



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16-05-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 870

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aa.de.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις :
 - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου 18471 (ELENXIS 6367013) ενδικοφανή προσφυγή του Κιομουρτζίδη Χρήστου του Ηλία, με Α.Φ.Μ. 139520398, με κύρια δραστηριότητα το «Λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών συσκευών για την

ενσύρματη τηλεφωνία ή την ενσύρματη τηλεγραφία» και έδρα στην οδό Βενιζέλου 24, Τ.Κ. 62300, Σιδηρόκαστρο, Νομού Σερρών, κατά των με αριθμό α) 668/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) 669/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) 670/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01. – 31.12.2018 και δ) 671/16-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01. – 31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 23-01-2025 έκθεση απόψεων της ως άνω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Τα από 12-05-2025 συμπληρωματικά υπομνήματα

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου 18471 (ELENXIS 6367013) ενδικοφανούς προσφυγής του Κιομουρτζίδη Χρήστου του Ηλία, με Α.Φ.Μ. 139520398, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί των από 12-05-2025 συμπληρωματικών υπομνημάτων και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. 668/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 2.036,61€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 1.018,31€, ήτοι συνολικό ποσό 3.054,92€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών (κατ' άρθρο 32 του ΚΦΔ) σε 150.485,94€ έναντι 125.393,02€ βάσει δήλωσης αλλά και διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία (βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013) ύψους 4.333,03€.

Με την υπ' αριθμ. 669/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 1.639,62€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού 819,81€, ήτοι συνολικό ποσό 2.459,43€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση τεχνική ελέγχου της αρχής των αναλογιών (κατ' άρθρο 32 του ΚΦΔ) σε 146.779,08€ έναντι 129.725,85€ βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθμ. 670/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο, ποσού 67,65€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 2.094,28€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού 1.047,14€, ήτοι συνολικό ποσό 3.141,42€.

Με την υπ' αριθμ. 671/16-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο, ποσού 24,47€ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού 2.694,04€, πλέον προστίμου του άρθρου 58α του Ν. 4987/2022, ποσού 1.347,02€, ήτοι συνολικό ποσό 4.041,06€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 16-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. (Ν.

2859/2000) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, δυνάμει της υπ' αριθμ. 254/19-04-2024 σχετικής εντολής ελέγχου, του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται κατ' εξαίρεση μόνο σε περίπτωση μη σύννομης τήρησης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης ή μη προσκόμισής τους, όταν ζητηθούν από τη φορολογική αρχή. Σε κάθε περίπτωση, στο μέτρο που δεν έχουν εκδοθεί για κάθε μία από τις έμμεσες μεθόδους οι σχετικές υπουργικές αποφάσεις που θα εξειδικεύουν τον τρόπο εφαρμογής τους δεν είναι νόμω επιτρεπτή η χρήση αυτών.
2. Λανθασμένος υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων του και των φορολογητέων εκροών του με την επιλεχθείσα μέθοδο της «αρχής των αναλογιών».
3. Δεν τυγχάνει αδικαιολόγητη η προσαύξηση της περιουσίας του, καθόσον προέρχεται από συγκεκριμένη αιτία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν. 5104/2024 (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 τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με

την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (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, στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. {...} 2....Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και 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, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ανωτέρω Κώδικα, 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, στο άρθρο 77 του ίδιου νόμου 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, στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2 , 3 , 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυσε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 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, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) εκδόθηκαν η Α. 1008/2020 απόφαση και η Ε. 2015/2020 εγκύκλιος εφαρμογής της περίπτωσης α' (μέθοδος της αρχής των αναλογιών) της παρ. 1 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Δ. μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των οντοτήτων.

Επειδή, με το άρθρο 3 της Α 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε ότι: {...} Άρθρο 3: Υπαγόμενοι πεδίο εφαρμογής: Στον τρόπο και στη

διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά. Η εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης της παρούσας απόφασης τεκμηριώνεται επαρκώς στην οικεία έκθεση ελέγχου με ρητή αναφορά στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013

Επειδή, με τις παραγράφους 5 και 6 της εγκυκλίου Ε. 2015/2020 διευκρινίσθηκε ότι: «1. {...} 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 Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ., 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, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του πρώην Κ.Φ.Δ. εκδόθηκε η απόφαση Α. 1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση έμμεση τεχνική ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 16-12-2024 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (σελίδες 88, 89 και 90) της Δ.Ο.Υ. Σερρών, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προέκυψαν τα εξής:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Εισοδήματα	Του υπόχρεου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	(22.335,17)
Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	504,10
Συνολικό ποσό ατομικών δαπανών	504,10
ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	(504,10)

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Εισοδήματα	Του υπόχρεου €
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (ζημία)	(9.600,39)
Σύνολο δηλούμενου ατομικού εισοδήματος	0,00
1.Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	1.052,47
Συνολικό ποσό ατομικών δαπανών	1.052,47
ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ	(1.052,47)

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντος τόσο για το φορολογικό έτος 2018 όσο και για το φορολογικό έτος 2019 δεν επαρκούσε για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσής του. Επιπλέον από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών με βάση τα δεδομένα του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών διπιστώθηκε, κατά το έτος 2018, προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, ποσού **4.333,03€**.

Από τη φορολογική αρχή κρίθηκε ότι πληρούται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα με την έμμεση τεχνική ελέγχου της «αρχής των αναλογιών», που εφάρμοσε η Δ.Ο.Υ. Σερρών, κατόπιν εισήγησης του αρμόδιου ελεγκτή και της με αριθμό 53/31-10-2024 αιτιολογημένης απόφασης του προϊσταμένου της

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδους».

Επειδή, με την Α. 1008/20-01-2020 (Β' 88) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Δ, για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικότερα: Άρθρο 1: Αντικείμενο μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013, είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, μέσω μεθοδολογίας εξεύρεσης αξιόπιστων αναλογιών ή σχέσεων, προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως αξιόπιστη αναλογία ή σχέση, θεωρείται το ποσοστό ή ο δείκτης ή η αναλογική σχέση, που είναι κατάλληλη, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων και του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, του κόστους πωλήσεων, του μικτού και του καθαρού κέρδους. Τα στοιχεία για τον υπολογισμό των αναλογιών ή σχέσεων λαμβάνονται από τα δεδομένα του ελεγχόμενου προσώπου καθώς και από τρίτες πηγές. {...} 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου

προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμόζεται στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. {..} Άρθρο 4. Εφαρμογή και επιλογή τεχνικής ελέγχου Για τις υποθέσεις του άρθρου 3 της παρούσας, δύναται να εφαρμόζονται, σε οποιοδήποτε στάδιο διενέργειας του ελέγχου, οι τεχνικές έλεγχου, που ορίζονται με την παρούσα απόφαση, οι οποίες επιλέγονται κατόπιν έγκρισης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου. Άρθρο 5. Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να συγκεντρώνει πληροφορίες από τον φορολογούμενο και από τρίτους κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013, ενώ περαιτέρω αξιοποιεί στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει για τον φορολογούμενο. Τα ανωτέρω καθώς κάθε άλλη σχετική πληροφορία που δύναται να συλλεχθεί κατά τον έλεγχο, σε συνδυασμό με τη φύση, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και άλλους συναφείς παράγοντες του εκάστοτε είδους και μορφής της επιχείρησης λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα. Άρθρο 6. Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/ εκροές/φορολογητέα κέρδη. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013».

Επειδή, με την Ε 2016/31-01-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνέχεια της Α1008/2020, δόθηκαν περαιτέρω διευκρινήσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013. Ειδικότερα: Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή

πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε:

- επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων.
- επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης.
- επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος.Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. {...}. Ε. Λοιπά θέματα. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε διορθωτικό προσδιορισμό, μεταξύ άλλων, της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις αναφερόμενες, στη σχετική διάταξη, μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ως εκ τούτου, δεν

αποκλείεται η χρήση τόσο της αρχής των αναλογιών όσο και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών για τον προσδιορισμό των εσόδων φυσικού ή νομικού πρόσωπου ή νομικής οντότητας που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους, εφαρμόζοντας την καταλληλότερη, ανά κλάδο, έμμεση μέθοδο. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της έμμεσης μεθόδου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης συναρτάται από τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, καθώς και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από την από 16-12-2024 θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας:

Για τον διενεργηθέντα έλεγχο με βάση την έμμεση τεχνική της αρχής των αναλογιών, επιλέχθηκαν αντιπροσωπευτικά αγοραζόμενα είδη από τον κάθε προμηθευτή.

Οι τιμές αγοράς και πώλησης προέκυψαν βάσει τιμοκαταλόγου που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα.

Ο προσδιορισμός των πωλήσεων έγινε: α) σε ποσοστό 81,45% της καθαρής αξίας των αγορών εμπορευμάτων της ελεγχόμενης επιχείρησης, για το φορολογικό έτος 2018, ήτοι 13.307,59€, ενώ για το υπόλοιπο 18,55% δηλαδή 3.032,13€, ο έλεγχος προσδιόρισε μέσο συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών 12,79% και β) σε ποσοστό 85,42%, για το φορολογικό έτος 2019, ήτοι 14.690,35€, ενώ για το υπόλοιπο 14,58%, δηλαδή 2.506,26€, ο έλεγχος προσδιόρισε μέσο συντελεστή μικτού κέρδους επί των αγορών 25,59%. Ο μοναδικός προμηθευτής άυλου χρόνου καρτών, NETLINK, δε συμπεριλήφθηκε στους παραπάνω υπολογισμούς για το μεσοσταθμικό συντελεστή μικτού κέρδους των εμπορευμάτων, καθώς για τα συγκεκριμένα αγαθά υπολογίστηκε από τον έλεγχο ποσοστό μικτού κέρδους 2%. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δε διενήργησε απογραφή των αποθεμάτων της, καθώς δεν είναι υπόχρεη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §3 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), επομένως το σύνολο των αγορών της θεωρείται από τον έλεγχο «κόστος πωληθέντων». Περαιτέρω σημειώνεται ότι ακόμα και κάποιες ποσότητες αποθεμάτων να διέθετε κατά την έναρξη και τη λήξη των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, η αξία αυτών, σύμφωνα με τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων που επιδείχθηκαν, δεν μπορεί να διαφοροποιείται σημαντικά, ώστε να επηρεαστεί ουσιαστικά το κόστος πωληθέντων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Συγκεκριμένα, τα έσοδα από πωλήσεις καρτών άυλου χρόνου υπολογίστηκαν ως εξής:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΡΤΩΝ_ NETLINK	(+) ΜΤΦ ΚΑΡΤΕΛΑ NETLINK	(-) ΜΤΦ ΚΑΡΤΕΛΑ NETLINK	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΡΤΩΝ_ NETLINK_ ΔΗΛ.-ΙΣΧΥΡ.	ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΡΤΩΝ_ NETLINK_ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤ.	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΑΝΑΓΩΓΗΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ
2018	123.843,79 €		1.491,89 €	122.351,90 €	123.843,79 €	1,436 %	125.622,19 €	115.585,60 €	10.036,59 €
2019	115.943,41 €	1.491,89 €	1.821,87 €	115.613,43 €	115.943,41 €	1,379 %	117.542,27 €	116.423,06 €	1.119,21 €

Ακολούθως, τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από πωλήσεις εμπορευμάτων προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ	18.328,90 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΚΑΡΤΩΝ	125.622,19 €
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)	143.951,09 €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ / ΔΗΛΩΣΗΣ (2)	124.906,45 €
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (3)=(1)-(2)	19.044,64 €

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ 2019

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ	21.796,76 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ ΚΑΡΤΩΝ	117.542,27 €
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (1)	139.339,03 €
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ /ΔΗΛΩΣΗΣ (2)	127.174,58 €
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (3)=(1)-(2)	12.164,45 €

Αναφορικά με τα έσοδα από προμήθειες χρηματικής διαμεσολάβησης (ήτοι για την εξόφληση από πελάτες λογαριασμών κινητής τηλεφωνίας, η φορολογική αρχή αποδέχτηκε ότι για το 15% περίπου των συναλλαγών δεν λάμβανε προμήθεια ο προσφεύγων, καθώς οι εν λόγω συναλλαγές ή αφορούσαν συγγενικά πρόσωπα, ή πραγματοποιήθηκαν επιπρόσθετα με αγορά είδους από το κατάστημα. Συνεπώς, για το υπόλοιπο 85% υπολογίζεται με συντελεστή 40% η ελάχιστη προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης, ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:

Αριθμός συν/γών	Χρέωση/ συναλλαγή	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΣΗΜ.ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΔΗΛΩΣΗΣ	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΕΛΕΓΧΟΥ	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΕΛΕΓΧΟΥ_85%
18.337	0,40	7.334,8 €	219,18 €	7.115,62 €	6.048,28 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019:

Αριθμός συν/γών	Χρέωση/ συναλλαγή	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΣΗΜ.ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΔΗΛΩΣΗΣ	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΕΛΕΓΧΟΥ	Προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης ΕΛΕΓΧΟΥ_85%
17.276	0,40	6.910,40 €	1.158,81 €	5.751,51 €	4.888,78 €

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, κατά την έννοια του άρθρου 21 §1 του Ν. 4172/2013, προσδιορίστηκε βάσει ελέγχου ως εξής:

Περιγραφή	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	
	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει λογιστικών αρχείων	125.393,02	129.725,85
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	25.092,92	17.053,23
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	150.485,94	146.779,08

Στη συνέχεια η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα υπολογισθέντα με την έμμεση τεχνική ελεγχου ακαθάριστα έσοδα προσδιόρισε και τις φορολογητέες εκροές ως κάτωθι:

Ακαθάριστα έσοδα υπαγόμενα στον Φ.Π.Α., τα οποία συνιστούν φορολογητέες εκροές. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ (1)	18.328,90 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ/ΔΗΛΩΣΗΣ (2)	9.320,85 €
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ (3)=(1)-(2)	9.008,05 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ (1)	21.796,76 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ/ΔΗΛΩΣΗΣ (2)	10.751,51 €
ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΚΑΡΤΩΝ ΑΥΛΟΥ ΧΡΟΝΟΥ (3)=(1)-(2)	11.045,25 €

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι: «**Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018.** Από το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων με 24% Φ.Π.Α. 4803,40€, το 20% αφορούσε πωλήσεις εμπορευμάτων πλην κινητών (αξεσουάρ, φορτιστές, θήκες, χαρτικά) και απέφερε 30% κέρδος, ποσού 288,20€. {...} Από τις συνολικές λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων 7.803,80€, αν αφαιρέσουμε το ποσό των 1.248,88€ που αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων πλην κινητών, προκύπτει το ποσό των 6.554,92€, το οποίο αφορά πωλήσεις κινητών λιανικής. Αν σε αυτό προσθέσουμε το ποσό των 1.310,00€ που αφορά πωλήσεις κινητών χονδρικής άνευ Φ.Π.Α. προκύπτει το ποσό των 7.864,92€, που αφορά τις συνολικές πωλήσεις κινητών, για το εν λόγω έτος. Με βάση τις αγορές κινητών ποσού 11.613,68 δημιουργείται απόθεμα κινητών, ύψους 3.748,76€ και με βάση τις αγορές εμπορευμάτων πλην κινητών, δημιουργείται απόθεμα λοιπών εμπορευμάτων, ύψους 3.554,52€, ήτοι συνολικό απόθεμα εμπορευμάτων, ύψους 7.303,28€. Συνεπώς με βάση τον ισχυρισμό ότι πωλήθηκε το σύνολο των εμπορευμάτων που αγοράστηκαν το έτος 2018, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων διαμορφώνονται ως εξής: 9.320,85€ (δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων-δήλωσης, πλέον 7.303,28€, ήτοι 16.624,13€. Με βάση τα προαναφερθέντα, τα αποδεχόμενα αποκρυβέντα διαμορφώνονται στο ποσό των 7.303,28€. **ΚΑΡΤΕΣ.** Δεν αποδέχεται το ποσοστό 2% (ποσοστό μικτού κέρδους επί αγορών), καθώς από τα τιμολόγια και την καρτέλα του πελάτη προκύπτει ότι το ποσοστό μικτού κέρδους επί αγορών **ανέρχεται σε 1%**. Με βάση τα προαναφερθέντα, τα αποκρυβέντα έσοδα από πωλήσεις καρτών, διαμορφώνονται ως εξής: $122.371,46 \times 1\% = 123.595,17-115.585,60$ (πωλήσεις βάσει βιβλίων -δήλωσης 2018) = 8.009,57€. **ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ.** Αποδέχεται το ποσό των 7.115,63€, ως ακολούθως: 7.334,80€ (προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης βάσει ελέγχου) Μείον 219,18€ (προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης βάσει βιβλίων, δήλωσης). Λαμβάνοντας υπόψη ότι, για το 15% περίπου των συναλλαγών δεν λάμβανε προμήθεια, λόγω του ότι οι εν λόγω συναλλαγές ή αφορούσαν συγγενικά πρόσωπα, ή πραγματοποιούνταν επιπρόσθετα με αγορά από το κατάστημα, το οποίο ήταν πολιτική της επιχείρησης (δηλαδή ότι με κάθε αγορά από το κατάστημα σε συνδυασμό με πληρωμή λογαριασμού, η επιχείρηση δεν λάμβανε προμήθεια για τη συγκεκριμένη συναλλαγή) αποδέχεται το εξής ποσό ως αποκρυβέντα έσοδα προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης: $7.115,62\text{€} \times 75\% = 5.336,715\text{€}$. **Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019. ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ.** Δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό ότι η επιχείρηση προέβη στην πώληση του συνόλου των εμπορευμάτων της. Πρόκειται για μία νέα επιχείρηση, η οποία το 2019 βρισκόταν μόλις στο τρίτο έτος λειτουργίας της (έναρξη 02/03/2017) και κατά την ελεγχόμενη περίοδο (1.1.2019) δεν είχε παρέλθει ούτε η δεύτερη διαχειριστική περίοδος αυτής. Συνεπώς, δεν αποδέχεται και το ποσό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει ελέγχου (21.796,76€). Ακόμα όμως και σε αυτήν την

περίπτωση, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα έπρεπε να είχαν διαμορφωθεί ως εξής: Από το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων με 24% Φ.Π.Α. 5.814,51€, το 20% αφορούσε πωλήσεις εμπορευμάτων πλην κινητών (αξεσουάρ, φορτιστές, θήκες, χαρτικά) και απέφερε 30% κέρδος, ποσού 348,87€. Άρα τα έσοδα του από πωλήσεις εμπορευμάτων πλην κινητών ανέρχονται στο ποσό των 1.511,77€ (1.162,90€ + 348,87€). Από τις συνολικές λιανικές πωλήσεις εμπορευμάτων 7.489,24€, αν αφαιρέσουμε το ποσό των 1.511,77€ που αφορούν πωλήσεις εμπορευμάτων πλην κινητών, προκύπτει το ποσό των 5.977,47€ το οποίο αφορά πωλήσεις κινητών λιανικής. Αν σε αυτό προσθέσουμε το ποσό των 2.935,00€, που αφορά πωλήσεις κινητών χονδρικής άνευ Φ.Π.Α. προκύπτει το ποσό των 8.912,47€, που αφορά τις συνολικές πωλήσεις κινητών, για το έτος 2019. Με βάση τις αγορές εμπορευμάτων, συνολικού ποσού 17.129,43€ (11.314,92€ κινητών πλέον 5.814,51€ λοιπών αγορών) δημιουργείται συνολικό απόθεμα εμπορευμάτων ύψους 6.705,19€. ΚΑΡΤΕΣ. Κάθε τέλος της χρονιάς, στη χρέωση της καρτέλας πελάτη υπολογίζονται και οι κάρτες οι οποίες αναμένεται να πωληθούν στις αρχές της επόμενης χρονιάς. Το υπόλοιπο αυτό συμπεριλαμβάνεται στις αγορές του έτους στο οποίο έχει εκδοθεί το τιμολόγιο με αποτέλεσμα να δημιουργείται πλασματικό ποσό αγορών καρτών. Συγκεκριμένα, η αξία των καρτών οι οποίες αγοράστηκαν κατά το χρονικό διάστημα 27.12.-31.12.2019, συμπεριλήφθηκε στη χρέωση της καρτέλας πελάτη, ενώ η πώλησή τους πραγματοποιήθηκε αρχές του 2020. Συνεπώς, οι κάρτες οι οποίες θεωρείται πως έπρεπε να πωληθούν το 2019 πωλήθηκαν το 2020. Δεν αποδέχεται το ποσό αγοράς καρτών (115.860,11€) γιατί από την καρτέλα του προμηθευτή του προκύπτει το ποσό 115.943,41€. Σε αυτό πρέπει να προστεθεί το ποσό 1.491,89€, το οποίο αφορά αγορά καρτών, η οποία πραγματοποιήθηκε το 2018 και να αφαιρεθεί το ποσό των 1.821,89€, το οποίο αφορά πώληση καρτών, η οποία έγινε το 2020, όπως προκύπτει από την καρτέλα πελάτη. Επίσης, δεν αποδέχεται το ποσοστό 2% (ποσοστό μικτού κέρδους επί αγορών), καθώς από τα τιμολόγια και την καρτέλα του πελάτη προκύπτει ότι το ποσοστό μικτού κερδους επί αγορών ανέρχεται στο 1%. Με βάση τα προαναφερθέντα, τα αποκρυβέντα έσοδα από πωλήσεις καρτών, για το έτος 2019, τα οποία και αποδέχεται διαμορφώνονται, στο ποσό των 346,53€, ως εξής: $115.613,43 \times 1\% = 116.769,59\text{€} - 116.423,06$ (πωλήσεις βάσει βιβλίων -δήλωσης 2019) = 346,53€. ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ. Αποδέχεται το ποσό των 4.313,63€, ως ακολούθως: $6.910,40\text{€}$ (προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης βάσει ελέγχου) Μείον 1.158,81€ (προμήθεια χρηματικής διαμεσολάβησης βάσει βιβλίων, δήλωσης)= 5.751,51€. Λαμβάνοντας υπόψη ότι για το 15% περίπου των συναλλαγών δεν λάμβανε προμήθεια, λόγω του ότι οι εν λόγω συναλλαγές ή αφορούσαν συγγενικά πρόσωπα, ή πραγματοποιούνταν επιπρόσθετα με αγορά από το κατάστημα, το οποίο ήταν πολιτική της επιχείρησης (δηλαδή ότι με κάθε αγορά από το κατάστημα σε συνδυασμό με πληρωμή λογαριασμού, η επιχείρηση δεν λάμβανε προμήθεια για τη συγκεκριμένη συναλλαγή) αποδέχεται το ποσό των 4.313,63€, ως αποκρυβέντα έσοδα προμήθειας χρηματικής διαμεσολάβησης: $5.751,51 \times 75\% = 4.313,63\text{€}$.

Επειδή, πρόκειται για **μικρή** ατομική οντότητα, καθότι τα ακαθάριστα έσοδά της δεν υπερβαίνουν τα 150.000,00€ από πωλήσεις αγαθών, με κύρια δραστηριότητα το ««Λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών συσκευών για την ενσύρματη τηλεφωνία ή την ενσύρματη τηλεγραφία», που τηρεί απλογραφικά λογιστικά αρχεία (βιβλία) και δε διενήργησε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος), ως εκ τούτου δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και το σύνολο των αγορών της κάθε φορολογικού έτους λήφθηκε υπόψη στο λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης.

Ωστόσο, ο προσφεύγων μπορούσε να διενεργήσει προαιρετικά απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του, οπότε θα αποδείκνυε το μέρος των αγορών που υπήρχαν στις εγκαταστάσεις του στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, περαιτέρω, ατεκμηρίωτα διατείνεται ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους επί αγορών στη διάθεση χρονοκαρτών στα κινητά ανέρχεται σε 1%, αντί του ποσοστού 2% που προσδιόρισε η φορολογική αρχή.

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με το άρθρο 39 του 4987/2022 οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 86 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν. 2238/1994 ή του Ν. 4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (Σ.τ.Ε. 884/2016) [...] Ως προς το χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναφερόμενα στο ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015.»

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015 : «Β' Προσαύξηση Περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του Κ.Φ.Ε., κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.....4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.[...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων...».

Επειδή με την Σ.τ.Ε. 884/2016 κρίθηκε ότι «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθ. 14 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, .. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία

διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος.[...] αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)».

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με βάση τις διαπιστώσεις Σ.Μ.Τ.Λ., ο έλεγχος προσδιόρισε ως «προσαύξηση περιουσίας», το ποσό των **4.333,03€**, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, καθότι δε δύνατο να το συσχετίσει με την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, ως ακολούθως:

	Πιστώσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας 21 §4 Ελέγχου – Σημειώματος Διαπιστώσεων	Πιστώσεις που αιτιολογήθηκαν με βάση το με αριθ. 45504/06-12-2024 Υπόμνημα του ελεγχόμενου		Μη αιτιολογημένες πιστώσεις που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας 21 §4
		Προμήθειες χρηματικών διαμεσολαβήσεων	Άτυπη χρηματική δωρεά γονέων	
2018	12.681,31 €	6.048,28 €	2.300,00 €	4.333,03 €

Συνεπώς, οι ανωτέρω πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των ή ότι αυτές φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν από το φόρο με ειδική διάταξη, λογίστηκαν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.) και φορολογήθηκαν βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή, ο προσφεύγων με τα συμπληρωματικά υπομνήματα εισοδήματος και Φ.Π.Α., της 12-05-2025, αναφορικά με την προσδιορισθείσα προσαύξηση περιουσίας από την ελεγκτική αρχή ισχυρίζεται ότι: « Εκ παραδρομής ανέφερε τον με αριθμό 464612592-13 λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος, καθόσον, όπως συνάγεται από τα προσκομιζόμενα επρόκειτο για την Τράπεζα της Πειραιώς και ειδικότερα τον αριθμό λογαριασμού Ταμιευτηρίου: 5260-054374-780 (2260-AB2414-001), όπως επίσης και τον λογαριασμό Ταμιευτηρίου της Τράπεζας Eurobank με αριθμό λογαριασμού 0026.0407.34.0100346073. Όπως προκύπτει από τις από 19.11.2024 Βεβαιώσεις του Οργανισμού Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος Α.Ε., που προσκομίστηκαν εκ μέρους του, στις 16.1.2025, στο πλαίσιο της κατατιθέμενης εκ μέρους του ενδικοφανούς προσφυγής, έλαβε το ποσό των 21.740€ από τον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος (Λογαριασμός Νεότητας). Επιπροσθέτως, στις 18.09.2015 πιστώθηκε στο λογαριασμό με αριθμό 5260 054374-780 (2260-AB2414-001) της Τράπεζας Πειραιώς, ποσό ύψους 20.000 ευρώ αποτέλεσμα λήξης προθεσμιακής κατάθεσης, εκ των οποίων 10.080 ευρώ ανήκαν στο πρόσωπό του εκ της ανωτέρω αιτίας, αποτελώντας μέρος του ποσού, που έλαβε από το Λογαριασμό Νεότητας. Αποτελούσε δε κοινή συμφωνία των συνδικαιούχων του ανωτέρω λογαριασμού ότι από το σύνολο των κατατεθέντων χρημάτων τα 10.080€ ανήκαν στο πρόσωπό του. Έκτοτε κατά την περίοδο των Capital controls στην Ελλάδα προέβη ομού μετά των οικείων του, για λογαριασμό του σε σταδιακή ανάληψη αυτών -υπό το φόβο της δέσμευσής τους-, με σκοπό να τα εναποθέσει στην οικία του για μελλοντική χρήση, όπως εξέθεσε και στην ενδικοφανή του. Ειδικότερα, στις 23.09.2015, στις 28.09.2015, 06.10.2015, 14.10.2015, 20.10.2015, 30.10.2015, 05.11.2015, 11.11.2015, 25.11.2015, 27.11.2015, 02.12.2015, 04.12.2015, 09.12.2015, 10.12.2015 και στις 15.12.2015, ανέλαβε το ποσό των 420€,

αντιστοίχως, ήτοι συνολικά έγινε ανάληψη εκ μέρους του, ποσό 10.080€, τα οποία εν συνεχεία κατέθετε σταδιακά, ομού μετά των εισπράξεων εκ της πληρωμής των λογαριασμών τρίτων στο μοναδικό επαγγελματικό λογαριασμό, που τηρούσε στην Τράπεζα Eurobank, κατά τα ελεγχόμενα έτη, με αριθμό GR7002604070000360200209993. Επιπροσθέτως, αυτός και τα μέλη της οικογένειάς του προέβησαν σε σταδιακές αναλήψεις χρημάτων για λογαριασμό του, από τον αριθμό λογαριασμού Ταμιευτηρίου της Τράπεζας Eurobank με αριθμό λογαριασμού 0026.0407.34.0100346073. Ειδικότερα, στις 23.09.2015, 28.09.2015 Χ2, 05.10.2015 Χ2, 13.10.2015, 20.10.2015, 21.10.2015, 29.10.2015, 04.11.2015 Χ2, 11.11.2015, ήτοι συνολικά έγινε ανάληψη εκ μέρους του, το ποσό των 5.040 ευρώ, τα οποία εν συνεχεία κατέθετε σταδιακά, ομού μετά των εισπράξεων εκ της πληρωμής των λογαριασμών τρίτων στο μοναδικό επαγγελματικό λογαριασμό, που τηρούσε στην Τράπεζα Eurobank κατά τα ελεγχόμενα έτη με αριθμό GR7002604070000360200209993. Τα ανωτέρω μνημονευόμενα ποσά, αφενός δεν επανακατατέθηκαν στον οικείο λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, ούτε όμως και έλαβε χώρα χρήση αυτών για έτερο σκοπό, πλην του κεφαλαίου κίνησης της επιχειρήσεώς του. Τα ανωτέρω μνημονευόμενα προκύπτουν αφενός από τα συμπληρωματικά σχετικό 1 (κίνηση Πειραιώς) και σχετικό 4 (κίνηση Eurobank με αριθμό λογαριασμού 0026.0407.34.0100346073), καθώς και από τις κινήσεις μοναδικού επαγγελματικού λογαριασμού, που τηρούσε στην Eurobank, κατά τα ελεγχόμενα έτη, ο οποίος εμφανίζεται στη σχετική έκθεση ελέγχου. Σημειώνεται δε μετ' επιτάσεως ως προς τον τελευταίο, ήτοι τον μοναδικό επαγγελματικό λογαριασμό, που τηρούσε στην Τράπεζα Eurobank, κατά τα ελεγχόμενα έτη, με αριθμό GR7002604070000360200209993 ότι όπως είναι κατανοητό τοις πάσι, δε δύναται να αποτελεί έσοδο το εμφανιζόμενο στις 29.12.2017 (σχετικό 2 σελίδα 212) υπόλοιπο των 9.056,81 ευρώ, δεδομένου ότι αφενός αποτελεί υπόλοιπο, που εμπίπτει στη χρήση 2017 και μεταφέρθηκε αυτόματα στη χρήση του 2018, με την έναρξη του νέου έτους αφετέρου δε το ανωτέρω μνημονευόμενο ποσό χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά για πληρωμές λογαριασμών τρίτων όπως φαίνεται από την κίνηση του εν λόγω λογαριασμού.»

Επειδή, ο προσφεύγων με τα συμπληρωματικά υπομνήματα προσκόμισε αντίγραφα κίνησης του με αριθμό λογαριασμού 0026.0407.34.0100346073 της τράπεζας Eurobank, χρονικού διαστήματος 2.1.2012-30.12.2015, ήτοι τριών (3) ετών προγενέστερων του πρώτου ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018.

Ωστόσο, δεν προσκόμισε τις κινήσεις του ως άνω λογαριασμού της τράπεζας Eurobank για το χρονικό διάστημα 1.1.2016-31.12.2017, όπως και τις κινήσεις των κοινών λογαριασμών του (με συνδικαιούχους μέλη της οικογενείας του), στα πιστωτικά ιδρύματα Ε.Τ.Ε. και Πειραιώς, για την ημερολογιακή περίοδο 1.1.2012 - 31.12.2017, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί τότε αναλήφθηκαν τα ποσά που επικαλείται και ότι το πρώτον επανακατατέθηκαν στους λογαριασμούς εντός του έτους 2018.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 16-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου 18471 (ELENXIS 6367013) ενδικοφανούς προσφυγής του Κιομουρτζίδη Χρήστου του Ηλία, με Α.Φ.Μ. 139520398.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1.Υπ' αριθμ. 668/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Διαφορά κύριου φόρου	2.036,61
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	1.018,31
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.054,92

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

2.Υπ' αριθμ. 669/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Διαφορά κύριου φόρου	1.639,62
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	819,81
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	2.459,43

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

3.Υπ' αριθμ. 670/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018

Ανάλυση φόρου	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	67,65
Διαφορά χρεωστικού ποσού	2.094,28
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α Ν. 4987/2022	1.047,14
Σύνολο για καταβολή	3.141,42

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

4.Υπ' αριθμ. 671/16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2019

Ανάλυση	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	24,47
Διαφορά χρεωστικού ποσού	2.694,04
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α Ν. 4987/2022	1.347,02
Σύνολο για καταβολή	4.041,06

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης
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.