



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20.04.2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 1645

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

**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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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 υπ' αριθ. ΔΕΔ 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 πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης της, με έδρα στη, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και εξαφάνιση άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- i. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 16.361,07 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 8.180,54 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.300,95 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **26.842,56 ευρώ**.
- ii. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 24.916,59 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 12.458,30 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **37.374,88 ευρώ**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς δεν εντοπίστηκαν στους λογαριασμούς της ποσά αγνώστου προελεύσεως ούτε διαπιστώθηκε η οποιαδήποτε πλημμέλεια κατά την τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της. Σε καμία περίπτωση δεν πληρούται η προϋπόθεση του νόμου όταν υπάρχει χαμηλό περιθώριο μικτού κέρδους. Το τυχαίο γεγονός της μη κάλυψης των δαπανών ενός έτους είναι απόλυτα συνυφασμένο με την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας, το οποίο δεν έχει εξασφαλισμένους και σταθερούς πόρους. Εν προκειμένω οι δαπάνες της χρήσης καλύφθηκαν εν μέρει από εισοδήματα προηγούμενων ετών, πράγμα απολύτως νόμιμο και δικαιολογημένο, με βάση τα εισοδήματα των ελεγχθέντων ετών, όπως προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της, άλλωστε η διάταξη δεν διευκρινίζει ότι θα πρέπει να καλύπτονται από το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος εντός του ελεγχόμενου έτους εισοδήματος, συνεπώς μπορεί να γίνει χρήση εισοδήματος προηγούμενων ετών.
2. Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου. Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος δεν ανταποκρίνεται στο βάρος της απόδειξης. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή και ειδική αιτιολογία για την κρίση του ότι

πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 που ΚΦΕ για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων. Τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα δεν υφίστανται στην πραγματικότητα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«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 υπο λογισμό 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.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει

διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ορίζονται τα εξής:

«Μέθοδος προσδιορισμού «εσόδων»

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 (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α` 206) ιδίως 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 Κ.Φ.Δ., ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή

δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή

ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή

στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.

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 τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ορίζονται τα εξής:

«Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. **A.1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά»:

«Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. ...

Άρθρο 5 Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους

Επαληθεύεται σε εμπορικές και μεταποιητικές επιχειρήσεις, όπου αυτό είναι εφικτό, ο επιτυγχανόμενος συντελεστής μικτού κέρδους, βάσει παραστατικών αγορών και πωλήσεων, και διερευνάται τυχόν απόκλιση από έτος σε έτος.

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.»

Επειδή, με την αριθ. **ΠΟΛ.1050/25.02.2014** Εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως τροποποιήθηκε με την **ΠΟΛ. 1094/2014** και ισχύει, 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 φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού», ορίζονται τα εξής:

«**Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.**

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β , γ και ε της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

.....

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.2238/94 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4172/2013 , ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του Ν. 4172/13, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

.....

Άρθρο 4 Επιλογή υποθέσεων.

Η επιλογή των υποθέσεων στις οποίες θα εφαρμοστούν οι τεχνικές ελέγχου μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013).

Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

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

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

Άρθρο 6

Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

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

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρουβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτέλεσμα από τις τεχνικές ελέγχου.

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

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

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

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

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 .

Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.

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

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

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

Επειδή, περαιτέρω με την Ε.2015/31.01.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ως κάτωθι:

«Με την παρούσα εγκύκλιο σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ.

έ της παρ.1 του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

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

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

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

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

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

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

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση

που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«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 του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, & ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2019-31.12.2020, βάσει του άρθρου 26 του ΚΦΔ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014, με κύρια δραστηριότητα το Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθ. πρωτ. πρόσκληση για παροχή στοιχείων, με την οποία ζητούνταν η προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων της επιχείρησης για την ως άνω περίοδο, καθώς και τις τραπεζικές εξοφλήσεις για όλα τα στοιχεία με αξία άνω των 500,00 ευρώ. Επίσης, απεστάλη ηλεκτρονικά και η υπ' αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Λόγω μη προσκόμισης της προσφεύγουσας και για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου ηλεκτρονικά την υπ' αριθ. πρωτ. πρόσκληση και την υπ' αριθ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις βάσει του άρθρου 23 του ν.5104/2024, ωστόσο ανταποκρίθηκε εν τέλει θέτοντας στη διάθεση του ελέγχου, όλα τα ζητηθέντα για να πραγματοποιηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση παρουσιάζει συνεχείς

ζημιές από το φορολογικό έτος 2013, κατά τα ελεγχόμενα έτη έως και το φορολογικό έτος 2021, για οκτώ συνεχόμενα έτη.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, ως εκ τούτου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, από κοινού με τον Υποδιευθυντή και τον Προϊστάμενο Τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που έφερε την εντολή ελέγχου, εξέδωσε την υπ' αριθ. Απόφαση για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής Ανάλυσης ρευστότητας (άρθρο 32§1 περ. β' ν.5104/2024 (ΚΦΔ)), καθώς πληρείται η προϋπόθεση της μη κάλυψης των δαπανών διαβίωσης (άρθρο 28§2 ν.4172/2013 ΚΦΕ) και η προϋπόθεση του άρθρου 28§1α) ν.4172/2013 ΚΦΕ για το σύνολο της ελεγχόμενης περιόδου 01.01.2019-31.12.2020 και ταυτόχρονα κρίθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος, βάσει της από 21.08.2025 εισήγησης του ελεγκτή υπαλλήλου. Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 η προσφεύγουσα έχει δηλώσει στον κωδικό 050, δηλαδή κάθε είδους προσωπική δαπάνη ποσό 19.413,18€. Το συγκεκριμένο ποσό επαληθεύεται και από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, το οποίο παρέχει πληροφορίες στις ελεγκτικές αρχές για τις δαπάνες αγοράς αγαθών & παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Όμως, το δηλωθέν εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. Έτους 2019 ποσού 3.420,28€, δε δύναται να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και τίθεται θέμα κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης σύμφωνα με το άρθρο 28§2 ν.4172/2013 ΚΦΕ. και

β) στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 έχει δηλώσει στον κωδικό 050, δηλαδή κάθε είδους προσωπική δαπάνη ποσό 16.977,49€. Το συγκεκριμένο ποσό επαληθεύεται και από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, το οποίο παρέχει πληροφορίες στις ελεγκτικές αρχές για τις δαπάνες αγοράς αγαθών & παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής. Όμως, το δηλωθέν εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. Έτους 2019 ποσού 3.437,28€, δε δύναται να καλύψει τις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης και τίθεται θέμα κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης σύμφωνα με το άρθρο 28§2 ν.4172/2013 ΚΦΕ.

Ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε νόμιμα στην προσφεύγουσα το με αριθ. 25548/2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, επί του οποίου δεν ανταποκρίθηκε η προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης, κατά την εφαρμογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας τα αποτελέσματα του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

- I. για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01.01.19-31.12.19, προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 49.579,00 ευρώ η οποία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1050/2014, θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1050/2014, ο έλεγχος καταλογίζει την διαφορά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν.4172/13 (ΚΦΕ).
- II. για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01.01.20-31.12.20, προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους 75.504,81 ευρώ η οποία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1050/2014, θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1050/2014, ο έλεγχος καταλογίζει την διαφορά σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν.4172/13 (ΚΦΕ).

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαμορφώθηκαν ως κάτωθι:

Για την φορολογική περίοδο από 01.01.2019 – 31.12.2019

«Α. Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων (δήλωσης)

Με την αριθμό υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώθηκε συνολικό φορολογητέο εισόδημα, για την κρινόμενη περίοδο €3.420,28.

Β. Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (ελέγχου)

Τα αποτελέσματα του ελεγχόμενου, από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων που έγιναν ανωτέρω, διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	0119-1219 Δήλωσης	0119-1219 Ελέγχου με Γενικές Διατάξεις
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ		
α. Εμπορική δραστηριότητα	318.548,16	318.548,16
Κόστος πωληθέντων εμπορική δραστηριότητας	298.356,20	298.356,20
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	20.191,96	20.191,96
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ		
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	40.993,61	40.993,61
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ –ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	-23.801,65	-23.801,65
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	427,52	427,52
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ	-24.229,17	-24.229,17
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΣΟΔΑ		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΣΟΔΑ		
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	-24.229,17	-24.229,17
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	6.990,00	6.990,00
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ (ΖΗΜΙΑ)	-17.239,17	-17.239,17

Το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης, βάσει των γενικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/13) και λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων που έγιναν ανωτέρω, προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	3.420,00	3.420,00
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,28	0,28
ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ	-17.239,17	-17.239,17
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.420,28	3.420,28

Γ. Φορολογητέο εισόδημα βάσει της έμμεσης τεχνικής της Ανάλυσης της Ρευστότητας (ελέγχου)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, στην προκειμένη περίπτωση με την εφαρμογή της μεθόδου της Ανάλυσης Ρευστότητας του φορολογούμενου, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε με την εφαρμογή της τεχνικής, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος της φορολογουμένης.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ)		ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΟΤΗΤΑΣ ΦΟΡ.ΕΤΟΥΣ 2019)		ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ)
€ 3.420,28	+	€ 49.579,00	=	€ 52.999,28

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη, τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη, τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και από τρίτους, καθώς και τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/2014, προσδιορίζει το τελικό φορολογητέο εισόδημα, συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου από όλες τις πηγές, με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές, με την εφαρμοζόμενη τεχνική ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, λαμβάνεται το μεγαλύτερο μεταξύ των δύο.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ) (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ) (Β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ) (Γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΙΣΤΟ ΜΕΤΑΞΥ Α,Β,Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2019	€ 3.420,28	€ 3.420,28	€ 52.999,28	€ 52.999,28	€ 49.579,00

Το συνολικό φορολογητέο εισόδημα για την κρινόμενη περίοδο αναλύεται ως κάτωθι:

(ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ)	Φορολογικό έτος 2019
Εισόδημα από ακίνητα	3.420,28
Επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 ν.4172/13)	49.579,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	52.999,28

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 ν.4172/13 (ΚΦΕ), το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Για τις διαφορές του φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτουν βάσει ελέγχου εκδίδεται οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2019, με την επιβολή των προστίμων όπως προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 Ν.5104/2024, όπου απαιτούνται.».

Για την φορολογική περίοδο από 01.01.2020 – 31.12.2020

Α. Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων (δήλωσης)

Με την αριθμό υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δηλώθηκε συνολικό εισόδημα, για την κρινόμενη περίοδο € 3.437,28.

Β. Φορολογητέο εισόδημα βάσει των γενικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (ελέγχου)

Τα αποτελέσματα του ελεγχόμενου, από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων που έγιναν ανωτέρω, διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	0120-1220 Δήλωσης	0120-1220 Γενικές διατάξεις
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ		
α. Εμπορική δραστηριότητα	232.886,24	232.886,24
β. Παροχή Υπηρεσιών		
Κόστος πωληθέντων εμπορική δραστηριότητας	255.027,62	255.027,62
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-22.141,38	-22.141,38
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΟΚΩΝ	1.100,00	1.100,00
ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΕΞΑΙΡΟΥΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	28.926,01	28.926,01
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ – ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	-49.967,39	-49.967,39
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	210,35	210,35
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ	-50.177,74	-50.177,74
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΣΟΔΑ		
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΣΟΔΑ		
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	-50.177,74	-50.177,74
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	21.192,70	21.192,70
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ (ΖΗΜΙΑ)	-30.085,04	-30.085,04

Το φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου, βάσει των γενικών διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/13) και λαμβανομένων υπόψη των διαπιστώσεων που έγιναν ανωτέρω, προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	3.420,00	3.420,00
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	17,28	17,28
ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧ. ΙΔΙΟΥ ΕΤΟΥΣ	30.085,04	30.085,04
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	3.437,28	3.437,28

Γ. Φορολογητέο εισόδημα βάσει των έμμεσης τεχνικής της Ανάλυσης της Ρευστότητας (ελέγχου)
Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ.1050/2014, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού, στην προκειμένη περίπτωση με την εφαρμογή της μεθόδου της Ανάλυσης Ρευστότητας του φορολογούμενου, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε με την εφαρμογή της τεχνικής, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ)		ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ (ΑΡΝΗΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΟΤΗΤΑΣ ΦΟΡ.ΕΤΟΥΣ 2020)		ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ)
€ 3.437,28	+	€ 75.504,81	=	€ 78.942,09

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη, τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη, τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από άλλες υπηρεσίες της ΑΑΔΕ και από τρίτους, καθώς και τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/2014, προσδιορίζει το τελικό φορολογητέο εισόδημα, συγκρίνοντας το προσδιορισθέν συνολικό καθαρό φορολογητέο

εισόδημα του ελεγχόμενου από όλες τις πηγές, με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, με το συνολικό προσδιορισθέν φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές, με την εφαρμοζόμενη τεχνική ελέγχου. Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα, λαμβάνεται το μεγαλύτερο μεταξύ των δύο.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ) (Α)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ) (Β)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ) (Γ)	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΕΓΙΣΤΟ ΜΕΤΑΞΥ Α,Β,Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
2020	€ 3.437,28	€ 3.437,28	€ 78.942,09	€ 78.942,09	€ 75.504,81

Το συνολικό φορολογητέο εισόδημα για την κρινόμενη περίοδο αναλύεται ως κάτωθι:

(ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ)	Φορολογικό έτος 2020
Εισόδημα ακίνητης περιουσίας	3.437,28
Επιχειρηματική δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 ν.4172/13)	75.504,81
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	78.942,09

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 ν.4172/13 (ΚΦΕ), το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Για τις διαφορές του φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτουν βάσει ελέγχου εκδίδεται οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2020, με την επιβολή των προστίμων όπως προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 Ν.5104/2024, όπου απαιτούνται.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

1. Μη νόμιμη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
2. Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου. Πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος δεν ανταποκρίνεται στο βάρος της απόδειξης. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή και ειδική αιτιολογία για την κρίση του ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 που ΚΦΕ για την εφαρμογή των έμμεσων μεθόδων. Τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα δεν υφίστανται στην πραγματικότητα.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αναφέρονται τα κάτωθι:

- Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σημειώνεται ότι εν προκειμένω ο έλεγχος προέβη σε έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης καθότι βάσει της φορολογικής της εικόνας έχουν εφαρμογή για τα υπό κρίση έτη οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ και για τον προσδιορισμό του εισοδήματος ο έλεγχος επέλεξε την εφαρμογή της αρχής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου, κατόπιν επεξεργασίας των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, των υποβληθεισών δηλώσεων και των πραγματικών δεδομένων της εν λόγω επιχείρησης, διαπιστώθηκε ότι εν προκειμένω συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, ήτοι το ύψος του δηλούμενου εισοδήματος της προσφεύγουσας δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών

της αναγκών διαβίωσης. Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία των υποβληθεισών δηλώσεων της προσφεύγουσας και του συζύγου προέκυψαν τα εξής:

	2019		2020	
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	8.351,57	3.420,28	4.000,22	3.437,20
ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	5.972,62			5.040,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	14.324,19	3.420,28	4.000,22	8.477,20
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.744,47		12.477,42	
ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ (ΚΩΔ.049, 050)	1.500,00	19.413,18		16.977,49
ΠΟΛ1033/2014	2.974,18	535,42	3.660,25	629,51
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.474,18	19.948,60	3.660,25	17.607,00
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	24.422,78		21.267,25	

- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας για κάλυψη των δαπανών διαβίωσής της από εισοδήματα προηγούμενων ετών, εσφαλμένα προβάλλεται καθώς στις προαναφερθείσες διατάξεις προβλέπεται ότι «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.», ήτοι ορίζεται σαφώς ότι λαμβάνεται υπόψη το δηλωθέν εισόδημα του κάθε κρινόμενου έτους χωρίς στην εν λόγω διάταξη να προβλέπεται ότι για το κριτήριο αυτό λαμβάνονται και άλλα δηλωθέντα στην υποβληθείσα δήλωση στοιχεία που δεν αποτελούν εισόδημα στο κρινόμενο έτος. Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε στο πλαίσιο της ελεγκτικής επαλήθευσης του περιθωρίου μικτού κέρδους της Α.1293/2019 και από τον δειγματοληπτικό έλεγχο βασικών ειδών, όπως χρώματα, βερνίκια, υλικά οικοδομής, της τιμής αγοράς τους σε σχέση με την τιμή πώλησής τους, διαπιστώθηκε ότι το περιθώριο μικτού κέρδους κυμαίνεται από 24% έως 81%, ανάλογα το προϊόν και κατά μέσο όρο, κατά προσέγγιση προσδιορίστηκε σε 50% γεγονός το οποίο δεν επιβεβαιώνεται από την συνολική εικόνα των υποβληθεισών δηλώσεων των κρινόμενων ετών, όπου κατά το φορολογικό έτος 2019 εμφανίζεται 6,77% και κατά το φορολογικό έτος 2020 είναι αρνητικό.
- Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί έλλειψης ειδικούς και επαρκούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αόριστος και αβάσιμος, διότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου, τα εξ αυτού συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα αν και επικαλείται πλήρη αοριστία της έκθεσης ελέγχου, έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας και ότι τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα δεν υφίστανται στην πραγματικότητα δεν εξειδικεύει με τον ισχυρισμό της τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις που εδράζονται επί εικασιών ή εσφαλμένων παραδοχών, υπολογιστικά λάθη ή αοριστίες των εκθέσεων ελέγχου, αλλά εναποθέτει το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών στη φορολογική Διοίκηση.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με έδρα στη, και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	8.351,57	8.351,57	
	της συζύγου	3.420,28	52.999,28	49.579,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρωστικό ποσό	2.026,72	18.387,79	16.361,07
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			8.180,54	8.180,54
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			2.300,95	2.300,95
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.163,01	28.005,57	26.842,56
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	4.148,62	4.148,62	
	της συζύγου	3.437,28	78.942,09	75.504,81
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρωστικό ποσό	1.070,05	25.986,64	24.916,59
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		54,01	54,01	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		10,80	10,80	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.458,30	12.458,30
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.108,16	38.483,04	37.374,88
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.