τράπεζας, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα και συνδικαιούχο τη σύζυγό του, προέρχεται από τη λήξη του επενδυτικού προϊόντος «ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS» της Εθνικής Τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης και έναρξης επένδυσης στις και ημερομηνία λήξης στιςκαι δικαιούχους τους ίδιους, σύμφωνα με το αποδεικτικό συναλλαγής επενδυτικών προϊόντων, σε συνάρτηση με την κατάσταση αναλυτικής κίνησης από 30.06.2000 έως 30.06.2020 του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Από το εν λόγω αποδεικτικό συναλλαγής με αριθμό επενδυτικού προϊόντος διαφαίνεται ότι ο αριθμός λογαριασμού συναλλαγής και πίστωσης είναι ο Στο συνημμένο στο αποδεικτικό συναλλαγής έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας σχετικά με το με αριθμό προϊόν, διευκρινίζεται ότι πρόκειται για προθεσμιακή κατάθεση ειδικού τύπου σε ευρώ με εγγυημένο το αρχικό κεφάλαιο και δυνατότητα αυξημένης απόδοσης συνδεδεμένης με το χρηματιστηριακό δείκτη **FTSE/ATHEX Large Cap**. Από την κατάσταση αναλυτικής κίνησης από 30.06.2000 έως 30.06.2020 του καταθετικού λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας διαπιστώνεται ότι στιςχρεώθηκε με το ποσό των 40.000,00€ (ημερομηνία αξίας) με αιτιολογία **INVST**, ενώ στιςπιστώθηκε με το ποσό των **40.000,00€** με την ίδια αιτιολογία και παρέμεινε στον συγκεκριμένο λογαριασμό έως τις **16.06.2020**. Συνεπώς στο υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού στις **31.12.2019** ύψους **46.608,44€** περιλαμβάνεται το ποσό των 40.000,00€ από το ανωτέρω επενδυτικό/προθεσμιακό προϊόν.

Επειδή, από την επισκόπηση των κινήσεων του λογαριασμού(GR.....) της Εθνικής Τράπεζας, διαπιστώνεται ότι στις 31.12.2017 είχε υπόλοιπο ύψους 6.271,69, στις 31.12.2016 είχε υπόλοιπο ύψους 45.756,84€, στις 31.12.2015 είχε υπόλοιπο ύψους 45.751,53€, στις 31.12.2014 είχε υπόλοιπο ύψους 48.440,69€, στις 31.12.2013 είχε υπόλοιπο ύψους 48.413,11€.

Επειδή, η πίστωση ποσού 60.000,00€ στις στον λογαριασμό (GR.....) της Εθνικής Τράπεζας, με δικαιούχο τον πατέρα του προσφεύγοντοςκαι συνδικαιούχους τον ίδιο και τον αδερφό του, προέρχεται από το επενδυτικό προϊόν «ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS» της Εθνικής Τράπεζας με ημερομηνία έκδοσης και έναρξη επένδυσης στις 31.03.2017 και ημερομηνία λήξης στις και δικαιούχους τους ίδιους, σύμφωνα με το αποδεικτικό συναλλαγής επενδυτικών προϊόντων, σε συνάρτηση με την κατάσταση αναλυτικής κίνησης από 26.03.2013 έως 16.06.2020 του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με την υπό

κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Από το αποδεικτικό συναλλαγής με αριθμό επενδυτικού προϊόντοςδιαφαίνεται ότι ο αριθμός λογαριασμού συναλλαγής και πίστωσης είναι ο Στο συνημμένο στο αποδεικτικό συναλλαγής έγγραφο, της Εθνικής Τράπεζας σχετικά με το με αριθμόπροϊόν, διευκρινίζεται ότι πρόκειται για προθεσμιακή κατάθεση ειδικού τύπου σε ευρώ με εγγυημένο το αρχικό κεφάλαιο και δυνατότητα αυξημένης απόδοσης συνδεδεμένης με το χρηματιστηριακό δείκτη **FTSE/ATHEX Large Cap**. Από την κατάσταση αναλυτικής κίνησης από 26.03.2013 έως 16.06.2020 του καταθετικού λογαριασμούτης Εθνικής Τράπεζας διαπιστώνεται ότι στις **27.03.2017** χρεώθηκε με το ποσό των 60.000,00€ (ημερομηνία αξίας 31.03.2017) με αιτιολογία **INVST**και στις πιστώθηκε με το ποσό των **60.000,00€** με την ίδια αιτιολογία, ενώ την ίδια ημέρα έγινε μεταφορά του ποσού μέσω δύο εμβασμάτων 30.00,00€ έκαστου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις, με το ένα έμβασμα ποσό 30.000,00€ μεταφέρθηκε σε λογαριασμό του αδερφού τουκαι με το άλλο έμβασμα ποσό 30.000,00€ μεταφέρθηκε στον λογαριασμό του με αριθμό(**GR**.....) της Εθνικής Τράπεζας και περιλαμβάνεται στο υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού στις **31.12.2019** ύψους **34.355,47€**. Ωστόσο η κατάσταση αναλυτικής κίνησης του εν λόγω λογαριασμού που συνυποβάλλει, εμφανίζει στοιχεία από **29.08.2019** (έως 22.12.2020), ήτοι για το διάστημα 30.03.2019 έως 28.08.2019 δεν έχουν συνυποβληθεί στοιχεία για κινήσεις του εν λόγω λογαριασμού κι ως εκ τούτου για τη ροή του χρήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αρνητική διαφορά που προέκυψε από τον έλεγχο ποσού 81.895,46€ μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», καλύπτεται από αποταμιεύσεις προηγούμενων ετών, που επενδύθηκαν σε προϊόντα (ΚΕΦΑΛΑΙΟ PLUS) της Εθνικής τράπεζας, σε προγενέστερα του ελέγχου έτη και η απόδοσή τους πιστώθηκε σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος εντός του έτους 2019, γίνεται **δεκτός** για το ποσό των **40.000,00€** που θα προσμετρηθεί στο υπόλοιπο χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί) στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» του ισοζυγίου που συνέταξε η φορολογική αρχή, ενώ για το ποσό των **30.000,00€** ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως **αναπόδεικτος**.

Επαναπροσδιορισμός του ισοζυγίου

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΕΤΟΣ 2019	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΕΤΟΣ 2019
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί,	71.815,93	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της	93.826,74

οικογενειακοί, επαγγελματικοί).		ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις	0,00	3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	48.074,11	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	2.927,71	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικό)	0,00
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	0,00	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπόν αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	53.284,88
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	0,00	7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	6.662,62
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00	8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικό ή επαγγελματικό δανείων	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	0,00
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε	7.886,76

		μορφής	
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00	11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	3.052,21
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00	12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	0,00
	0,00	14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	0,00
	0,00	15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	0,00
	0,00	16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	122.817,75	ΣΥΝΟΛΟ	164.713,21
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΕΤΟΥΣ 2019		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων /κεφαλαίων	122.817,75		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	164.713,21		
Υπόλοιπο	-41.895,46		

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (άρ. 2 παρ. 4 ΚΦΕ)	0,00	81.895,46	81.895,46	41.895,46
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ- ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	328,51	328,51	328,51	328,51
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	1.140,00	1.140,00	1.140,00	1.140,00
ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.468,51	83.363,97	83.363,97	43.363,97
ΠΡΟΣΤΙΘ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	4.011,49	0,00	0,00	0,00
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	5.480,00	83.363,97	83.363,97	43.363,97
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	840,00	840,00	840,00	840,00
Συνολικό εισόδημα	6.320,00	84.203,97	84.203,97	44.203,97

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα την τροποποίηση της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

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

Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Φόρος	606,10	27.631,60	14.431,60	13.825,50
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	0,00	13.512,75	6.912,75	6.912,75
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	4.929,27	1.641,17	1.641,17
Σύνολο προς καταβολή	606,10	46.073,62	22.985,52	22.379,42

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.