



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03-06-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1031

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604514
ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **5-2-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, με δ/ση επαγγελματικής έδρας κατά της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31/12/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Παλλήνης.

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

Επί της από 5-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 4.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθ.5 του ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με την περ. ζ της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015. Η παράβαση αφορά στην ανακριβή έκδοση επτακοσίων εξήντα ένα (761) φορολογικών στοιχείων, στα οποία εμφάνιζε μέρος της αμοιβής του ως δαπάνες εκτελωνισμού χωρίς παραστατικά στοιχεία, με αξία έκαστου τιμολογίου μικρότερη των 1.200,00€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 1 & 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 1 παρ. 1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)

-Με την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 14.951,72 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 15.344,48€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 30.286,20€. Η διαφορά φόρου προέκυψε σε συνέχεια της ως άνω διαπιστωθείσας παράβασης ΚΦΑΣ που είχε ως αποτέλεσμα την ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης ΦΠΑ με διαφορά φορολογητέων εκροών ύψους 65.007,48€ και ποσού ΦΠΑ (23%) ύψους 14.951,72€.

-Με την υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 36.833,77 €, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 37.507,83€ και ποσού εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 5.007,64€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 79.349,24€. Η διαφορά φόρου αφορά στη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη αιτία ύψους 47.458,76€ η οποία λογίζεται και προστίθεται στα φορολογητέα εισοδήματα

του έτους ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του αρθ. 48 του ν.2238/94 καθώς και ανακρίβεια στα δηλωθέντα εισοδήματα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας ύψους 65.007,48€.

Το ως άνω πρόστιμο και οι διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου βάσει της με αρ./...../...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου αξιοποιήθηκαν δεδομένα από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) και από την επεξεργασία των πιστώσεων στους τηρούμενους λογαριασμούς, σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα από τον ελεγχόμενο στοιχεία, ήτοι διασαφήσεις εκτελωνισμού και τιμολόγια παροχής εκτελωνιστικών υπηρεσιών, προέκυψε ότι για τις **29 πιστώσεις συνολικής αξίας 47.458,76€** (πιν. 5) δεν αιτιολογήθηκε από τον ελεγχόμενο η αιτία ή πηγή προέλευσής τους και κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι σε 452 πιστώσεις (πιν. 2) για την δικαιολόγηση των οποίων προσκομίστηκαν 795 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ο ελεγχόμενος εξέδωσε ανακριβώς 761 τιμολόγια, με συνολική αποκρυβείσα αξία **65.007,48€** (καθαρή αξία) και τα οποία αφορούν εισπραχθέντα ποσά από πελάτες του ως μέρος της αμοιβής του από την παροχή εκτελωνιστικών υπηρεσιών χωρίς να τα συμπεριλάβει ως έσοδα στα τηρούμενα βιβλία του. Σε συνέχεια των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, συντάχθηκαν οι από 31-12-2019 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

A. Τυπικοί λόγοι

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος ΦΠΑ εισφορά και πρόστιμα ΚΦΑΣ.
2. Νομιμότητα εντολής ελέγχου και καταλογιστικών πράξεων. Μη νόμιμη εντολή ως προς το εύρος της και τον προσδιορισμό του τύπου του ελέγχου οι υπογράφοντες δεν είχαν αρμοδιότητα υπογραφής αυτής όσο και των οριστικών πράξεων.
3. Παράνομη μετατροπή του προσωρινού (μερικού) ελέγχου σε τακτικό για τον οποίο δεν υπήρχε εντολή ελέγχου.
4. Ανεπίτρεπτα αποτελέσματα ενεργειών της Διοίκησης αντιθέτων προς στο α μ ε τ ά κ λ η τ ο της περαίωσης παρελθουσών χρήσεων με την διαδικασία του Ν. 3296/2004.
5. Από το περιεχόμενο όλων των προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη.

6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν φέρουν ημερομηνία καταχώρησης στα βιβλία της Δ.Ο.Υ. και εξ αυτού του λόγου είναι μη νόμιμες και ακυρωτές.
7. Οι εκθέσεις ελέγχου και τα φύλλα είναι ανυπόγραφα-ανύπαρκτες διοικητικές πράξεις.
8. Η κάθε κοινοποιηθείσα είναι μη πρωτότυπη καταλογιστική πράξη.
9. Μη νόμιμος καταλογισμός δύο (2) διαφορετικής φύσεως φόρων και τελών με την ίδια πράξη που επιβάλλονται με διαφορετικές διατάξεις (φόρος εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης).

B. Ουσιαστικοί λόγοι

1. Αόριστες παραβάσεις ΚΦΑΣ. Η φορολογούσα αρχή αν και **φέρει το βάρος της απόδειξης**, δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες τέλεσης των αποδιδομένων παραβάσεων, τις οποίες στηρίζει αφ' ενός μεν σε **αυθαίρετες**, αντικρουόμενες και αλληλοαναιρούμενες, ανακριβείς υποθετικές και συμπερασματικές κρίσεις του ελέγχου. Εφόσον η διαπιστωθείσα παράβαση και η δήθεν μη έκδοση των στοιχείων δεν περιγράφεται επ' ακριβώς, η σχετική έκθεση ελέγχου είναι νομικώς πλημμελής ως αόριστη και συνεπώς ακυρωτέα.
2. Αόριστη έκθεση ελέγχου χωρίς αποδεικτικά στοιχεία.
3. Για τις παραβάσεις (αυτοτελείς) έκδοσης **α ν α κ ρ ι β ώ ς** ΤΠΥ, δεν υπάρχουν τα πλήρη στοιχεία κάθε μιας εξατομικευμένης συναλλαγής στην έκθεση ελέγχου. Η φορολογική αρχή, απλώς απαριθμεί συγκεντρωτικά το Ν^ο περιπτώσεων. Αντίθεση των εκθέσεων ελέγχου ΚΦΑΣ βλ. σελίδα 5§4, όπου καταλογίζονται 761 παραβάσεις για ανακριβή έκδοση στοιχείων ενώ αντίθετα στην έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, σελίδα 64§4 «τα μικροέξοδα κρίνονται ότι πραγματοποιήθηκαν». Δεν υφίσταται πελάτης χωρίς να του έχει εκδοθεί απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης για δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό του πελάτη.
4. Στην έκθεση ελέγχου και στην πράξη δεν αναγράφονται συγκεκριμένα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες αναλυτικά κατά περίπτωση, **αλλά ΑΟΡΙΣΤΑ και ΓΕΝΙΚΑ, που με τον τρόπο αυτό του ελέγχου (σύνταξη ενιαίας κατάστασης) δεν αποδεικνύουν την πλήρη εικόνα της κάθε συναλλαγής.** Ο έλεγχος δεν είναι βέβαιος τόσο για την ποσότητα, σε αριθμό όσο και για την παροχή των υπηρεσιών γι' αυτό δεν κατονομάζονται απ' αυτόν, σε κανένα σημείο της εκθέσεως ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ.,
5. Αβέβαια χρονολογία της φερομένης παροχής υπηρεσιών σε ένα έκαστο πελάτη.
6. Αυθαίρετη η προσαύξηση των καθαρών κερδών στη φορολογία εισοδήματος κατά το ποσό των 65.007,48€.
7. Έλλειψη νομιμότητας της πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ. Η συνταχθείσα από την φορολογούσα αρχή, έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. είναι ελλιπής- πλημμελής και αόριστος αφού λαμβάνει υπ' όψη

α ν α φ α ν δ ό ν τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίσθηκαν στην φορολογία εισοδήματος, χωρίς περαιτέρω να προσδιορίζονται ξεχωριστά για το Φ.Π.Α. (ΣτΕ 3061/95, 5765/95, 3779/98, 1041/2001).

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο

Επειδή, στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ'εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την

έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **9§5 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, στην προκειμένη περίπτωση ο χρόνος παραγραφής του ελεγχόμενου έτους 2013, εντός του οποίου η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να εκδόσει τις σχετικές πράξεις καταλογισμού συμπίπτει με την **31.12.2019** και ως εκ τούτου δεδομένου ότι από τον υπό κρίση έλεγχο οι σχετικές πράξεις καταλογισμού εκδόθηκαν στις 31-12-2019 ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής της υπό εξέταση υπόθεσης τυγχάνει απορριπτέος καθότι αβάσιμος.

Ως προς τις επικαλούμενες τυπικές πλημμέλειες

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενό του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017** (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), ορίζεται ότι: «*Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:..... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 και 25 ν.4174/2013. Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.....*

Επειδή, με την παρ 1 του **άρθρου 25 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1.Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η

οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος».

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε νομίμως βάσει της με αρ./.../...../2019 αρχικής εντολής **μερικού ελέγχου** η οποία εκδόθηκε κατόπιν της ως άνω εξουσιοδότησης υπογραφής, στην οποία αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις βάσει των οποίων διενεργείται ο υπό κρίση έλεγχος καθώς και το ελεγχόμενο διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2014, η οποία τροποποιήθηκε μόνο ως προς το χρονικό εύρος της, ήτοι διαχωρισμός του ελεγχόμενου διαστήματος και έκδοση της με αρ./.../...../2020 νέας εντολής για το διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2014, ενώ για το ελεγχόμενο διάστημα 01/01/2013 έως 31/12/2013 εκδόθηκε η με αρ./.../...../2019 τροποποιητική εντολή μερικού ελέγχου. Συνεπώς η αρχική εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε **μόνο ως προς το χρονικό διάστημα και όχι ως προς το είδος και το αντικείμενο του ελέγχου** ενώ δε φέρει τις υπογραφές των κατά νόμο αρμοδίων υπαλλήλων. Ως εκ τούτου η τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου ουδεμία επίδραση ασκεί στη νομιμότητα και στο κύρος του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε κατ' ακολουθία στο κύρος και στη νομιμότητα των οριστικών πράξεων, εκδοθείσες κατά του νόμιμους τύπους σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του αρθ. 37 του ν. 4174/2013. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης εντολής ελέγχου τυγχάνει απορριπτέος καθότι αβάσιμος. Περαιτέρω, για τους ίδιους ως άνω αναφερόμενους λόγους, ο προβαλλόμενος ισχυρισμούς περί παράνομης μετατροπής προσωρινού ελέγχου σε τακτικό δεν ευσταθεί και είναι απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 16 του ν. 2690/99** (Κ.Δ.Διαδ.) ορίζεται ότι:

«1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 37 του ν. 4174/2013** προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο των εκδιδόμενων πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου, διορθωτικού και προληπτικού προσδιορισμού του φόρου καθώς και η κοινοποίηση αυτών στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά ο προσδιορισμός του φόρου. Ειδικότερα ορίζεται:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,*
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,*
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,*
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,*
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,*
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα*
- ι) λοιπές πληροφορίες.*

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή μετά το πέρας του ελέγχου και την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα επικυρωμένα αντίγραφα των από 31/12/2019 εκ των πρωτότυπων εκθέσεων ελέγχου, και επικυρωμένα αντίγραφα των από 31/12/2019 πρωτοτύπων Οριστικών Πράξεων, τα οποία φέρουν την αντίστοιχη επισημειωματική πράξη επικύρωσης από τον υπεύθυνο υπάλληλο της φορολογικής αρχής, φέρουν δε όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα συστατικά στοιχεία, μεταξύ των οποίων, τον αύξοντα αριθμό, την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από τους τελικώς, κατά νόμο, υπογράφοντες, ήτοι του αρμόδιου ελεγκτή, Επόπτη, Υποδιευθυντή και Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όπως άλλωστε ορίζεται στο άρθρο 21 του Π.Δ.16/5-1-1989 (ΦΕΚ 6 ΤΑ΄/5-1-1989). Η κοινοποίηση δε επικυρωμένων αντιγράφων εκ των πρωτοτύπων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, τα οποία βρίσκονται στο τηρούμενο αρχείο της φορολογικής αρχής που τις εξέδωσε και στο οποίο δύναται να έχει πρόσβαση ο προσφεύγων ως έχων ειδικό έννομο συμφέρον, ουδεμία επίδραση ασκεί στο κύρος των οριστικών πράξεων, εκδοθέντων κατά του νόμιμους τύπους σύμφωνα με τα

οριζόμενα στις προαναφερόμενες διατάξεις του αρθ. 37 ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την με αριθμό ΔΕΛ Α 1009902 ΕΞ 15.1.2014 (ΦΕΚ Β' 152/29-01-2014) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με την οποία καθορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθώς και των συναφών διατάξεων του άρθρου 16 του ν. 2690/1999 (Κ.Α.Διαδικασίας). Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης συγκρότησης των προσβαλλόμενων πράξεων δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή στην με αρ. ΠΟΛ.1099/9.4.2014 ορίζεται ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης βεβαιώνεται μαζί με τον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, το τέλος επιτηδεύματος και το φόρο πολυτελούς διαβίωσης, εμφανίζεται στην ενιαία πράξη του διοικητικού προσδιορισμού φόρου και ακολουθεί την διαδικασία εξόφλησης που ακολουθεί και ο φόρος εισοδήματος. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη νόμιμου καταλογισμού (2) διαφορετικής φύσεως φόρων και τελών με την ίδια πράξη δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη δυνατότητας επανελέγχου λόγω υπαγωγής στις διατάξεις των 13-17 του ν. 3296/2004 για το ελεγχόμενο έτος 2013

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι:

«Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.».

Επειδή σύμφωνα με την 1018145/1103/ΔΕ-Α'/**ΠΟΛ.1027/22.2.2005** εγκύκλιο, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 13 έως και 17 του ν. [3296/2004](#) (ΦΕΚ Α' 253), δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις οδηγίες:

Άρθρο 13

Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις περαίωσης

.. Με βάση τα παραπάνω, **λοιπά πάσης φύσεως εισοδήματα ή ποσά ΦΠΑ ή επί μέρους θέματα και αντικείμενα** γενικώς των φορολογιών εισοδήματος και ΦΠΑ που δεν αφορούν και δεν σχετίζονται με αυτήν καθ' αυτήν την εκμετάλλευση της εμπορικής επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος, δεν αποτελούν αντικείμενο της περαίωσης, αλλά συνεχίζουν να υπόκεινται σε έλεγχο κατά τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ως ελεύθερος επαγγελματίας, για την ελεγχόμενη χρήση 2013 και βάσει των διατάξεων των άρθρων 13-17 βάσει του Ν. 3296/2004, προέβη σε αυτοέλεγχο των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων για τα εισοδήματά του από την άσκηση του επαγγέλματός του, ήτοι παροχή υπηρεσιών εκτελωνιστή/διασαφιστή.

Επειδή σύμφωνα με τις από 31-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αρ./.../...../2019 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε επειδή η συγκεκριμένη υπόθεση, λόγω της ένδειξης της ως «Α.Ε.Π.Π.» (Αυτοματοποιημένος Έλεγχος Προσαύξησης Περιουσίας), συμπεριλαμβανόταν στο αρχείο των «Προτεραιοποιημένων υποθέσεων 2019» που αναρτήθηκε στην εφαρμογή "Discoverer Viewer" του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (Ο.Π.Σ.) Elenxis της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου αντλήθηκαν για τον προσφεύγοντα τα δεδομένα που περιλαμβάνονταν στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (εφεξής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) για τη διαχειριστική περίοδο από 1.1.2013 ως και 31.12.2013, ήτοι των κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου. Μετά από την επεξεργασία των ως άνω δεδομένων συντάχθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών ως προς τις πρωτογενείς πιστώσεις στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου. Ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα καθώς και στο με αρ./2019 Σημείωμα των διαπιστώσεων του ελέγχου, υπέβαλλε τα υπ' αριθμ. πρωτ./2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 Υπομνήματα, προσκομίζοντας τα σχετικά νόμιμα δικαιολογητικά/παραστατικά σχετικά με τις κρινόμενες πιστώσεις. Από το διενεργηθέντα έλεγχο, και μετά από την επεξεργασία των πιστώσεων σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα έγγραφα και δικαιολογητικά καθώς και των προβαλλόμενων ισχυρισμών του ελεγχόμενου, τα αποτελέσματα και οι τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου διαμορφώθηκαν ως εξής :

Α) Για τις **29 πιστώσεις** συνολικής αξίας **47.458,76€** όπως αυτές παρουσιάζονται αναλυτικά στον Πίνακα 5 του κεφ. 4.4 περ. ΣΤ. της σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δεν

αιτιολογείται η αιτία ή η πηγή προέλευσης των πιστώσεων αυτών και επομένως αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994.

Β) Για τις **452 πιστώσεις** όπως αυτές παρουσιάζονται αναλυτικά στον Πίνακα 2 του κεφ. 4.4 περ. Β. της σχετικής έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, **προσκομίστηκαν 795 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών τα οποία έγιναν δεκτά από τον έλεγχο** για την δικαιολόγηση των εν λόγω πιστώσεων και συνεπώς έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου ότι αφορούν εξοφλήσεις τιμολογίων πελατών του λόγω της παροχής σε αυτούς υπηρεσιών εκτελωνισμού. Ωστόσο, από την επεξεργασία των ως άνω προσκομισθέντων τιμολογίων, διαπιστώθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο ότι σε 761 τιμολόγια εξ αυτών, εκτός της αμοιβής του πλέον ΦΠΑ καθώς και των εκτελωνιστικών εξόδων για τα οποία εκδόθηκαν νόμιμα παραστατικά επ' ονόματι του εκάστοτε πελάτη, ο ελεγχόμενος τιμολόγησε και εισέπραξε από τους πελάτες του **ποσά συνολικής καθαρής αξίας 65.007,48€, τα οποία δε συνοδεύονταν από φορολογικά στοιχεία επ' ονόματι των πελατών του, ούτε τεκμηριώθηκαν από τον ελεγχόμενο και τα οποία ο έλεγχος θεώρησε αποκρυβείσα αμοιβή του, την οποία όφειλε να συμπεριλάβει ως έσοδο της ελεγχόμενης χρήσης στα τηρούμενα βιβλία του και την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και αφορούν υπηρεσίες εκτελωνισμού που παρείχε ο ίδιος προς τους πελάτες του και όχι υπηρεσίες τρίτων.**

Επειδή η παράβαση της ανακριβούς έκδοσης 761 τιμολογίων παροχής εκτελωνιστικών υπηρεσιών διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών μέσω του Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. και όχι μετά από έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα δεδομένου ότι για την ελεγχόμενη χρήση είχε υπαχθεί στις διατάξεις των αρθ. 13-17 του ν. 3296/2004. Για την εν λόγω παράβαση κρίθηκε από τον έλεγχο ότι το ποσό συνολικής αποκρυβείσας αξίας **65.007,48€ συνιστά μη δηλωθέν εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματός του** το οποίο όφειλε να καταχωρήσει ως έσοδο στα τηρούμενα βιβλία του και να συμπεριλάβει στην οικεία δήλωση Φ.Ε. του ελεγχόμενου έτους και συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του ν.3296/2004.

Επειδή ωστόσο με την πρόσφατη νομολογία (αποφάσεις [ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του [άρθρου 68 παρ. 2](#) του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής.(σχετ. [Πολ. 1194/05.12.2017](#)). Ως εκ τούτου για την υπό κρίση περίπτωση παράβασης, τα δεδομένα των κινήσεων των λογαριασμών δεν αποτελούν στοιχεία ικανά

να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθ.68 του ν.2238/94 και της παρ. 3 του άρθ. 49 του ν. 2859/2000 και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 17 του ν.3296/2004.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, και δεδομένου ότι με τις διατάξεις του αρθρ. 13 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι οι υπαγόμενες στην περαίωση δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ελεύθερων επαγγελματιών θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά και δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση του ελευθρίου επαγγέλματος, **δεν είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικής πράξης εισοδήματος και ΦΠΑ για το διαπιστωθέν μη δηλωθέν εισόδημα ύψους 65.007,48€ το οποίο σχετίζεται από την άσκηση του ελευθρίου επαγγέλματός του προσφεύγοντος. Ομοίως για τους ίδιους ως άνω αναφερόμενους λόγους, δεν είναι δυνατή η έκδοση προστίμου ΚΦΑΣ για την καταλογισθείσα παράβαση ανακριβούς έκδοσης τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για την ελεγχόμενη περαιωθείσα χρήση.** Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή γενομένου δεκτού του ως άνω προβαλλόμενου λόγου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπολοίπων προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής αναφορικά με την καταλογισθείσα παράβαση ΚΦΑΣ καθώς και τη νομιμότητα της πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή οι πιστώσεις συνολικής αξίας **47.458,76€** κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέο εισόδημα πλέον των δηλωθέντων, το οποίο συνιστά προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθ. 48 ν. 2238/94 και όχι ως εισόδημα από την άσκηση του ελευθρίου επαγγέλματος του προσφεύγοντα, ήτοι παροχή εκτελωνιστικών υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι **δεν σχετίζεται με την άσκηση του ελευθρίου επαγγέλματος του προσφεύγοντος και δεν συμπεριλαμβάνεται στα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά ΦΠΑ από την άσκηση του επαγγέλματός του, δεν αποτέλεσε αντικείμενο της περαίωσης βάσει των διατάξεων των άρθ. 13-17 του ν.3296/2004**, και συνεπώς ορθώς καταλογίστηκε από τον υπό κρίση έλεγχο ως διαφορά εισοδήματος εντός του χρονικού ορίου παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94**, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 30-09-2010, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «3.Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε

προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής:

«Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα

οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή με την κατάθεση της παρούσας δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ουσιαστικός λόγος ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων αναφορικά με τη διαπίστωση της παράβασης της προσαύξησης περιουσίας της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 και ως εκ τούτου για την εν λόγω παράβαση οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 31-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό/5-2-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και ειδικότερα:

Α) τη **μερική ακύρωση** της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και

Β) την **ακύρωση** της με αρ./2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ και της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013.

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

Οικονομικό έτος 2014

Α) Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
A-B. από ακίνητα							
Γ. από κινητές αξίες							
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις	45.698,67€		110,706,15€		45.698,67€		
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα	300,00€		47.758,76€		47.758,76€		47.458,76€
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης							
Συνολικό Εισόδημα	45.998,67€		158.464,91€		93.457,43€		47.458,76€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	45.998,67€		158.464,91€		93.457,43€		47.458,76€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Αθροισμα	45.998,67€		158.464,91€		93.457,43€		47.458,76€
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο Εισόδημα	45.998,67€		158.464,91€		93.457,43€		47.458,76€

Β) Υπολογισμός φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) – (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	45.998,67	11.959,65	158.464,91	48.793,42	93.457,42	27.340,95	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)							
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		11.959,65		48.793,42		27.340,95	
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)							
Μείωση του φόρου (της συζύγου)							
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)							
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:							
1. Ακίνητα (δ)							
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		11.959,65		48.793,42		27.340,95	15.381,30
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
β) Εμπορικές Επιχειρήσεις							
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	6.207,91		6.207,91		6.207,91		
β) Ειδικών περιπτώσεων		6.207,91		6.207,91		6.207,91	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....							
(+) Μείωση επιστροφής φόρου							

Υπόλοιπο Φόρου		5.751,74		42.585,51		21.133,04	15.381,30
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		6.577,81		6.577,81		6.577,81	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων							
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (ευνοϊκότερη ποινή αρθ.72 §17, Κ.Φ.Δ.**)				37.507,83		15.662,78	15.662,78
7. Τέλος Επιτηδεύματος		1.250,00		1250,00		1.250,00	
8. Εισφορά Αλληλεγγύης		1.526,95		6.534,59		2.950,71	1.423,76
10. Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.414,00		1.414,00		1.414,00	
Σύνολο		16.520,50		95.869,74		48.988,34	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		16.520,50		95.869,74		48.988,34	32.467,84

	ΥΠΟΧΡΕΟΣ		ΣΥΖΥΓΟΣ	
	Φόρος		Φόρος	
**Ανάλυση προστίμου άρθρου 72 §17 Κ.Φ.Δ.				
Προθεσμία υποβολής δήλωσης	30/06/2014			
Ημερομηνία έκδοσης προσωρινού ΔΠ	31-12-2019			
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακριβής			
Διαφορά φόρου/τέλους	15.381,30			
Ευνοϊκότερη ποινή (α, β)	15.662,77			
Πρόσθετος φόρος/τέλη ν. 2523/1997 (α)	18.457,56			
Ποσοστό πρόσθετου φόρου / τέλους :	120%	65 μήνες X 2% ανά μήνα καθυστέρησης		
Πρόστιμο άρθρου 72 §17 Κ.Φ.Δ. (β)	15.662,77			
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.690,65			
Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	7.972,13			

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.