ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312349
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 22 / 10 / 2025

Αριθμός απόφασης: 4384

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
   α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
   β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
   γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
   δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).
2. Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά της με αριθ. ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ. .....αρχική εντολή όπως τροποποιήθηκε με την με αριθ. .....εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, χρήσεων 2020, 2021. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό .....τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2020, την οποία υπέβαλε ο προσφεύγων και στην οποία δήλωσε, δαπάνη ποσού 400.000,00€, στον κωδικό 743 (του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2020) και αφορούσε στη συμμετοχή του σε αφανή εταιρεία, επικαλούμενος ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ποσού 426.000,00 €, η οποία καταχωρήθηκε στον κωδικό 787 (του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2020).
Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ. .....γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσω συστημένης επιστολής (με αριθ. συστημένου RE.....GR).
Η σχετική αρχική εντολή ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .....Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. Κατόπιν της τροποποίησης της αρχικής εντολής, συντάχθηκε και απεστάλη στον προσφεύγοντα ταχυδρομικά, με συστημένη επιστολή (αριθ. συστημένου RE.....GR), η με αριθμό πρωτοκόλλου .....Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), με την οποία του ζητήθηκε η προσκόμιση των δικαιολογητικών για τα ποσά που καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2020 και 2021, καθώς και Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου για όλα τα φορολογικά έτη έως και το φορολογικό έτος 2021. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην Πρόσκληση της φορολογικής αρχής, και με το με αριθμό πρωτοκόλλου .....υπόμνημά του προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία.
Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων και σχετικά με τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του ποσά δανείων για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2006, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύονται τα ως άνω καταχωρηθέντα ποσά στον κωδικό «781» των αντίστοιχων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου τα ποσά αυτά δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο και κατέληξε ότι το ποσό που δύναται να επικαλεσθεί ο προσφεύγων για ανάλωση διαμορφώνεται σε 240.851,72 € (το οποίο αναλύεται σε 72.852,70 € διαθέσιμο ατομικό κεφάλαιο προηγούμενων ετών πλέον 167.999,02 € διαθέσιμο ατομικό κεφάλαιο προηγούμενων ετών της συζύγου).
Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και στην ηλεκτρονική κοινοποίηση του με αριθ. .....σχετικού Σημειώματος διαπιστώσεων μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. .....αίτημά του, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του και καθώς ο έλεγχος έκρινε κι αξιολόγησε αυτούς όπως αναλυτικά αναφέρει η από .....σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 70 – 91), προέβη στην έκδοση:
- Της με αριθ. ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (Ως άρθ. 85 του ΚΦΔ) Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου 80.149,86 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 40.074,93 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15.734,47€, ήτοι συνολικό ποσό **135.959,26 €.**

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

- Πλημμέλειες στην διαδικασία του ελέγχου.
- Η διενέργεια ελέγχου «πόθεν έσχες» δεν αποτελεί φορολογική αρμοδιότητα της ΑΑΔΕ αλλά ειδικής υπηρεσίας.
- Στον προσκομισθέντα Πίνακα ανάλωσης εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή αριθμητικά δεδομένα λήψης δανείων. Η δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στο έτος 2020 ποσού 426.000,00 € καθώς έγινε αποδεκτή από το σύστημα «TAXIS» σημαίνει ότι το εν λόγω ποσό έχει τεκμηριωθεί επαρκώς.
- Ο εν λόγω έλεγχος αφορά το ίδιο νομικό ζήτημα, ήτοι την σύσταση εταιρείας ....., όπου για τον ....., έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου κι έχουν εκδοθεί και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2020 και αφορούν το κεφάλαιο σύστασης της εταιρείας.
- Παραβίαση των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας, της προστασίας του Διοικούμενου, της διοικητικής ασφάλειας, της χρηστής διοίκησης και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 27** του **ΚΦΔ,** ορίζεται ότι:
«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. [.....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28** του **ΚΦΔ,** ορίζεται ότι:
«Άρθρο 28 -Διάρκεια ελέγχου
1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 33** του **ΚΦΔ,** ορίζεται ότι:
«Άρθρο 33 - Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου
1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την

κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.
2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.
3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2** του **άρθρου 84** του **ΚΦΔ,** ορίζεται ότι:
«Άρθρο 84 - Μεταβατικές διατάξεις
2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5** του **άρθρου 10** του **ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ.),** ορίζεται ότι:
«5.Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5** του **ΚΦΔ,** ορίζεται ότι:
«Άρθρο 5 - Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση
1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.
2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.
3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του πρώτου εδαφίου, εφόσον κατά τον χρόνο της κοινοποίησης δεν είχε γνωστοποιηθεί στη Φορολογική Διοίκηση ο διορισμός νέου νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου. Η ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων ή εγγράφων που εκδίδονται στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων των άρθρων 47β, 47γ και 47δ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή στο πλαίσιο των ειδικών καθεστώτων άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πραγματοποιείται: είτε α) με ανάρτησή τους στον λογαριασμό του υποκείμενου στον φόρο ή του μεσάζοντα, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία συνοδεύει ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, είτε β) με μόνη την αποστολή αυτών στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί:
α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή
β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **Α.1076/2024** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα *«Καθορισμός των προϋποθέσεων, της διαδικασίας και κάθε άλλου ειδικότερου θέματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 (Α' 58) για την ψηφιακή κοινοποίηση πράξεων, αποφάσεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση»*, ορίζεται ότι:
«Άρθρο 1 - Πεδίο Εφαρμογής
Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα, κατά το άρθρο 5 του ΚΦΔ, πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμου και του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, των λοιπών πράξεων και εγγράφων που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως των εκθέσεων ελέγχου, των ειδικών εκθέσεων ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, της εντολής ελέγχου, των αιτημάτων των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, της πράξης επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ, του άρθρου 7 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ) και της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν. 4978/2022 (ΚΕΔΕ), των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και λοιπών πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ. Στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται οι διατάξεις της υπό στοιχεία Α.1068/2024 (Β' 2534) απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία καθορίζονται οι λοιποί τρόποι κοινοποίησης των πράξεων, αποφάσεων ή εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης.
[.....]
Άρθρο 3 - Διαδικασία ψηφιακής κοινοποίησης
1. Η ψηφιακή κοινοποίηση των πράξεων ή αποφάσεων ή εγγράφων ή ατομικών ειδοποιήσεων, που φέρουν ηλεκτρονική υπογραφή ή έχουν μορφή σαρωμένου (σκαναρισμένου) εγγράφου, με τα κατά νόμο συγκοινοποιούμενα, του άρθρου 1 συντελείται με την ανάρτησή τους:
α) Εάν αφορούν φυσικό πρόσωπο στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και
β) εάν αφορούν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα [.....]
2. Οι πράξεις, οι αποφάσεις, τα έγγραφα και οι ατομικές ειδοποιήσεις του άρθρου 1, θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών α) από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό των προσώπων της παρ. 1 του παρόντος, στα οποία αφορά η κοινοποίηση, στην ψηφιακή πύλη myAADE στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. ή στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» και την ηλεκτρονική ειδοποίησή τους στις δηλωθείσες από τα ως άνω πρόσωπα διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, της προθεσμίας αυτής αρχομένης από οποιαδήποτε ενέργεια (ανάρτηση ή ηλεκτρονική ειδοποίηση) λάβει χώρα τελευταία, εφόσον δεν προκύπτει

προγενέστερος χρόνος παραλαβής της κοινοποιούμενης πράξης ή του εγγράφου ή β) από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε περίπτωση που το πρόσωπο που αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.
3. [.....]
Άρθρο 4 - Πιστοποιητικό Παραλαβής - Στοιχεία Ηλεκτρονικής Κοινοποίησης
Με την παραλαβή από τον φορολογούμενο στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. της κοινοποιούμενης πράξης, ή απόφασης ή ατομικής ειδοποίησης ή εγγράφου του άρθρου 1, διατίθεται από το σύστημα ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής, που φέρει μοναδικό αριθμό και περιλαμβάνει υποχρεωτικά τον Αριθμό Φορολογικό Μητρώου του φορολογούμενου, το είδος, τον αριθμό, την ημερομηνία και το όργανο έκδοσης της πράξης, της απόφασης, της ατομικής ειδοποίησης ή του εγγράφου του άρθρου 1 και των συγκοινοποιούμενων, την ημερομηνία και την ώρα παραλαβής στην ψηφιακή πύλη myAADE στην εφαρμογή «Μητρώο και Επικοινωνία-Τα Μηνύματά μου» ή στην οικεία ψηφιακή εφαρμογή για τις πράξεις που εκδίδονται κεντρικά ή σε οποιοδήποτε υποδειχθέν από την ηλεκτρονική ειδοποίηση σημείο του δικτυακού τόπου της Α.Α.Δ.Ε. καθώς και τα ηλεκτρονικά ίχνη ανάρτησης.
Το ψηφιακό πιστοποιητικό παραλαβής καταχωρίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και είναι διαθέσιμο σε κάθε περίπτωση που τυχόν απαιτηθεί. [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30** του **Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι :
«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.» .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32** του **Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι :
«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:
...
β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34** του **Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι :
«2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:
α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, «τη σύζυγο του» και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.
β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.
γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος ....
ε) Δάνεια...
στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών ....
ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.
Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β`, γ`, δ`, ε` και στ` της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.
Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.
Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000)ευρώ για κάθε σύζυγο.
Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α` 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.
Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11...»

Επειδή, στο με αριθ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015** έγγραφο με θέμα *«Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγουμένων ετών και προσαύξησης περιουσίας»* **αναφέρεται ότι:**
«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών
1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015). [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση της ΓΓΔΕ **ΠΟΛ 1076/2015** διευκρινίζονται τα εξής:

Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. [.....]

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.
Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή αναγνωρίζονται εφόσον έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση.
Στην περίπτωση που αγορά περιουσιακού στοιχείου (όπως π.χ. αυτοκινήτου) γίνει στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τότε στον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. [...]
β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.
γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.
δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή. [.....]
ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. [...]
στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.
ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.
Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β΄, γ΄, δ΄, ε΄, και στ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.
Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).
Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. **Ε.2137/2019** με θέμα «*Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος*», ορίζονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων, (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου) για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή.

Αν τα έτη στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση είναι παραγεγραμμένα, και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών). Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά, ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο.

*3. **Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγουμένων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξή/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο.** Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης. [.....]»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρο 76 του ΚΦΔ,** ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 77 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε και στο ανωτέρω ιστορικό, βάσει της υπ' αριθ. .....αρχικής εντολής όπως τροποποιήθηκε με την με αριθ. .....εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2020, 2021. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε συνεπεία της με αριθμό .....τροποποιητικής Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του Φορολογικού Έτους 2020, την οποία υπέβαλε ο προσφεύγων και στην οποία δήλωσε, δαπάνη ποσού 400.000,00€, στον κωδικό 743 (του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2020) και αφορούσε στη συμμετοχή του σε αφανή εταιρεία, επικαλούμενος ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ποσού 426.000,00 €, η οποία καταχωρήθηκε στον κωδικό 787 (του εντύπου Ε1 του φορολογικού έτους 2020).

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε η με αριθ. πρωτ. .....γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι και την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσω συστημένης επιστολής (με αριθ. συστημένου RE.....GR).

Η σχετική αρχική εντολή ελέγχου, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .....Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. Κατόπιν της τροποποίησης της αρχικής εντολής, συντάχθηκε και απεστάλη στον προσφεύγοντα ταχυδρομικά, με συστημένη επιστολή (αριθ. συστημένου RE.....GR), η με αριθμό πρωτοκόλλου .....Πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), με την οποία του ζητήθηκε η προσκόμιση των δικαιολογητικών για τα ποσά που καταχώρησε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2020 και 2021, καθώς και Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου για όλα τα φορολογικά έτη έως και το φορολογικό έτος 2021. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στην Πρόσκληση της φορολογικής αρχής, και με το με αριθμό πρωτοκόλλου .....υπόμνημά του προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία.

Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων και σχετικά με τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης, ο έλεγχος παρατήρησε τα εξής:

- Στο οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003), ο προσφεύγων καταχώρησε το ποσό των 125.715,00 € των στον κωδικό «781» (ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος, δάνεια, δωρεές κλπ) ενώ στον πληροφοριακό κωδ. 069 (Συνολικό ποσό δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2003 και μετά) δηλώθηκε το ποσό των 176.000,00 €.
- Στο οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004), ο προσφεύγων καταχώρησε το ποσό των 41.000,00 € στον κωδικό «781».
- Στο οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006), ο προσφεύγων καταχώρησε το ποσό των 202.827,24 € στον κωδικό «781» (σημείωση: το ποσό αυτό έχει ισόποσα καταχωρηθεί και στον κωδ. 069 (συνολικό ποσό δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2003 και μετά) της δήλωσης εισοδήματος. Άρα δεν μπορεί να υπολογίζεται ως εισόδημα, σε κάθε φορολογικό έτος, από την εκταμίευση του δανείου και μετά. Επίσης από την περιγραφή του κωδικού «069», ο οποίος είναι απλά πληροφοριακός, δίνεται η πληροφορία ότι το δάνειο έχει συναφθεί/εκταμιευθεί το 2003).
- Στο οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007), ο προσφεύγων καταχώρησε το ποσό των 202.827,24 € στον κωδικό 781 (σημείωση: το ποσό αυτό έχει ισόποσα καταχωρηθεί και στον κωδ. «069» (συνολικό ποσό δανείων που συνάφθηκαν από 1/1/2003 και μετά) της δήλωσης εισοδήματος. Άρα δεν μπορεί να υπολογίζεται ως εισόδημα, σε κάθε φορολογικό έτος, από την εκταμίευση του δανείου και μετά. Επίσης από την περιγραφή του κωδικού «069», ο οποίος είναι απλά πληροφοριακός, μας δίνεται η πληροφορία ότι το δάνειο έχει συναφθεί/εκταμιευθεί το 2003).

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι τα ως άνω καταχωρηθέντα ποσά στον κωδικό «781» των αντίστοιχων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου τα ποσά αυτά δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο και κατέληξε ότι το ποσό που δύναται να επικαλεσθεί ο προσφεύγων για ανάλωση διαμορφώνεται σε 240.851,72 € (το οποίο αναλύεται σε 72.852,70 € διαθέσιμο ατομικό κεφάλαιο προηγούμενων ετών πλέον 167.999,02 € διαθέσιμο ατομικό κεφάλαιο προηγούμενων ετών της συζύγου).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και στην ηλεκτρονική κοινοποίηση του με αριθ. .....σχετικού Σημειώματος διαπιστώσεων μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς του φόρου. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. .....αίτημά του, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς του και τις αντιρρήσεις του. Ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης τους όπως αναφέρεται στην από .....σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 70 – 91), δεν τους έκανε δεκτούς και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται κατά βάση:
- Πλημμέλειες στην διαδικασία του ελέγχου όπως: μη νόμιμη κοινοποίηση των εγγράφων του ελέγχου, μη τήρηση της προβλεπόμενης διάρκειας του ελέγχου (πέραν του έτους) και του προβλεπόμενου χρόνου κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, πολλαπλή μη συναφής έκδοση προσκλήσεων και προσβολή του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
- Η διενέργεια ελέγχου «πόθεν έσχες» δεν αποτελεί φορολογική αρμοδιότητα της ΑΑΔΕ αλλά ειδικής υπηρεσίας. Η αιτία διενέργειας ελέγχου λόγω υποβολής σχετικής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, αντίκειται στο αντικείμενο ελέγχου που προσδιορίζει η εντολή «Έλεγχος Πόθεν Έσχες σχετικά με την συμμετοχή ελεγχόμενου σε σύσταση επιχειρήσεων».
- Στον προσκομισθέντα Πίνακα ανάλωσης εσφαλμένα δεν ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή αριθμητικά δεδομένα λήψης δανείων ως εξής:
α) Οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003) δηλωθέν ποσό στον κωδ. «781» ύψους 125.715,00 €,
β) Οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004) δηλωθέν ποσό στον κωδ. «781» ύψους 41.000,00 €,
γ) Οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005) δηλωθέν ποσό στον κωδ. «781» ύψους 202.827,24 €,
δ) Οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) δηλωθέν ποσό στον κωδ. «781» ύψους 202.827,24 €.
- Ο εν λόγω έλεγχος αφορά το ίδιο νομικό ζήτημα, ήτοι την σύσταση εταιρείας ....., όπου για τον ....., έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου κι έχουν εκδοθεί και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2020 και αφορούν το κεφάλαιο σύστασης της εταιρείας.
- Η δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών στο έτος 2020 ποσού 426.000,00 € καθώς έγινε αποδεκτή από το σύστημα «TAXIS» σημαίνει ότι το εν λόγω ποσό έχει τεκμηριωθεί επαρκώς.
- Παραβίαση των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας, της προστασίας του Διοικούμενου, της διοικητικής ασφάλειας, της χρηστής διοίκησης και της φορολογικής ισότητας. Αναντιστοιχία της φορολογικής επιβάρυνσης με την φοροδοτική ικανότητα του Διοικούμενου.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα και σύμφωνα με τις ως άνω προπαρατεθείσες διατάξεις, αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης, σημειώνονται τα εξής:
- Κατά τον υπό κρίση έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της εντολής ελέγχου που εκδόθηκε την ....., τηρηθήκαν όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις του ΚΦΔ και του ΚΦΕ και εντός του χρόνου που ορίζουν αυτές, ενώ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου, επικαλούμενος τις μη ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του νέου ΚΦΔ ν.5104/2024, απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Τέλος σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι οι προθεσμίες του άρθρου 28 του ΚΦΔ (άρθρου 33 του νέου ΚΦΔ) είναι ενδεικτικές και όχι αποκλειστικές για την φορολογική Διοίκηση,
- Το κεφάλαιο που καταβάλλεται για συμμετοχή σε επιχείρηση αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ, και ο τρόπος απόκτησης αυτών στην περίπτωση που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.
- Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο υπό κρίση έλεγχος αφορά το ίδιο νομικό ζήτημα με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον ....., σχετικά με το κεφάλαιο σύστασης της εταιρείας ....., σημειώνεται ότι ο κάθε έλεγχος είναι διακριτός, με διαφορετικά

πραγματικά δεδομένα και στην υπό κρίση περίπτωση ερευνάται το δηλωθέν ποσό προς ανάλωση που έχει δηλώσει ο προσφεύγων στον κωδικό «781» της οικείας δήλωσης.
- Σχετικά με τα δηλωθέντα ποσά δανείων στον κωδικό «781» των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2003, 2004, 2005 και 2006, ορθά δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό του διαθέσιμου κεφαλαίου προς ανάλωση, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η λήψη των εν λόγω δανείων. Ως εκ τούτου λόγω της μεταβολής (μείωσης) από τον έλεγχο, του ποσού της διαθέσιμης ανάλωσης κεφαλαίου (κωδ. 787), από 426.600,00 € σε 240.851,72 €, ήτοι μείωση ποσού 185.748,28€, διενεργήθηκε από τον έλεγχο, νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2020, χωρίς να μεταβληθεί κανένα άλλο στοιχείο της δήλωσης, από την οποία προσδιορίστηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών (τεκμαρτό εισόδημα) ποσού 185.213,68€. Το ποσό αυτό, προσαύξησε ισόποσα το δηλωθέν (φορολογητέο) εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίας, διαμορφώνοντας το σε 207.469,66€ (από 22.255,98 €).
- Τέλος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το δηλωθέν διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση έγινε δεκτό από το σύστημα «TAXIS» κατά την εκκαθάριση της δήλωσής και εσφαλμένα δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς η ολοκλήρωση της υποβολής των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και η έκδοση των πράξεων διοικητικού προσδιορισμού του φόρου με την εκκαθάριση αυτών από το σύστημα «TAXIS», δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να πραγματοποιηθεί από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, φορολογικός έλεγχος επί των δεδομένων που έχουν καταχωρηθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από .....έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, και καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο το οποίο να ανατρέπει τα αποτελέσματα του ελέγχου, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., και την **επικύρωση** της με αριθ. ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Φορολογικό έτος 2020

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου	80.149,86

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας άρθρο 58 ΚΦΔ (54 του νέου ΚΦΔ)	40.074,93
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.734,47
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	**135.959,26**

(ως η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020)

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

Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.