



Αθήνα, 27/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1764

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης

επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, και δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 63.040,63 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 31.620,30 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.694,82 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **109.555,72 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος /πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 17.284,63 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 8.642,32 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.515,62 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **28.442,57 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, προέκυψε για την προσφεύγουσα υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 80.003,63 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 99.960,04 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρου για έκπτωση ποσού 19.956,41 ευρώ.

δ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, προέκυψε για την προσφεύγουσα υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 67.851,11 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 109.459,47 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρου για έκπτωση ποσού 41.608,36 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου

ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως Υπηρεσίας.

A. Ως προς της φορολογία εισοδήματος

Σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος προσδιορισμού φόρου εισοδήματος στην προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4, 36 και 64 του ν. 4172/2013, εφαρμοζόμενων των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 5104/2024, κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών της συναλλαγών από 01/01/2018 έως 31/12/2019.

Κατά το διενεργηθέντα μερικό φορολογικό έλεγχο με τις γενικές διατάξεις διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
Περιγραφή εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Καθαρά κέρδη από ατομική άσκηση επαγγέλματος	2.056,08	59.192,36	57.136,28	2.277,04	53.061,14	50.784,10
Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	3,12	12,60	9,48	22,21	48,76	26,55
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013	0,00	85.431,75	85.431,75	0,00	0,00	0,00
Σύνολο εισοδημάτων	2.059,20	144.636,71	142.577,51	2.299,25	53.109,90	50.810,65

Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ως καταλληλότερη μέθοδος για τον εντοπισμό τυχόν μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης θεωρήθηκε η τεχνική ανάλυση της ρευστότητας. Από την εφαρμογή της εν λόγω τεχνικής προσδιορίστηκε φορολογητέο ποσό για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως κάτωθι:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Πηγές κεφαλαίων/εσόδων	311.775,32	719.509,12
Αναλώσεις κεφαλαίων/εσόδων	502.425,25	773.071,51
Διαφορά πηγών - αναλώσεων	-190.649,93	-53.562,39
Φορολογητέο ποσό	190.649,93	53.562,39

Στη συνέχεια, έγινε σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος βάσει δήλωσης, του φορολογητέου εισοδήματος βάσει της έμμεσης τεχνικής της ρευστότητας και του φορολογητέου εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων, προκειμένου να επιλεγεί το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα, όπως προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
2018	2.059,20	190.649,93	192.709,13	142.577,51	144.636,71	192.709,13	190.649,93
2019	2.299,25	53.562,39	55.861,64	50.810,65	53.109,90	55.861,64	53.562,39

Με βάση τα ανωτέρω, από τη σύγκριση των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και των εισοδημάτων που προσδιορίστηκαν με την χρήση της ανάλυσης ρευστότητας, προέκυψε ότι για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως τελικό φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας λαμβάνεται το προσδιορισθέν με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Β. Ως προς το ΦΠΑ

Σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 4 της απόφασης Α.1293/2019 για τη μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο συντελεστή στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση με τη μέθοδο σύγκρισης της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις του μεγαλύτερου συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις της χρήσης σε σχέση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών του ίδιου συντελεστή για τις ελεγχόμενες χρήσεις ως προς τις συνολικές αγορές των χρήσεων αυτών, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ.1242/1998 και ΠΟΛ.1087/2005 και διαπιστώθηκε η μετατόπιση των συντελεστών ΦΠΑ των εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο, όπως απεικονίζονται στους πίνακες της σελίδας 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρισε στις φορολογικές περιόδους 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019 δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 35 του ν. 5144/2024, για τις οποίες είχε εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και προσδιόρισε την καθαρή αξία και το ΦΠΑ των μη εκπιπτόμενων δαπανών ανά τρίμηνο, όπως εμφανίζονται στους πίνακες της σελίδας 10 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. οι υπ' αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019, καθώς και οι υπ' αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αναρμοδιότητα ΚΕΦΟΜΕΠ για την διενέργεια του προκείμενου ελέγχου.
- Μη σύννομη η εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματός της, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και ως εκ τούτου τυγχάνουν ακυρωτέες όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις.

- Πρόδηλη τυπική πλημμέλεια του ενδίκου φορολογικού ελέγχου - Μη νόμιμη και πλημμελής, εν προκειμένω, η εφαρμογή της επιλεγείσης έμμεσης τεχνικής ελέγχου (ανάλυσης ρευστότητας), καθ' ότι η εν λόγω ελεγκτική μέθοδος, όταν πρόκειται για ελεγχόμενα πρόσωπα, τα οποία υποβάλλουν κοινή δήλωση, αυτή διενεργείται υποχρεωτικώς ενιαίως για το οικογενειακό εισόδημα αμφοτέρων προσώπων. Επισημαίνεται εμφατικά ότι δεν ακολουθήθηκε κατά τη διενέργεια του ενδίκου ελέγχου με έμμεσες τεχνικές η ΠΟΛ. 1050/2014. (βλ. και ΔΕΔ 1320/2019).
- Μη νόμιμη η εφαρμογή της μεθόδου της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας (έμμεσης τεχνικής ελέγχου), στην ένδικη περίπτωση.
- Κατ' ιδίαν αντίκρουση των βασικών θέσεων του ελέγχου, αναφορικά με το κεφάλαιο του ελεγκτικού πορίσματος, δια του οποίου απερρίφθη η εκ μέρους της επίκληση άτυπης δωρεάς ποσού 100.000,00 ευρώ από την πεθερά της- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης «προσαυξήσεως περιουσίας» μέρος των καταθέσεων μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της που δικαιολογούνται από την τμηματική κατάθεση του χορηγηθέντος σε αυτή ποσού άτυπης δωρεάς.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αναιτιολόγητης «προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων προερχομένων από νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματά της.
- Σε κάθε περίπτωση, προδήλως εσφαλμένη, άλλως πλημμελής, η εφαρμογή της επιλεγείσας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθ' όσον δεν ελήφθησαν υπόψη πολύ κρίσιμα ζητήματα, που θα οδηγούσαν στο νόμιμο και ρεαλιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, με βάση τα οποία θα αναδιαμορφώνονταν οι σχετικές πίνακες της έκθεσης ελέγχου, όπερ αναπόδραστα οδηγεί στην μεταρρύθμιση ή/και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Εσφαλμένες οι διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά και με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, με βάση τις γενικές διατάξεις – Μεταρρυθμιστές όλες ανεξαιρέτως οι προσβαλλόμενες πράξεις ΦΕ και ΦΠΑ.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 και 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Άρθρο 27 Φορολογικός έλεγχος

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.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4141/2013 με θέμα “Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (ΔΕ.Κ.) Αθηνών και Θεσσαλονίκης και άλλα θέματα του Υπουργείου Οικονομικών”:

«1.α. Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια.

Η Υποδιεύθυνση Γ' και έξι Εποπτείες Ελέγχου, επιπέδου τμήματος, αποσπώνται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών, μετονομάζονται και μεταφέρονται στην υπηρεσία του προηγούμενου εδαφίου, στην οποία συνιστάται μία ακόμη Υποδιεύθυνση και έξι επιπλέον οργανικές μονάδες επιπέδου τμήματος.

Στο Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου μεταφέρονται οι κατωτέρω αρμοδιότητες για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτειας:

αα) Οι αρμοδιότητες που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Α' 211), όπως ισχύει, και της παρ. 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 (Α' 203), όπως ισχύουν. Κατά την έναρξη λειτουργίας του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο των υποθέσεων που προβλέπονται από την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1039/2012 (Β' 342), όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την όμοια απόφαση 1202/2012 (Β' 3007), των υποθέσεων που έχουν ανατεθεί στο ΔΕΚ Αθηνών με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών αριθ. ΔΕΛ Α 1139975 ΕΞ 2012/10.10.2012 (Β' 2756), καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, για τις οποίες δεν προκύπτει το φυσικό πρόσωπο ή των ημεδαπών εταιρειών εκμετάλλευσης ακινήτων, στις οποίες συμμετέχει αλλοδαπή εταιρεία χωρίς να εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο.

ββ) Οι αρμοδιότητες που αφορούν στη βεβαίωση και στην αναγκαστική είσπραξη για τα έσοδα που προέρχονται από ενέργειες του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

β.1. Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου διαρθρώνεται σε δύο (2) Υποδιευθύνσεις, δώδεκα (12) Τμήματα, από τα οποία δύο αυτοτελή και ένα Γραφείο, ως εξής:

αα) Υποδιεύθυνση Ελέγχων Α'

Τμήματα Ελέγχου Α' έως και Ε'

ββ) Υποδιεύθυνση Ελέγχων Β' Τμήματα Ελέγχου ΣΤ' έως και Ι'

γγ) Στον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π υπάγονται, απευθείας:

i. Αυτοτελές Τμήμα Δικαστικού και Νομικής Υποστήριξης, στο οποίο λειτουργεί Γραφείο Βεβαίωσης και Είσπραξης Εσόδων.

ii. Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης.

β.2. Οι αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου κατανέμονται στις οργανικές του μονάδες, ως ακολούθως:

αα) Τμήματα Ελέγχου Α' έως και Ι'. Κάθε Τμήμα Ελέγχου ασκεί όλες τις αρμοδιότητες που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 1 του π.δ. 280/1997 επί των υποθέσεων που ανατίθενται σε αυτό με πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ββ) Αυτοτελές Τμήμα Δικαστικού και Νομικής Υποστήριξης. Το Τμήμα έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του Τμήματος Δικαστικού των Δ.Ο. Υ. Α' τάξεως, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όπως επίσης τις αρμοδιότητες των εδαφίων α' έως και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 2 του π.δ. 280/1997 και τη νομική υποστήριξη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Επίσης, έχει τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του Τμήματος Εσόδων των Δ. Ο. Υ. Α' τάξεως, μετά από τη μεταφορά σε αυτό των αρμοδιοτήτων του Τμήματος «Λογιστικό» των ιδίων Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για τα έσοδα που προέρχονται από τους ελέγχους του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργούνται από την έναρξη της λειτουργίας του και εξής.

Στο Τμήμα λειτουργεί Γραφείο Βεβαίωσης και Είσπραξης Εσόδων, στο οποίο περιέρχονται οι αρμοδιότητες, που περιγράφονται στο αμέσως προηγούμενο εδάφιο της παρούσας περίπτωσης.

γγ) Αυτοτελές Τμήμα Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης.

Το Τμήμα έχει την αρμοδιότητα της διοικητικής και μηχανογραφικής υποστήριξης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

γ. Οι υφιστάμενες, κατά την έναρξη λειτουργίας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκκρεμείς υποθέσεις φορολογουμένων μεγάλου πλούτου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου Αθηνών ολοκληρώνονται από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο οποίο μεταφέρονται οι αρμοδιότητες της υποπαραγράφου α' της παρούσας παραγράφου γι' αυτές, μαζί με το σχετικό αρχείο. Ο έλεγχος των υποθέσεων αυτών θα συνεχιστεί και θα ολοκληρωθεί, χωρίς να απαιτείται η έκδοση νέας εντολής, από τον ίδιο ή τους ίδιους ελεγκτές, στους οποίους έχει ανατεθεί, οι οποίοι μετακινούνται για αυτόν το σκοπό το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ασκείται επίσης η εκπροσώπηση της φορολογικής αρχής στα δικαστήρια για τις υποθέσεις αυτές.

Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εξειδικεύονται περαιτέρω οι αρμοδιότητες, η διαδικασία και ο τρόπος μεταφοράς των υποθέσεων και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή της παρούσας.»

Επειδή στο άρθρο 37 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017 / 10-03-2017 (ΦΕΚ 3968/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζονται τα εξής:

«3. α) Το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟΜ.Ε.Π.) έχει για τους φορολογουμένους μεγάλου πλούτου όλης της Επικράτεια τις αρμοδιότητες που προβλέπονται

στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013 (Α' 81), όπως εκάστοτε ισχύουν. Οι φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου καθορίζονται ή ανακαθορίζονται, με αποφάσεις του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με τις εκάστοτε κείμενες διατάξεις.

5. Οι αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων του, ως ακολούθως: Ι Τμήματα Ελέγχου Α' έως και ΙΑ'

(α) Η διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως εκάστοτε ισχύουν.

(β) Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του έβδομου κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013).»

Επειδή στη με αριθμ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 / 22-07-2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.03.2022) με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» αναφέρονται τα εξής:

Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με 4 αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως.....

Συγκεκριμένα στην περίπτωση 12 ορίζεται ότι, σχετικά με την έκδοση εντολής ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιος για: (α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου/του έτερου ΜΣΣ και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κ.Φ.Ε., όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της ΑΑΔΕ, υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2015 και μετά τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013 (Α' 167), που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν.4172/2013 στο φορολογικό έτος 2018 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ.

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2015 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ. 1033/2014 (Β' 276)

απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα την από έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τα έτη 2022 και 2023 ικανοποιείται η ανωτέρω περίπτωση αα', καθώς η αξία περιουσίας της προσφεύγουσας, του συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτής κατά τον Κ.Φ.Ε., όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της ΑΑΔΕ, υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01/01/2015 και μετά τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό του ενάμισι εκατομμυρίου (1.500.000,00) ευρώ. Με βάση τα ως άνω ορθώς ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε τη με αριθμ. εντολή ελέγχου και συνεπώς ορθώς και αρμοδίως διενεργήθηκε ο έλεγχος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις υπ' αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξεις επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019

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

«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 την αριθμ. πρωτ. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 “Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων”:

«Αποφασίζουμε

Ορίζουμε το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

.....

Άρθρο 9

Παροχή στοιχείων

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. 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/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και το εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις από τρίτους. Ειδικά ως προς τα περιουσιακά στοιχεία των κατηγοριών έργων τέχνης, συλλογών και λοιπών τιμαλφών μπορεί να απαιτηθεί η παροχή στοιχείων μόνο εφόσον η αξία εκάστου υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5000) ευρώ. 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. ...».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1171/4.7.2013** με θέμα “Οδηγίες σχετικά με την παροχή στοιχείων από τους φορολογούμενους κατά τον έλεγχο υποθέσεων φυσικών προσώπων”:

«Με την απόφαση ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, όπως δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ.1136/Β710-5-2013 και ΦΕΚ.1199/Β716-5-2013, καθορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου παράλληλα με τις ισχύουσες διατάξεις περί τακτικού ελέγχου του ΚΦΕ. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.

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

.....

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 της απόφασης ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου η ελεγκτική υπηρεσία, με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ζητεί από τον φορολογούμενο και ο τελευταίος υποχρεούται να παράσχει όποια στοιχεία κρίνονται από την ελεγκτική υπηρεσία απαραίτητα ως προς την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του φορολογουμένου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

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

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο

Τα έντυπα αυτά μπορεί να τροποποιούνται/συμπληρώνονται από τον ελεγκτή ανάλογα με τα δεδομένα του φακέλου κάθε υπόθεσης. Θα επιδίδονται στο φορολογούμενο μαζί με την εντολή ελέγχου ή χωριστά, αλλά οπωσδήποτε με τη συνοδεία επιστολής προς το φορολογούμενο, ο τύπος της οποίας επισυνάπτεται στην παρούσα εγκύκλιο. Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Συγκεκριμένα:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/24.12.2013 με θέμα “Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου”:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67Β του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method).

.....
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων τεχνικών).

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

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

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

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

έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού 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.

5) Ως προς τις δαπάνες που αφορούν δίκτυα κοινής ωφέλειας, σταθερή /κινητή τηλεφωνία, δίδακτρα ιδιωτικών σχολείων - κολλεγίων, ασφάλιστρα ΕΙΧ αυτοκινήτων, δικύκλων, ασφαλιστικά προγράμματα ζωής, υγείας, συνταξιοδότησης, κ.λπ, ασφάλιστρα ακίνητων, κινητών περιουσιακών στοιχείων, σε περίπτωση μη αναγραφής ποσού στο ερωτηματολόγιο, ούτε προσκόμισης στοιχείων που να αποδεικνύουν το ποσό της δαπάνης, θα καλείται ο ελεγχόμενος να συμπληρώσει υπεύθυνη δήλωση και να δηλώσει το ποσό της δαπάνης για κάθε ελεγχόμενο έτος. Ο έλεγχος δύναται να επαληθεύσει τα στοιχεία ή να ζητά αυτά από τις αρμόδιες υπηρεσίες σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

6) Ως προς την δαπάνη μέσω πιστωτικών καρτών, όπως αυτές συμπληρώθηκαν στο Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολές - υποχρεώσεις, ο ελεγχόμενος υποχρεούται να παράσχει στοιχεία που αφορούν την σχετική δαπάνη λόγω της χρήσης πιστωτικών καρτών προσκομίζονται τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δύναται να ζητά τέτοια στοιχεία από τις αρμόδια πιστωτικά ιδρύματα σε όποιες περιπτώσεις κρίνει ότι είναι απαραίτητο.

7) Ο ελεγχόμενος (επιτηδευματίας) θα καλείται να παράσχει στοιχεία σε σχέση με τα υπόλοιπα απαιτήσεων/εισπράξεων, υποχρεώσεων/καταβολών από πωλήσεις, αγορές, δαπάνες (επαγγελματικές προσωπικές) κ.λπ. καθώς και των προκαταβολών έναντι εσόδων επομένου/νων έτους/ων στη λήξη κάθε ελεγχόμενου έτους. Ο έλεγχος δύναται να προβαίνει σε επαληθεύσεις στις περιπτώσεις που αυτό είναι εφικτό.

8) Η συμπλήρωση του πίνακα Η' «Διαθέσιμα Μετρητά » στο έντυπο Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης είναι απαραίτητη. Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν. ...

10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα : Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1050/17.2.2014 με θέμα “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 φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού”:

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

Άρθρο 11

Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

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

Άρθρο 13

Από την δημοσίευση της παρούσας απόφασης κάθε διάταξη της ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013 (ΦΕΚ Β 1136) Α.Υ.Ο. που έρχεται σε αντίθεση με αυτήν παύει να ισχύει. ...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1259/22.12.2014 με θέμα "Παροχή οδηγιών για τον τρόπο εφαρμογής της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων":

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ.1050/17.2.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ , και ε , της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και,
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές ,ομόλογα, repos έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και

- ακίνητα και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης».

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη: - από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, - θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα, αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),

- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) .

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,

- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ' όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ.1270/24.12.2013.

Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 5104/2024 “Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες”:

«1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση.

5. Αν ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.»

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ άλλων τον ισχυρισμό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και επίσης ως προς την εφαρμογή των έμμεσων προβάλλει τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ουδέποτε της κοινοποιήθηκε το έντυπο με τίτλο «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης – Μεταβολές - Υποχρεώσεις», με αποτέλεσμα το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να έχει αποστερήσει από αυτήν τη δυνατότητα να παράσχει κρίσιμες πληροφορίες, προτού μάλιστα επιλέξει και την προσφορότερη έμμεση τεχνική. Η ΠΟΛ.1171/4.7.2013, άλλωστε, δεν είναι απλώς μια ερμηνευτική εγκύκλιος, αλλά οδηγία-πλαίσιο για την ορθή εφαρμογή του ΚΦΔ ως προς τις έμμεσες μεθόδους. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα αναφέρει ότι η παράλειψη της προηγούμενης τήρησης της σχετικής διαδικασίας πλήττει την εγκυρότητα και την πληρότητα της αιτιολογίας των ελεγκτικών πορισμάτων και των ερειδόμενων επ'αυτών καταλογιστικών πράξεων και συμπαρασύρει το σύνολο της προκείμενης ελεγκτικής διαδικασίας σε πλήρη ακύρωση, λόγω τυπικής πλημμέλειας, καθότι, ως έχει κριθεί από σχετικές αποφάσεις της ΔΕΔ, η φορολογική αρχή οφείλει να αιτιολογήσει το γιατί κατέφυγε σε έμμεσο προσδιορισμό, ιδίως στην περίπτωση που κριθεί η πλήρωση της προϋπόθεσης της μη κάλυψης των δαπανών διαβίωσης, ως εν προκειμένω, κάτι που καθίσταται ανέφικτο, εάν προηγουμένως δεν ληφθούν υπόψιν τα (εκουσίως δηλωθέντα) στοιχεία από τον εκάστοτε φορολογούμενο, τα οποία χρησιμεύουν ως (πρώτιστη) πηγή πληροφόρησης. Τούτων, λοιπόν, έπεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει, κατ' αναπόδραστη νομική αναγκαιότητα, να ακυρωθούν, λόγω της παράλειψης εκ μέρους της

ελεγκτικής αρχής της (υποχρεωτικής, κατά νόμον) κοινοποίησης του προαναφερόμενου ερωτηματολογίου

Επειδή, επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή ισχυρίζεται ότι είχε την ευχέρεια, τη ρευστότητα και την αντικειμενική δυνατότητα να αιτιολογήσει πλήρως, με βάση τα διαχρονικώς δηλωθέντα και φορολογηθέντα νόμιμα εισοδήματά της την ύπαρξη εις χείρας της μετρητών, που αιτιολογούν τις φερόμενες ως εντοπισθείσες αναιτιολόγητες καταθέσεις μετρητών με βάση τις γενικές διατάξεις και αφ' ετέρου μειώνουν τις διαφορές στους αντίστοιχους πίνακες με βάση την επιλεγείσα μέθοδο της ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής έμμεσων τεχνικών, καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματός δεν καλύπτει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, ενώ επίσης για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε και προσάυξηση περιουσίας (σελ. 39-41 οικείας έκθεσης ελέγχου). Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 28 του ΚΦΕ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κατά την εφαρμογή των έμμεσων λόγω μη κοινοποίησης των σχετικών εντύπων με τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία και του ερωτηματολογίου και της παραβίασης του δικαιώματός της να θέσει υπόψη του ελέγχου την δυνατότητα από την πλευρά της για κατοχή μετρητών, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και την από έκθεση απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης» κατά παρέκκλιση των ανωτέρω οδηγιών και αποφάσεων. Περαιτέρω, και παρά το γεγονός της μη αποστολής των ανωτέρω εντύπων, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν καταγράφεται σχετική ελεγκτική επαλήθευση ώστε να προσδιορισθεί από την ελεγκτική αρχή η δυνατότητα ή μη ύπαρξης διαθέσιμων μετρητών για την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης του εντύπου «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης - μεταβολών - υποχρεώσεων» για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, γίνεται δεκτός ως νόμω βάσιμος και οι προσβαλλόμενες με αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή, μετά τα ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την υπό κρίση προσφυγή λόγων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 1 και 2 του ν. 5104/2024:

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

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

- α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, μέχρι την παραλαβή τους και για ένα (1) έτος από αυτήν και μόνο για το ζήτημα, στο οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών,
- γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή σε περίπτωση μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, έχουν εφαρμογή οι ως άνω συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 37 παρ. 2, και 72 παρ. 6 του ΚΦΔ καθώς και τα αναφερόμενα στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. περί έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Ως προς τις υπ' αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσβάλλει τις με αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, χωρίς ωστόσο να προβάλλει κάποιον ειδικό ισχυρισμό για αυτές, παρά αορίστως ζητάει τη μεταρρύθμισή τους.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθμ. προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και συγκεκριμένα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., φορολογικών ετών 2018 και 2019, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.
- Την απόρριψη αυτής και τη επικύρωση των υπ' αριθμ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	339.678,82	339.678,82	339.678,82	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	311.642,00	302.646,02	302.646,02	8.995,98
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	30.926,34	48.890,88	48.890,88	17.964,54
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	130.886,38	128.894,51	128.894,51	1.991,87
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	99.960,04	80.003,63	80.003,63	19.956,41
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	99.960,04	80.003,63	80.003,63	19.956,41
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.)

Β) Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΠΑ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	409.540,36	409.540,36	409.540,36	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	316.649,79	305.252,24	305.252,24	11.397,55
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	31.169,83	50.602,57	50.602,57	19.432,74
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	140.629,30	118.453,68	118.453,68	22.175,62
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	109.459,47	67.851,11	67.851,11	41.608,36
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΚΦΔ				

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	109.459,47	67.851,11	67.851,11	41.608,36
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.