



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1180

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των του, ΑΦΜ και του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012, της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού

έτους 2013, της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012, την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. EI 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του, ΑΦΜ και του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. EI 2019 ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος της προσφεύγουσας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθ. πρωτ./2018 έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων (συγκεκριμένα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το υπ' αριθ. 1 τιμολόγιο πώλησης αξίας 118,00 € πλέον Φ.Π.Α. 27,14 €, το οποίο εξέδωσε και καταχώρησε στη στήλη πώλησης των πάγιων στοιχείων του την ημέρα διακοπής των εργασιών του ήτοι την 23.10.2012).

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 3.896,00 €, λόγω:

α) καταχώρησης στα βιβλία, εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία, σε δύο (2) περιπτώσεις, ΑΠΥ/2012 αξίας 5.000,00 € με φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση την, ΑΦΜ και ΑΠΥ

...../2012 αξίας 240,00 € με φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση την,

ΑΦΜ (πρόστιμο ποσού $5.000,00 \text{ €} * 40\% + 240,00 \text{ €} * 40\% = 2.096,00 \text{ €}$),

β) διπλής καταχώρησης εξόδων για τα οποία έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, σε δύο (2) περιπτώσεις, ΑΠΥ/2012 αξίας 2.000,00 € εκδόσεως της επιχείρησης του
....., ΑΦΜ και ΑΠΥ/2012 αξίας 5.500,00 € εκδόσεως της επιχείρησης του
....., ΑΦΜ (πρόστιμο ποσού $600,00 * 1/3 + 600,00 * 1/3 = 400,00 \text{ €}$),

γ) καταχώρησης ανακριβώς δαπάνης μισθοδοσίας συνολικής αξίας 4.199,78 €, αντί της ορθής όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου δαπάνης μισθοδοσίας 3.842,45 € (πρόστιμο ποσού $600,00 * 1/3 = 200,00 \text{ €}$),

δ) μη καταχώρησης στα βιβλία δαπανών για τις οποίες εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο σε δύο (2) περιπτώσεις, ΑΠΥ/2012 συνολικής αξίας 4.000,00 € εκδόσεως της επιχείρησης του
....., ΑΦΜ και ΑΠΥ/2012 συνολικής αξίας 980,00 € εκδόσεως της επιχείρησης
....., ΑΦΜ
(πρόστιμο ποσού $600,00 * 1/3 + 600,00 * 1/3 = 400,00 \text{ €}$),

ε) υποβολής ανακριβών συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών έτους 2012 στις οποίες δεν συμπεριέλαβε υπαρκτές συναλλαγές αξίας 4.980,00 € και περαιτέρω συμπεριέλαβε ανύπαρκτες συναλλαγές αξίας 12.740,00 € και οι ανωτέρω παραλείψεις ανακρίβειας αφορούν μεγέθη συνολικής αξίας πάνω από 14.673,00 € (πρόστιμο ποσού $600,00 * 3 * 1/3 = 600,00 \text{ €}$),

στ) εξόφλησης στοιχείων δαπανών αξίας μεγαλύτερης των 3.000,00 €, όχι με τον προβλεπόμενο τρόπο, ήτοι μέσω τραπεζικών λογαριασμών και τραπεζικών επιταγών, αλλά με την καταβολή μετρητών, σε τρεις (3) περιπτώσεις (ΑΠΥ/2012 συνολικής αξίας 6.000,00 € εκδόσεως της επιχείρησης
....., ΑΦΜ
...../2012 συνολικής αξίας 5.400,00 € εκδόσεως της επιχείρησης του
....., ΑΦΜ και ΑΠΥ/2012 συνολικής αξίας 4.000,00 € εκδόσεως της επιχείρησης του
....., ΑΦΜ
....., πρόστιμο ποσού $600,00 * 1/3 = 200,00 \text{ €}$).

Με τις υπ' αριθ./2018 και/2018 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα και της συζύγου του
του
....., ΑΦΜ φόρος ποσού 16.974,51 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 18.454,95 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 2.014,91 €, δη σύνολο φόρου 37.444,37 €. Η διαφορά φόρου όσον αφορά τον προσφεύγοντα προέκυψε κατόπιν διαπίστωσης λογιστικών διαφορών από τον έλεγχο συνολικού ποσού 17.148,30 € σχετικά με την επιχείρησή του, πλέον διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού

23.655,90 €. Η διαφορά φόρου όσον αφορά την σύζυγό του του , ΑΦΜ προέκυψε λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 22.405,17 €.

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 2.382,27 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 2.234,57 €, δη σύνολο φόρου 4.616,84 €, λόγω καταχώρησης και έκπτωσης ανύπαρκτων δαπανών συνολικής αξίας 12.740,00 €, οι οποίες τροποποιούν το μικτό κέρδος της επιχείρησης επί του οποίου αποδίδεται ο Φ.Π.Α.. στο ποσό των 26.312,31 € (μικτό κέρδος δήλωσης 13.572,31 € πλέον λογιστικών διαφορών ελέγχου 12.740,00 €) και μετά την αποφορολόγηση του παραπάνω ποσού οι φορολογητέες εκροές προσδιορίζονται στο ποσό των 21.392,12 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 28.12.2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., Κ.Φ.Δ. και Ε.Λ.Π., μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1) Εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα οι κάτωθι δαπάνες:

- Η δαπάνη θέρμανσης αφορά τους πρώτους μήνες του 2012 για τους οποίους το τιμολόγιο εκδόθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η επιχείρηση λειτούργησε από 01/01-23/10/2012 δεν οδηγεί κατά λογική ακολουθία στην άρνηση έκπτωσης της δαπάνης αυτής και δεν αναιρεί την παραγωγικότητά της.
- Οι δαπάνες διατροφής και διανυκτέρευσης ποσού 707,85 €, αφορούν κρατήσεις για λογαριασμό πελατών της επιχείρησής του.

2) Δεν υφίσταται αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

- Ο προσφεύγων διέθετε αποδεδειγμένα μεγάλο αριθμό μετρητών για τα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012 δυνάμει του από 30.04.2009 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, οικοδομής συνολικής έκτασης 630 τ.μ., η οποία λειτουργεί ως ξενοδοχείο δύο αστέρων με την επωνυμία «.....» και βρίσκεται στο Δ.Δ. του Δήμου του Νομού επί της οδού Η διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε για εννέα έτη, αρχόμενη την 15^η Απριλίου 2009 και λήγουσα την 14^η Απριλίου 2018. Ως εκ τούτου δικαιολογείται, εάν όχι όλο, το μεγαλύτερο μέρος των καταθέσεών τους, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 111.032,58 € από μισθώματα ετών 2009, 2010 και 2011.

- Το έτος 2010 έλαβε ο προσφεύγων ως δάνειο ποσό ύψους 150.000,00 €.
- Οι τραπεζικές καταθέσεις υπερκαλύπτονται από τα μη αναλωθέντα εισοδήματά τους, τα παραπάνω μισθώματα και το ανωτέρω δάνειο.
- Το ποσό ύψους 2.450,00 € που κατατέθηκε στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της , αφορά κατάθεση κερμάτων που είχε στην κατοχή του από την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας.
- Το ποσό 1.677,00 δολαρίων Αμερικής είναι ιδιαίτερα μικρό και προέρχεται ως μετατροπή μετρητών που διέθετε σε ευρώ, τα οποία διέθετε από την είσπραξη ενοικίων.
- Η φορολογική αρχή αυθαίρετα κατέληξε στις οικείες εκθέσεις ελέγχου σε εισόδημα για ανάλωση ποσού 18.313,24 € από σχετικούς υπολογισμούς που αφορούσαν μόνο τα έτη 2009, 2010 και 2011. Η φορολογική αρχή εφόσον επιθυμούσε να ακολουθήσει τη συγκεκριμένη μεθοδολογία, όφειλε να υπολογίσει τα διαθέσιμα εισοδήματα τουλάχιστον σε βάθος 10ετίας και όχι μόνο 3ετίας.
- Η σύζυγός του, του , ΑΦΜ (προσφεύγουσα), όντας απλώς συνδικαιούχος με τον ίδιο, δεν διέθετε εισοδήματα, όπως προκύπτει από την υποβληθείσα φορολογική δήλωση και δεν έχει καμία σχέση με την καταλογιζόμενη προσαύξηση. Όλες οι συναλλαγές αφορούσαν τον προσφεύγοντα και συνεπώς, δεν νοείται τεκμήριο για κατ' ισομοιρία προσαύξηση των συνδικαιούχων του λογαριασμού.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: **α)** Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται: ...»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. 1078820/1526/Α0012/29.08.2017 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται ότι: «**1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

2. Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

3. Από τη διατύπωση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία αναφέρει ότι στα γενικά έξοδα διαχείρισης προκύπτει ότι οι περιγραφόμενες σε αυτήν

κατηγορίες δαπανών είναι ενδεικτικές και επομένως θα μπορούσε να συμπεριληφθούν στα γενικά έξοδα διαχείρισης και οι δαπάνες που αναφέρονται στο έγγραφό σας (ενοίκια, έξοδα μετακίνησης, ΔΕΚΟ κ.τ.λ.).

4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. ...»

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του ν. 2238/1994, ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται οι παραγωγικές γενικώς δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή εκείνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσία εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και περαιτέρω η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα (ΣΤΕ 1353/2014, 1602/2011, 2554/2004, 2421/2002, 1462/1999, Δ.Εφ.Αθ. 2133, 5436, 1353/2014, 5230, 5228 – 5229, 1158/2013). Σε κάθε περίπτωση όμως το βάρος της απόδειξης περί της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 1353/2013, 1512/2013, Δ.Εφ.Αθ. 5230, 5229 – 27/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης μεταξύ άλλων δαπανών (λογιστικών διαφορών) και το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 1.331,71 € και το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 1.219,51 € (δαπάνες θέρμανσης), το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 222,17 € και το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 146,38 € (αγορές ειδών ενυδρείου) καθώς και το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 339,30 € (αγορές κουφέτων).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του η δαπάνη θέρμανσης συνολικής αξίας 2.551,22 € (Τ.Δ.Α./2012 αξίας 1.331,71 € και Τ.Δ.Α./2012 αξίας 1.219,51 €) καθόσον η δαπάνη θέρμανσης αφορά τους πρώτους μήνες του 2012 για τους οποίους το τιμολόγιο εκδόθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο.

Επειδή, η επιχείρηση όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS λειτούργησε έως τις 23/10/2012, συνεπώς:

α) Η δαπάνη θέρμανσης αξίας 1.331,71 € (Τ.Δ.Α./2012) δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθόσον το πετρέλαιο θέρμανσης δύναται να έχει καταναλωθεί τους πρώτους μήνες του 2012 (μήνες με χαμηλή θερμοκρασία),

β) Η δαπάνη θέρμανσης αξίας 1.219,51 € (Τ.Δ.Α./2012) δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθόσον δεν δύναται να έχουν καταναλωθεί 1.500 λίτρα πετρελαίου θέρμανσης στο διάστημα από τις 12/04/2012 έως τις 23/10/2012 (λόγω υψηλών θερμοκρασιών). Περαιτέρω αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο καθόσον το φορολογικό στοιχείο είναι Τιμολόγιο - Δ. Αποστολής, αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας βυτίου, το οποίο σημαίνει ότι η παράδοση του πετρελαίου θέρμανσης πραγματοποιήθηκε την ίδια ημέρα με την τιμολόγηση, ήτοι στις 12/04/2012.

Επειδή, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι δαπάνες ποσού 707,85 € αφορούν δαπάνες διατροφής και διανυκτέρευσης και αφορούν κρατήσεις για λογαριασμό πελατών της επιχείρησης του προσφεύγοντα, απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 222,17 € και το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 146,38 € τα οποία λήφθηκαν από την επιχείρηση, ΑΦΜ αφορούν αγορές ειδών ενυδρείου και ψαριών και το Τ.Δ.Α./2012 αξίας 339,30 € το οποίο λήφθηκε από την επιχείρηση, ΑΦΜ αφορά αγορές κουφέτων κ.λπ. (σημειώνεται ότι στη φορολογική αρχή προσκομίστηκε σε φωτοαντίγραφο προσκλητήριο τέλεσης θρησκευτικού γάμου στον Ιερό Ναό στην με ημερομηνία 21/04/2012 προκειμένου οι προσφεύγοντες να δικαιολογήσουν καταθέσεις στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της, ισχυρισμός ο οποίος έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο για είκοσι οκτώ περιπτώσεις), συνεπώς δεν αφορούν δαπάνες διατροφής και διανυκτέρευσης και ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι πρόκειται για μη παραγωγικές δαπάνες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων για εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο δαπανών γίνεται εν μέρει αποδεκτός, μόνο για τη δαπάνη θέρμανσης αξίας 1.331,71 € (Δ. Αποστολής – Τιμολόγιο 13/05.01.2012), ενώ απορρίπτεται ως προς τις λοιπές επικαλεσθείσες δαπάνες.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό των προσφευγόντων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «**1.** Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **2.** Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 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, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι: «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 εισοδήματος 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.».**

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15,16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, **προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων**

και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, **η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.** 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.**

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος **οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της**

ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την

αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν. 2238/1994 του Κεφαλαίου Γ' «Προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες», ως ίσχυε το διαχειριστικό έτος 2012, οριζόταν ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48.

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. ... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. ... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 16 και 17, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. ... Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.»

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη

διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης και επιπροσθέτως οι προσφεύγοντες δεν επικαλούνται σχηματισθέν κεφάλαιο από δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών το οποίο να ήταν διαθέσιμο εκτός τραπεζικού συστήματος αλλά αναφέρουν αόριστα ότι η φορολογική αρχή όφειλε να υπολογίσει τα διαθέσιμα εισοδήματα σε βάθος 10ετίας. Τουτέστιν, δεν ανταποκρίνονται οι προσφεύγοντες στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης για την προσαύξηση της περιουσιακής τους κατάστασης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της το σύνολο του διαθέσιμου οικογενειακού εισοδήματος των προσφευγόντων για τα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012 σύμφωνα με τις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις των προσφευγόντων στις οποίες είχαν δηλωθεί και συμπεριληφθεί τα εισοδήματα από εκμίσθωση ξενοδοχείου. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη τις φορολογικές δηλώσεις των οικ. ετών 2010-2012 (διαχ. περ. 01/01/2009-31/12/2011) η φορολογική αρχή υπολόγισε το σύνολο του διαθέσιμου εισοδήματος των προσφευγόντων, αφαιρώντας τις αντικειμενικές δαπάνες και την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων από τα δηλωθέντα εισοδήματα (τα οποία προέρχονται αποκλειστικά από εισοδήματα του προσφεύγοντα), καταλήγοντας στο ποσό των 43.340,35 € (21.448,05 € το έτος 2009, πλέον 16.878,83 € το έτος 2010, πλέον 10.689,96 € το έτος 2011). Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προσδιόρισε την 1/1/2012 τις τραπεζικές καταθέσεις στο ποσό των 25.027,11 €. Βάσει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτό ότι ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να κάνει καταθέσεις μετρητών από διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012 (χρήσεις 2009, 2010 και 2011) το ποσό των 18.313,24 € (43.340,35 € - 25.027,11 €). Επιπροσθέτως, όσον αφορά το έτος 2012 η φορολογική αρχή δικαιολόγησε καταθέσεις του προσφεύγοντα με τις κάτωθι αιτιολογίες (και βάσει προσκομισθέντων στοιχείων):

- ότι σχετίζονται με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών τη λειτουργία γραφείου γενικού τουρισμού στην οποία ο προσφεύγων συμμετείχε ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 34%,
- ότι σχετίζονται με την άσκηση της ατομικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα,
- ότι σχετίζονται με μισθώματα που εισέπραξε ο προσφεύγων μετά την 10/06/2012.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι ο διέθετε αποδεδειγμένα μεγάλο αριθμό μετρητών για τα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012 δυνάμει του από 30.04.2009 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, οικοδομής συνολικής έκτασης 630 τ.μ., η οποία λειτουργεί ως ξενοδοχείο δύο αστέρων με την επωνυμία «.....» καθόσον η φορολογική αρχή δικαιολόγησε το σύνολο των μετρητών που θα μπορούσε να διαθέτει ο προσφεύγων για τα έτη 2009, 2010, 2011 και 2012 (λαμβάνοντας υπόψη και τα ποσά που εισέπραξε ο προσφεύγων από την εκμίσθωση ακινήτων).

Επίσης, αναφορικά με το δάνειο ύψους 150.000,00 € που επικαλούνται οι προσφεύγοντες, αυτό ελήφθη με την υπ' αριθ./2009 δανειακή σύμβαση όπου ρητά αναφέρεται ότι σκοπό είχε την επισκευή επαγγελματικής στέγης κατά συνέπεια δεν δικαιολογείται να έχει διατεθεί το ποσό για άλλους σκοπούς (όπως αποταμίευση μετρητών κατ' οίκον). Ακόμα, δεν προσκομίστηκε κανένα επίσημο τραπεζικό έγγραφο (extrait, αντίγραφο λογαριασμού) απ' όπου θα μπορούσε να διαπιστωθεί το πότε κατατέθηκαν τα χρήματα του δανείου, τι έγιναν μεταγενέστερα, σε ποιο ακίνητο χρησιμοποιήθηκαν τα χρήματα, τι εργασίες πραγματοποιήθηκαν, ποιο ήταν το υπόλοιπο ποσό που δεν χρησιμοποιήθηκε και αν έμεινε κάποιο ποσό αδιάθετο αν αναλήφθηκε ή αν μεταφέρθηκε σε άλλους λογαριασμούς του, καθιστώντας τον ισχυρισμό τους εντελώς έωλο και παρελκυστικά προβαλλόμενο. Συνεπώς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ότι η φορολογική αρχή δεν υπολόγισε ορθά το ποσό των μη αναλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντα και ότι οι τραπεζικές καταθέσεις υπερκαλύπτονται από τα μη αναλωθέντα εισοδήματά τους, τα προαναφερθέντα μισθώματα και το ανωτέρω δάνειο.

Επιπλέον, όσον αφορά το ποσό ύψους 2.450,00 € που κατατέθηκε στον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της και τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι αφορά κατάθεση κερμάτων που είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων από την άσκηση της εμπορικής του δραστηριότητας, απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος, καθόσον η εν λόγω κατάθεση πραγματοποιήθηκε στις 29/11/2012, ενώ η ατομική του επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της την 23/10/2012.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι. 2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη».

Επειδή, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014: «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).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και

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

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, δεν προκύπτουν οι πραγματικοί δικαιούχοι των κάτωθι πιστώσεων, συνεπώς ορθά η φορολογική αρχή προέβη στην ισομερή κατανομή αυτών στο σύνολο των συνδικαιούχων και απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη συμμετοχής της προσφεύγουσας που εμφανίζεται ως συνδικαιούχος στην καταλογιζόμενη προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994.

Αριθμός λογαριασμού	Ποσό καταθέσεων με άγνωστη πηγή προέλευσης των χρημάτων	Δικαιούχοι	Ποσό καταθέσεων με άγνωστη πηγή προέλευσης των χρημάτων (ανά συνδικαιούχο)
.....	5.150,00 €	ΔΥΟ (2)	2.575,00 €
.....	1.677,00 €	ΔΥΟ (2)	838,50 €
.....	6.000,00 €	ΔΥΟ (2)	3.000,00 €
.....	37.670,00 €	ΤΡΕΙΣ (3)	12.556,67 €
.....	0,00 €	ΤΕΣΣΕΡΙΣ (4)	0,00 €
.....	7.000,00 €	ΕΝΑΣ (1)	7.000,00 €
.....	18.030,00 €	ΤΡΕΙΣ (3)	6.010,00 €
.....	4.937,54 €	ΕΝΑΣ (1)	4.937,54 €
.....	1.952,26 €	ΕΝΑΣ (1)	1.952,26 €
.....	3.099,17 €	ΕΝΑΣ (1)	3.099,17 €
Συνολικό ποσό καταθέσεων που δεν αποδεικνύεται η πηγή προέλευσης των χρημάτων και η αιτία κατάθεσης κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994			41.969,14 €
Μείον καταθέσεις μετρητών από διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών 2009, 2010 και 2011			18.313,24 €
Τελικό ποσό καταθέσεων που δεν αποδεικνύεται η πηγή προέλευσης των χρημάτων και η αιτία κατάθεσης και θεωρείται εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3			23.655,90 €

Η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος σε τέσσερις (4) από τους ανωτέρω τραπεζικούς λογαριασμούς και πιο συγκεκριμένα στους με αριθμό,,καιτραπεζικούς λογαριασμούς, συνεπώς στην προσφεύγουσα αντιστοιχεί προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 συνολικού ποσού 22.405,17 € (838,50 € + 3.000,00 € +12.556,67 € + 6.010,00 €).

Επειδή, για την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, για την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 και την υπ' αριθ.

...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ οι προσφεύγοντες δεν προβάλλουν κανέναν ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./18.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής των του, ΑΦΜ και του, ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την τροποποίηση των υπ' αριθ./2018 και/2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ,

β) την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 και της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	250,00€
----------	---------

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012

Πρόστιμο	3.896,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγοντα	75.072,20€	73.740,49€	-1.331,71€
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγουσας	22.405,17€	22.405,17€	0,00€
Διαφορά φόρου	16.974,51€	16.441,83€	-532,68€
Πρόσθετοι φόρου ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013)	18.454,95€	17.274,94€	-1.180,01€

Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	2.014,91€	1.974,96€	-39,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.444,37€	35.691,73€	-1.752,64€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά ελέγχου - απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγοντα	75.072,20€	73.740,49€	-1.331,71€
Φορολογητέο εισόδημα προσφεύγουσας	22.405,17€	22.405,17€	0,00€
Διαφορά φόρου	16.974,51€	16.441,83€	-532,68€
Πρόσθετοι φόρου ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013)	18.454,95€	17.274,94€	-1.180,01€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	2.014,91€	1.974,96€	-39,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή	37.444,37€	35.691,73€	-1.752,64€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-23/10/2012

Διαφορά φόρου	2.382,27€
Πρόσθετοι φόρου ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013)	2.234,57€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.616,84€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.