



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1456

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 1069/04-03-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, του Νομού, κατά της υπ' αριθ. /12-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 20-01-2025 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /12-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 34.204,73€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 17.102,37€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 7.558,08€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή, ύψους **58.865,18€**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 12-12-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /04-06-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου για το φορολογικό έτος 2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «.....», σε συνέχεια της με αριθ. /04-06-2024 εντολής μερικού ελέγχου στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για το φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την υπό στοιχεία Α.1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Ο προσφεύγων προέβη στην απόκρυψη εισοδήματος από εκμίσθωση καταστημάτων ποσού 2.800,00€ (7*400,000€).
- Δαπάνες ποσού 468,44€ δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση καθώς ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα (αρ. 23 Ν. 4172/2013).

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις (έλεγχος με τις γενικές διατάξεις) ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018 σε 4.174,74€ ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Έλεγχος με Γενικές Διατάξεις)		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία	1.149,69		3.809,69		+2.660,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	365,05		365,05		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	-60.749,28		-60.280,84		+468,44

Αγροτική Επιχειρηματική Δραστηριότητα	-11,51		-11,51		0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					
Σύνολο	1.514,74		4.174,74		+2.660,00
Αυτοτ. Φορολο ποσά κτλ	6.795,67		6.795,67		0,00
Συνολικό εισόδημα (δηλωθέν/ελέγχου)	1.514,74		4.174,74		+2.660,00

Κατά ελεγκτική επαλήθευση περί πλήρωσης των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στην εξέταση του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος 2018, όπως αυτό προκύπτει από την με αριθμό/30.07.2019 Τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018, που υπέβαλε στις 30.07.2019, σε σχέση με τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσής του οι οποίες αναγράφονται στην προαναφερθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018, από όπου και διαπίστωσε ότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα, δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του ιδίου.

Με δεδομένη την παραπάνω διαπίστωση και κατά συνέπεια την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ο έλεγχος εισηγήθηκε, κατόπιν σύνταξης εισηγητικής έκθεσης προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, την **Τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας** ως την καταλληλότερη τεχνική προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 27 Ν. 4987/2022) η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου με τη υπ' αριθ./19.09.2024 Απόφαση.

Ο έλεγχος προκειμένου να εφαρμόσει την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας έλαβε υπόψη του :

- α) τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα για το υπό κρίση φορολογικό έτος, καθώς και τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων της υπό έλεγχο οντότητας,
- β) τα δεδομένα από τους χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όπως αυτά αντλήθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, κατόπιν αιτημάτων που διενήργησε προς το ΣΜΤΛ, δυνάμει της με αριθμό/2024 Εντολής Ελέγχου,
- γ) όλα τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από μέρους του προσφεύγοντα, καθώς και τα δεδομένα των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία 01.01.2018», «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία 31.12.2018, και 31.12.2019» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές – Υποχρεώσεις»,
- δ) τα στοιχεία που έλαβε από προμηθευτές της υπό έλεγχο οντότητας, κατόπιν αιτημάτων που αποστάλθηκαν προς αυτούς,
- ε) Τα στοιχεία που άντλησε από το Neo Taxis όσον αφορά την πληρωμή φόρων από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια του υπό κρίση φορολογικού έτους,
- στ) Τα στοιχεία που άντλησε από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ «Πληροφοριακό σύστημα οχημάτων και πληρωμής τελών κυκλοφορίας» όσον αφορά τις πληρωμές τελών κυκλοφορίας που διενήργησε ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του υπό κρίση φορολογικού έτους,

- ζ) Τα στοιχεία που άντλησε από την ΠΟΛ. 1033/2014 όσον αφορά τις πληρωμές που διενήργησε ο προσφεύγων σε φορείς ιδιωτικής ασφάλισης, σε αποπληρωμές δανείων σε πιστωτικά ιδρύματα, σε εταιρείας τηλεπικοινωνίας και στη Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού,
- η) Τα στοιχεία που άντλησε από τις αναφορές ELENXIS όσον αφορά τις προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που διενήργησε ο προσφεύγων το υπό κρίση φορολογικό έτος,

Στον κατωτέρω πίνακα συνοψίζονται οι Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων και οι Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων του προσφεύγοντα, οι οποίες διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο μέσω της χρήσης της μεθόδου της Ανάλυσης Ρευστότητας, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	31.183,34	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	55.138,99
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	131.703,96	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές (τόκοι + ακίνητη περιουσία)	4.375,25	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	18.494,74
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	6.795,67	6. Αγορές εμπορ/των, ά',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	176.371,33
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	19.235,57
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλπ.		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	4.162,63
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	680,90
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	1.877,59	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.400,60

11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	892,67
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων (κατασκευαστικές δαπάνες)	
ΣΥΝΟΛΟ	175.935,81	ΣΥΝΟΛΟ	278.377,43
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2018		
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	175.935,81		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	278.377,43		
Υπόλοιπο	-102.441,62		

Η παραπάνω διαφορά της τάξεως των **102.441,62€** αποτελεί **μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη άγνωστης πηγής ή αιτίας προέλευσης** η οποία φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα ως ορίζεται στο άρθρο 21 παρ. 4 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου ανήλθε στο ποσό των **106.616,36€** και το τελικό φορολογητέο εισόδημά του προσδιορίστηκε συγκρίνοντας το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης μεθόδου ελέγχου και λαμβάνοντας το μεγαλύτερο, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Ελέγχου (Γενικές Διατάξεις)		Ποσά Ελέγχου (Εφαρμογή Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	3.809,69		3.809,69	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	365,05		365,05	

Επιχειρηματική δραστηριότητα	-60.280,84		-60.749,28	
Αγροτική Επιχειρηματική Δραστηριότητα	-11,51		-11,51	
Κέρδη από επιχ/κή δραστηριότητα άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013	0,00		102.441,62	
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις				
Σύνολο	4.174,74		106.616,36	
Αυτοτ. Φορολο ποσά κτλ	6.795,67		6.795,67	
Συνολικό εισόδημα (δηλωθέν/ελέγχου)	4.174,74		106.616,36	

Μετά την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκαν οι προσωρινές πράξεις και το υπ' αριθ./11-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ./25-10-2024 Υπόμνημα, προσκομίζοντας πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, που όμως δεν είχε υπολογιστεί σωστά. Ο έλεγχος προέβη στον υπολογισμό του **Πραγματικού Διαθέσιμου Προς Ανάλωση Κεφαλαίου** χρήσεων/φορολογικών ετών 2005 – 2017, προσδιορίζοντας τελικό διαθέσιμο για ανάλωση κεφάλαιο 82.846,64€ (αντί του ποσού των 79.217,16€ που υπολόγισε ο προσφεύγων), ωστόσο, το ποσό των 31.183,34€ βρέθηκε κατατεθειμένο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και λήφθηκε υπόψη κατά την εφαρμογή της Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας, ενώ όσον αφορά το ποσό των 51.663,30€, ο έλεγχος απέδειξε ότι ο προσφεύγων το χρησιμοποίησε για να εξοφλήσει υποχρεώσεις της ατομικής του επιχείρησης (σελ. 73-79 της έκθεσης ελέγχου). Στη συνέχεια, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη θεώρηση της Φορολογικής Διοίκησης για την ύπαρξη μη δηλωθείσας-αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης.

Κατά τα προηγούμενα έτη, είχε αποταμιεύσει κεφάλαιο συνολικού ποσού 225.908,10€, το οποίο άλλοτε είχε ήδη φορολογηθεί στο πρόσωπο της μητέρας του και άλλοτε αποτελούσε προϊόν γονικής παροχής το οποίο εξαιρείται από την φορολογητέα ύλη. Εκ τούτου του ποσού, καλύπτεται πέραν του δέοντος η διαφορά που προέκυψε κατά τον έλεγχο ποσού 102.441,62€, καλύπτοντας τόσο τις επαγγελματικές, όσο και τις προσωπικές του ανάγκες και ως εκ τούτου η κρίση της ελεγχούσας αρχής καθίσταται αβάσιμη.

2) Ευθεία παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης φορολογικού νόμου - Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου κατ' αρ. 27 Κ.Φ.Ε. του Ν. 4174/2013 και κατ' άρθρο 28 Κ.Φ.Ε. του Ν. 4172/2013. Η ελέγχουσα Αρχή έκρινε εσφαλμένα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του αρ. 28 Κ.Φ.Ε., εφαρμόζοντας εσφαλμένα το νόμο στην περίπτωση φορολογικού ελέγχου που τον αφορά.

- Για να εφαρμοστούν έμμεσες τεχνικές ελέγχου θα έπρεπε να έχει διαπιστωθεί από την φορολογική Αρχή, ότι τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησής του, ως

προς την ελεγχόμενη χρήση και μόνο, δεν είχαν συνταχθεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας με αποτέλεσμα να καθίσταται απαραίτητο για την ελέγχουσα Αρχή να προσφύγει σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

- Η φορολογική αρχή έπρεπε, υπό τον αναγκαίο όρο της συνδρομής των προϋποθέσεων της παρ. 1 του αρ. 28 ΚΦΕ, να ανατρέξει είτε στην αρχή των αναλογιών, είτε στη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, στις μεθόδους δηλαδή προσδιορισμού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς οι μη καλυφθείσες δαπάνες είναι επαγγελματικές, ήτοι σχετίζονται με την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και όχι προσωπικές.

3) Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και ακολούθως της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις

Επειδή, 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«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, με το άρθρο 32 του Ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 27 Ν. 4987/2022) , ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων 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, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«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. **Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.**

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά

μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.

- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).

- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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. [...].».

Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ορίζει ότι το εισόδημα φυσικών προσώπων μπορεί 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. Δηλαδή, η ως άνω διάταξη θέτει προϋποθέσεις προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει,

κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» ορίζονται, μεταξύ άλλων, 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...

Άρθρο 3

Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013

(σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.4174/2013), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

- α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),
- β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου(ατομικά και οικογενειακά),
- γ) είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα,
- δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,
- ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Άρθρο 4

.....

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Στην περίπτωση που και οι δυο φορολογούμενοι/ σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση και ελέγχονται ταυτόχρονα ο προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας γίνεται ενιαία. Στις υποθέσεις που εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, θα εφαρμόζονται και οι λοιπές ισχύουσες περί φορολογικού ελέγχου διατάξεις.

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπ όψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7

Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο. Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συ μ μετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών απαιτείται η παροχή

στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές. Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 8

Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται. Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά. Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου ανά φορολογική περίοδο και πηγή/κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογούμενους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα

με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ` του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων.

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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

Άρθρο 12: Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.

Επί του προσδιορισθέντος συνολικού καθαρού εισοδήματος προσδιορίζεται Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης αρθ.29 Ν.3986/2011, καθώς και κάθε άλλη επιβάρυνση που προβλέπονταν σε κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα «.....», βάσει της υπ' αριθ./04-06-2024 εντολής ελέγχου με την **τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας** για το φορολογικό έτος 2018 και διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά μεταξύ του αθροίσματος των πηγών κεφαλαίων/εσόδων και του αθροίσματος των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων ύψους 102.441,62€.

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο του ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή έκρινε εσφαλμένα ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του αρ. 28 Κ.Φ.Ε., καθώς:

- τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, είναι ακριβή και επαρκή για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Η φορολογική αρχή έπρεπε, υπό τον αναγκαίο όρο της συνδρομής των προϋποθέσεων της παρ. 1 του αρ. 28 ΚΦΕ, να ανατρέξει είτε στην αρχή των αναλογιών, είτε στη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, στις μεθόδους δηλαδή προσδιορισμού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς οι μη καλυφθείσες δαπάνες είναι επαγγελματικές, ήτοι σχετίζονται με την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και όχι προσωπικές.

Επειδή, από τη με ημερομηνία θεώρησης 12-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 32 του Ν. 5104/2024 (αρ. 27 του Ν. 4987/2022), έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντος **δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τη χρήση 2018**, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1) του προσφεύγοντος (σελ. 22-24 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 για προσδιορισμό του εισοδήματος με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος με έμμεσες τεχνικές δύναται να γίνει υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο έλεγχος δεν διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων προέβη σε παραβάσεις, εξαιτίας των οποίων συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του αρ. 28 του Κ.Φ.Ε. αλλά προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος με έμμεσες τεχνικές βασιζόμενος στις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι τα βιβλία της επιχείρησής του τηρούνται ορθά και γι' αυτό δεν έπρεπε να ελεγχθεί με έμμεσες μεθόδους, αλυσιτελώς προβάλλεται στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, επιπλέον, με την Ε. 2015/2020 διευκρινίστηκε ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

δύνανται 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.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 24):

«Με δεδομένη την ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου, ότι δηλαδή το οικογενειακό εισόδημα του ελεγχόμενου δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης αυτού, και κατά συνέπεια την πλήρωση των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ο έλεγχος εισηγήθηκε, κατόπιν σύνταξης εισηγητικής έκθεσης προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ο έλεγχος στη συγκεκριμένη υπόθεση να διενεργηθεί μέσω έμμεσων μεθόδων ελέγχου και συγκεκριμένα μέσω της Τεχνικής της Ανάλυσης Ρευστότητας, καθώς εξετάζοντας τη δραστηριότητα της επιχείρησης του ελεγχόμενου (μεγάλο εύρος πωλούμενων αγαθών, άμεση είσπραξη του τιμήματος των πωλήσεων και άμεση εξόφληση των προμηθευτών) διαπιστώθηκε ότι αυτή αποτελεί την καταλληλότερη τεχνική προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Κατόπιν της ως άνω εισηγητικής έκθεσης, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, εξέδωσε από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου την με αριθμό πρωτοκόλλου/19.09.2024 Απόφαση, σύμφωνα με την οποία ορίστηκε ότι ο έλεγχος στην συγκεκριμένη υπόθεση θα πραγματοποιηθεί με τη χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα με τη χρήση της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 5104/2024, για το υπό έλεγχο χρονικό διάστημα 2018 – 2019.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος αιτιολογημένα επέλεξε και εφάρμοσε την Τεχνική Ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του προσφεύγοντα, καθώς εξετάζοντας τη δραστηριότητα της επιχείρησής του (μεγάλο εύρος πωλούμενων αγαθών, άμεση είσπραξη του τιμήματος των πωλήσεων και άμεση εξόφληση των προμηθευτών) διαπίστωσε ότι αυτή αποτελεί την καταλληλότερη τεχνική προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος έπρεπε να εφαρμόσει την είτε την αρχή των αναλογιών, είτε στη μέθοδο της σχέσης τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος με τον οποίο επικαλείται την αποταμίευση κεφάλαιο συνολικού ποσού 225.908,10€ κατά τα προηγούμενα έτη

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΔΕΣ Α 1077357 (ΦΕΚ Β' 1136/10.05.2013) Απόφασης σε συνδυασμό με τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1171/04.07.2013 και 1270/24.12.2013, η τεχνική ανάλυση ρευστότητας προσδιορίζει το φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη) και τις δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές), τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών, οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Ειδικότερα, στην στήλη πηγές κεφαλαίων / εσόδων αθροίζονται, μεταξύ άλλων, τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (σε Ελλάδα ή και το εξωτερικό) προσωπικών, οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης καθώς και τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου

στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (στην περίπτωση ατομικής επιχείρησης). Όσον δε αφορά τα διαθέσιμα μετρητά, στο έντυπο «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» συμπεριλαμβάνεται δήλωση του φορολογούμενου με τα μετρητά που κατείχε στην έναρξη ή στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης, ενώ στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι ο φορολογούμενος, η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών δεν είχαν στην κατοχή τους μετρητά κατά την έναρξη ή την λήξη της αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1270/2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:
«... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1228/15-10-2014 διευκρινίζεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει

ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1891/2018: ««Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται και αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο **οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του** (πρβλ. ΣΤΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.α.).»

Επειδή, ο προσφεύγων με τον 1^ο ισχυρισμό του ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η θεώρηση της Φορολογικής Διοίκησης για την ύπαρξη μη δηλωθείσας-αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, καθώς κατά τα προηγούμενα έτη, είχε αποταμιεύσει κεφάλαιο συνολικού ποσού 225.908,10€. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι:

Α) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη (31.183,34€) η φορολογική αρχή θεώρησε ότι ανήκουν εξ' ολοκλήρου σε εκείνον παρά το γεγονός ότι σε κάθε τραπεζικό λογαριασμό είναι συνδικαιούχος με κάποιο άλλο πρόσωπο. Για τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης ακολουθήθηκε επιμερισμός του υπολοίπου των χρηματικών διαθεσίμων μεταξύ των συνδικαιούχων των λογαριασμών χωρίς να αναγράφεται ο τρόπος με τον οποίο έγινε αυτός ο επιμερισμός, ούτε η μέθοδος που ακολουθήθηκε προκειμένου να προσδιοριστεί για εκείνον το ποσό των 55.138,99€. Σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς, τυγχάνει συνδικαιούχος με την μητέρα του, προκειμένου να δρα για λογαριασμό της καθότι η ίδια αδυνατούσε να προβεί στα τραπεζικά υποκαταστήματα. Η μητέρα του θέλησε να τον διευκολύνει ως προς τις πληρωμές κάποιων προμηθευτών δίνοντάς του το ελεύθερο να χρησιμοποιήσει τα χρήματα που είχε η ίδια αποταμιεύσει στον κοινό τους λογαριασμό και συνεπώς τα χρήματα αυτά που χρησιμοποιήθηκαν και εστάλησαν στους προμηθευτές ανήκαν στη μητέρα του και όχι σε εκείνον. Ο λογαριασμός άλλωστε που ελέγχθηκε φέρει συνδικαιούχο τόσο τον ίδιο, όσο και τη μητέρα του και σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν διευκρινίζεται ποιο ποσό του αναλογεί από το ποσό των 63.000,00€, παρά αυθαίρετα η ελέγχουσα αρχή τείνει να το καταλογίσει ολόκληρο σε εκείνον.

Β) Από το διάστημα του έτους 2006 έως και το έτος 2012 εργαζόταν ως μισθωτός, λαμβάνοντας το συνολικό ποσό των 69.918,46€ σε μετρητά. Διέμενε μαζί με τους γονείς του, και αποταμίευσε το μεγαλύτερο μέρος του ως άνω ποσού, υπό μορφή μετρητών.

Γ) Η μητέρα του είχε στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή της κάποιες εκτάσεις καλλιεργήσιμης γης (ελαιόδεντρα) τα οποία άτυπα και προφορικά του είχε δωρίσει ήδη από το έτος 2004. Τις εκτάσεις αυτές τις καλλιεργούσε λαμβάνοντας εκείνος τα χρήματα που απορρέουν από αυτά καθώς και συνολικό ποσό επιδότησης από τον οργανισμό

103.513,78€ από το έτος 2007 έως 2018. Από την πώληση λαδιού αποκόμισε το συνολικό ποσό των 29.475,86€, το οποίο φορολογήθηκε στον ΑΦΜ της μητέρας του

Δ) Ο πατέρας του πούλησε αγροτεμάχιο έναντι τιμήματος 23.000,00€ (υπ' αριθ. / συμβολαιογραφικό έγγραφο). Το κεφάλαιο αυτό δόθηκε από τον πατέρα του σε εκείνον ως δωρεά, το οποίο αποταμίευσε και χρησιμοποίησε κατά τα επόμενα έτη για την εξυπηρέτηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ως προς τον 1Α ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι σε όλους τους λογαριασμούς στους οποίους ήταν δικαιούχος, ήταν συνδικαιούχος και κάποιο άλλο άτομο ή άλλα δύο άτομα, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει έγγραφα από τα αντίστοιχα τραπεζικά ιδρύματα προς επίρρωση των ισχυρισμών του, παρά προβάλλει γενικόλογα χωρίς αποδεικτικά στοιχεία για τον συγκεκριμένο ισχυρισμό.

Ο έλεγχος για κάθε τραπεζικό λογαριασμό υπολόγισε τους δικαιούχους με βάσει τα δεδομένα που άντλησε από τις απαντήσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων στα αιτήματα που απέστειλε για την αποστολή των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα.

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων ήταν μοναδικός δικαιούχος σε όλους τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε στα ελληνικά Πιστωτικά Ιδρύματα, εκτός από δύο: τον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα και τον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα, στους οποίους λογαριασμούς ήταν συνδικαιούχος με την μητέρα του.

Ο έλεγχος υπολόγισε ως διαθέσιμα χρήματα αρχής για τον προσφεύγοντα το ποσό των 31.183,34€, δεδομένου ότι ο προσφεύγων ήταν μοναδικός δικαιούχος σε όλους τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε στην Ελληνική Επικράτεια, καθώς δεν είχε προβεί στο άνοιγμα των με αριθμό τραπεζικών λογαριασμών οι οποίοι ήταν κοινοί με τη μητέρα του, οι οποίοι ανοίχθηκαν στις 20/02/2018 και στις 21/02/2018 αντίστοιχα. Εν συνεχεία, αφού ο ελεγχόμενος προέβη στο άνοιγμα κοινών τραπεζικών λογαριασμών με τη μητέρα του, ο έλεγχος προέβη στον επιμερισμό των ποσών που βρέθηκαν κατατεθειμένα σε αυτούς τους κοινούς λογαριασμούς στις 31.12.2018, μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1228/15.10.2014 και ως υπογραμμίζεται στην με αριθμό 1891/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, ο προσφεύγων πέρα από την αναφορά της πηγής προέλευσης των χρημάτων της μητέρας του δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αποδεικτικά στοιχεία όπως αναλήψεις μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της μητέρας του καθώς και τις τραπεζικές κινήσεις του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών της μητέρας του, προκειμένου να αποδείξει ότι η πηγή προέλευσης των συγκεκριμένων ποσών που επικαλείται, ήταν από χρήματα της μητέρας του ή οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο για την ενίσχυση των ισχυρισμών του, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον 1Β ισχυρισμό

Επειδή, ο Πίνακας Ανάλωσης Κεφαλαίου που προσκόμισε ο προσφεύγων με τις έγγραφες απόψεις του στον έλεγχο δεν μπορούσε να γίνει δεκτός, καθώς από τα εισοδήματά του ανά χρήση ο προσφεύγων αφαίρεσε μονάχα τις τεκμαρτές δαπάνες που αναγνωρίζονταν φορολογικά ανά χρήση και όχι τις πραγματικές δαπάνες ως ορίζεται στη ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ

10.05.2013. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στον υπολογισμό του **Πραγματικού Διαθέσιμου Προς Ανάλωση Κεφαλαίου του προσφεύγοντα** για τις χρήσεις/φορολογικά έτη 2005 — 2017, αφαιρώντας από τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο) τις πραγματικές δαπάνες που διενήργησε ανά χρήση/φορολογικό έτος.

Από τη συγκεκριμένη ανάλυση ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων στις 31/12/2017 είχε διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο ποσού 82.846,64€ (σελ. 67-73 της έκθεσης ελέγχου).

Από το ποσό των 82.846,64 ευρώ το ποσό των 31.183,34 ευρώ βρέθηκε κατατεθειμένο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα την 01.01.2018, ποσό το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά την εφαρμογή της Τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας, ως διαθέσιμο προς Ανάλωση Κεφάλαιο εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018.

Όσον αφορά το υπόλοιπο ποσό των 51.663,30 ευρώ ο έλεγχος κατόπιν έρευνας διαπίστωσε ότι από 01/01/2013 έως 31/12/2017, ο προσφεύγων είχε διενεργήσει εξοφλήσεις προς τους τριάντα τρεις 33 μεγαλύτερους προμηθευτές της ατομικής του επιχείρησης ύψους 884.039,96€ ενώ οι εισπράξεις της επιχείρησης του προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια των υπό έρευνα ετών ήταν 783.504,40€. Η διαφορά ποσού 100.535,56€, με μεγαλύτερο το ποσό των εξοφλήσεων που διενήργησε ο προσφεύγων στους 33 μεγαλύτερους προμηθευτές της επιχείρησής του κατά τα έτη 2013 — 2017, σε σχέση με τις εισπράξεις της ατομικής του επιχείρησης κατά τη διάρκεια των ίδιων ετών, υποδηλώνει ότι προσφεύγων χρησιμοποίησε το υπόλοιπο Πραγματικό Διαθέσιμο Προς Ανάλωση Κεφάλαιο που διέθετε από την 01.01.2013 έως τις 31.12.2017 για να εξοφλήσει τους παραπάνω προμηθευτές της επιχείρησής του και ως εκ τούτου με βάσει τα πραγματικά στοιχεία και τα δεδομένα που προέκυψαν από τον έλεγχο, ο προσφεύγων την 31/12/2017 ή την 01/01/2018 δεν είχε λοιπό διαθέσιμο κεφάλαιο για ανάλωση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, όσον αφορά τα χρηματικά διαθέσιμα αρχής κατά την 01/01/2018, τυγχάνει απορριπτέος δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έχει δαπανήσει το σύνολο του ποσού που επικαλείται, για την εξόφληση των υποχρεώσεων της ατομικής του επιχείρησης κατά τη διάρκεια των χρήσεων/φορολογικών ετών 2013 – 2017.

Ως προς τον 1Γ ισχυρισμό

Επειδή, στον συγκεκριμένο προβαλλόμενο λόγο ο προσφεύγων επικαλείται γενικώς και αορίστως ότι η μητέρα του προφορικά και άτυπα του είχε χορηγήσει κάποιες εκτάσεις καλλιέργεισης γης (ελαιόδεντρα), για το λόγο αυτό ο ίδιος εισέπραττε τις επιδοτήσεις που λάμβανε η μητέρα του, όπως επίσης ο ίδιος αποκόμιζε τα εισοδήματα από την πώληση ελαιόλαδου που έβγαινε από τις συγκεκριμένες εκτάσεις. Ωστόσο ο προσφεύγων, για τις συγκεκριμένες θέσεις του δεν προσκόμισε κανένα παραστατικό προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Εφόσον ο προσφεύγων επικαλέστηκε άτυπη δωρεά από την μητέρα του, όφειλε να αποδείξει το πραγματικό γεγονός της άτυπης δωρεάς με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο (λ.χ. μεταφορές χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της μητέρας του στους δικούς του ή αναλήψεις μετρητών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της μητέρας του και εν συνεχεία πίστωση των χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους δικούς του σε ημερομηνίες κοντινές με τις πιστώσεις των επιδοτήσεων που λάμβανε η μητέρα του από τον ή που διενεργούνταν πωλήσεις ελαιόλαδου). Συνεπώς, εφόσον το επικαλούμενο γεγονός δεν τεκμηριώνεται, δεν δύναται να συνιστά απόδειξη και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 1Δ ισχυρισμό

Στο συγκεκριμένο προβαλλόμενο λόγο ο προσφεύγων επικαλείται γενικώς και αορίστως ότι ο πατέρας του από την πώληση αγροτεμαχίου κατά το φορολογικό έτος 2014 εισέπραξε τίμημα 23.000,00€, το οποίο χορήγησε στον προσφεύγοντα ως δωρεά. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει μονάχα το με αριθμό/05.06.2014 συμβόλαιο πώλησης του συγκεκριμένου αγροτεμαχίου, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε άλλο παραστατικό που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της δωρεάς που επικαλείται (λ.χ. προσκόμιση της δήλωσης που υπεβλήθηκε από τους δύο αντισυμβαλλόμενους, καθώς η δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωση γ του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., τραπεζικό παραστατικό κατάθεσης ποσού 23.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα του και εν συνεχεία τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς του συγκεκριμένου ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα σε ημερομηνία κοντινή με την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου 05.06.2014 κλπ.). Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024, 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999), ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να

περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012, ΣτΕ 2695/1993).

Επειδή, ο έλεγχος κατέγραψε με επάρκεια και σαφήνεια τις διαπιστώσεις του ή τους λόγους για τους οποίους οδηγήθηκε σε συγκεκριμένα συμπεράσματα, κάνοντας μνεία των συγκεκριμένων στοιχείων στα οποία βασίστηκε για να εξάγει τα συμπεράσματά του. Η παράθεση των εν λόγω διαπιστώσεων /αντίκρουση ισχυρισμών του προσφεύγοντα έγινε με τρόπο διαυγή, χωρίς να χρησιμοποιούνται αόριστοι, χωρίς σαφήνεια ισχυρισμοί, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 12-12-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /12-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Α) Η υπ' αριθ. /12-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

		ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα		1.514,74	106.604,85	105.090,11
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			34.204,73
	Χρεωστικό ποσό	172,46	34.377,19	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			17.102,37	17.102,37
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			7.558,08	7.558,08
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		822,46	59.687,64	58.865,18

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.