



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21-4-2020

Αριθμός απόφασης: 660

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail: ded.thess@aade.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), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος ... με **ΑΦΜ** ..., με έδρα στην ... και με αντικείμενο εργασιών: ... κατά: **1)** Της υπ'αρ. .../**...2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φ.π.α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 και **2)** Της υπ'αρ. .../**...2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από ...2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος ... με **ΑΦΜ** ... 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** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **9.752,45€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **1.588,11€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013, ύψους **9.930,92€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **21.271,48€**.

-Με την υπ'αρ. .../**...2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φ.π.α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φ.π.α. ύψους **711,58€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58Α και 53 του Ν. 4174/2013 ύψους **724,60€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **1.436,18€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, στο οικονομικό έτος 2014 για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων του ν.2238/2013 και του ν.2859/2000, δυνάμει της υπ' αρ. .../**...2019** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Στο πλαίσιο της παραπάνω εντολής (.../2019) ελέγχθηκαν και οι δαπάνες καθώς και οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο προσφεύγων για τη χρήση 2013, ύστερα από την νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με βάση την με αρ.4105/2015 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Από τις δαπάνες που ελέγχθηκαν δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα
α) η αγορά δύο κινητών καθαρής αξίας 249,31€ και φ.π.α 23% ύψους 57,34€, τα οποία αγοράστηκαν με τα υπ' αρ..../**...2013** Δ.Α.-Τ.Π. καθαρής αξίας 202,44€

και .../...2013 Δ.Α.-Τ.Π. καθαρής αξίας 46,87€, επειδή στο τηρούμενο βιβλίο βρέθηκε καταχωρημένο κι άλλο κινητό καθαρής αξίας 161,79€ με αρ.παραστατικού .../...2013.Επειδή δεν απασχολεί υπαλλήλους ώστε να δικαιολογείται η αγορά των παραπάνω κινητών, θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι έγινε από ελευθεριότητα και δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης.

- β)δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 2.844,49€ και φ.π.α 23% ύψους 654,23€, επειδή εκπέστηκαν ολόκληρες οι δαπάνες αυτές, που βρέθηκαν καταχωρημένες στα τηρούμενα βιβλία του ελεγχόμενου και αφορούν την αγορά υλικών επισκευής για ακίνητο επαγγελματικής του στέγης, ενώ θα έπρεπε να εκπέσει το 33,33% των δαπανών αυτών, σύμφωνα με το ποσοστό συνιδιοκτησίας που δήλωσε στο έντυπο του Ε9. Επί πλέον ο έλεγχος θεωρεί ότι τα υλικά επισκευής χρησιμοποιήθηκαν σε άλλο ακίνητο, επειδή έχει δύο φορές αγορά μπαταρίας νιπτήρα, λουτρού κουζίνας και το γραφείο δεν διαθέτει διπλή κουζίνα. Ακόμη ο έλεγχος απορρίπτει ολόκληρο το ποσό των δαπανών για την επισκευή, επειδή και αν ακόμα τα υλικά χρησιμοποιήθηκαν για την επισκευή της επαγγελματικής στέγης δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από το σύνολο των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και σε άλλο ακίνητο και θεωρείται από τον έλεγχο ότι έγινε από ελευθεριότητα και δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης. Επιπλέον δεν υπάρχουν Α.Π.Υ. για την τοποθέτηση αυτών των υλικών(υδραυλικά, πλακάκια).

Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση όπως αναφέρονται παραπάνω από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες : (α) καθαρής αξίας 249,31€ και φ.π.α 23% ύψους 57,34€) και β) καθαρής αξίας 2.844,49€ και φ.π.α 23% ύψους 654,23€] ήτοι: συνολικές δαπάνες καθαρής αξίας 3.093,80 πλέον φ.π.α. 23% ύψους 711,57€ (αναλυτικά τα παραστατικά των δαπανών αυτών αναφέρονται στις σελ. 55 έως 58 της από ...2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Από την επεξεργασία των ατομικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, βάσει της εκτέλεσης του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες δε δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (σελ. 47 έως 50 της από ...2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού **34.415,61 ευρώ**. κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010.

ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία είδος συναλλαγής	Ποσό κατάθεσης
... ΤΡΑΠΕΖΑ ..(α/α 1-6)	000000000000000...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΑΤΜ-ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ON-LINE	2.333,08
... ΤΡΑΠΕΖΑ ..α/α 10)	000000000000000...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	400,00
... (...) .. (α/α 13)	000000000000000...	ΠΛΗΡΩΜΗ	50,00
... .. (α/α 13-24)	000000000000000...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΗΝ ...	4.126,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ .. (α/α 27,28,30,31,32)	000000000000000...	PAYMENT MANYAL	730,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ .. (α/α 35,37,38)	000000000000000...	PAYMENT MANYAL	4.270,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ .. (α/α 46,47)	000000000000000...	PAYMENT MANYAL	5.400,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ .. (α/α 53,55,56,57,58)	000000000000000...	PAYMENT MANYAL	8.015,20
... .. (α/α 73)	000000000000000...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ DE...	1.000,00
... ... (α/α 90)	000000000000000...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS ...	250,00
... .. (α/α 121,122)	000000000000000...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ...	845,00
... .. (α/α 146,150,153,157,164,170,172, 173,175)	000000000000000...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ-DE... – FROMCRBAGRAAXX(στοιχηματικό λογαριασμό)	5.696,33

... ΤΡΑΠΕΖΑ ...(α/α186,189)	000000000000000...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00
... ΤΡΑΠΕΖΑ ...(α/α194)	000000000000000...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ		34.415,61

Στις ...2019 κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με έκθεση επίδοσης το με αρ.πρωτ..../2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2014 με τα αποτελέσματα του ελέγχου, για παροχή εξηγήσεων με τις συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Σε απάντηση του ως άνω σημειώματος ο προσφεύγων κατέθεσε στις .../2019 το υπ'αρ. .../...2019 υπόμνημα επεξηγήσεων με το οποίο δηλώνει ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από στοιχηματικές εταιρείες του εξωτερικού (Bet 365,sporting bet).Συγκεκριμένα κατέθετε χρήματα πιστώνοντας τον στοιχηματικό λογαριασμό του που προέρχονταν από την χρέωση των πιστωτικών του καρτών και όταν έκανε ανάληψη από τον στοιχηματικό λογαριασμό τα κατέθετε στις πιστωτικές του κάρτες για την αποπληρωμή των ποσών που έλαβε από τις κάρτες. Έτσι δικαιολογείται η κίνηση με χαρακτηρισμό «PAYMENT MANYAL», επίσης επικαλείται κέρδη της χρήσης 2012 καθώς και ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Κατόπιν επεξεργασίας του υποβληθέντος υπομνήματος οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών του οικονομικού έτους 2014, οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα οικονομικού έτους 2014 απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα ως εξής:

ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ-ΧΡΗΣΗ 2013				
ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός Λογαριασμού	Αιτιολογία είδος συναλλαγής	Ποσό κατάθεσης	Αιτιολογία του ελεγχόμενου
... ΤΡΑΠΕΖΑ ...(α/α 1-6)	...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΑΤΜ-ΜΕΤΡΗΤΑ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ON-LINE	2.333,08	Από έσοδα από στοιχηματική εταιρεία του έτους 2012
... ΤΡΑΠΕΖΑ ...α/α 10)	...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	400,00	Από έσοδα από στοιχηματική εταιρεία του έτους 2012

... (...) ...(α/α 13)	...	ΠΛΗΡΩΜΗ	50,00	Από έσοδα από στοιχηματική εταιρεία του έτους 2012
... ...(α/α 13-24)	...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΤΗΝ EUROBANK	4.126,00	Από έσοδα από στοιχηματική εταιρεία του έτους 2012
... ΤΡΑΠΕΖΑ ... (α/α 27,28,30,31,32)	...	PAYMENT MANYAL	730,00	Από έσοδα από στοιχηματική εταιρεία του έτους 2012 ποσό 210,00 ευρώ το υπόλοιπο ποσό 520,00 ευρώ από χρεοπίστωση στοιχηματικού λογαριασμού
... ΤΡΑΠΕΖΑ ... (α/α 35,37,38)	...	PAYMENT MANYAL	4.270,00	χρεοπίστωση στοιχηματικού λογαριασμού
... ΤΡΑΠΕΖΑ .. (α/α46,47)	...	PAYMENT MANYAL	5.400,00	χρεοπίστωση στοιχηματικού λογαριασμού
... ΤΡΑΠΕΖΑ ... (α/α 53,55,56,57,58)	...	PAYMENT MANYAL	8.015,20	χρεοπίστωση στοιχηματικού λογαριασμού
... ...(α/α 73)	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ DE...	1.000,00	-
... ... (α/α 90)	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ APS ...	250,00	-
... ... (α/α 121,122)	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ...	845,00	-
... ... (α/α 146,150,153,157,164,170,172. 173,175)	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ- DE...- FROMCRBAGRAAXX(στοι χηματικό λογαριασμό)bet 365	5.696,33	-
... ΤΡΑΠΕΖΑ ...(α/α186,189)	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	300,00	-
... ΤΡΑΠΕΖΑ ... (α/α194)	...	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.000,00	-

	ΣΥΝΟΛΟ		34.415,61	
--	--------	--	-----------	--

Ο έλεγχος δεν δέχθηκε την αιτιολογία του προσφεύγοντα ότι προέρχονται από στοιχηματική εταιρεία του εξωτερικού, επειδή τα ποσά αυτά δεν αντιστοιχίζονται με τα ποσά των παραστατικών που προσκόμισε για τις παραπάνω τραπεζικές κινήσεις, ενώ για κάποιες τραπεζικές κινήσεις ο προσφεύγων δεν αναφέρει καμία αιτιολογία.

Επί πλέον επικαλείται ότι διέθετε και κεφάλαιο προηγούμενων ετών το οποίο δικαιολογεί τις καταθέσεις σε μετρητά, πλην όμως δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τη ροή του χρήματος.

Περαιτέρω, για τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη μόνο τις καταθέσεις, αλλά συνεκτίμησε και άλλους παράγοντες, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κ.λ.π. και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα οικονομικού έτους 2014 και κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις.

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

- Προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα συνολικού ποσού **34.415,61€**, που δεν αποδείχθηκε ότι φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε του φόρου.
- Δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα ποσό **3.093,80€** και φ.π.α. 23% ποσό **711,57€** €, ως εκ τούτου με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2019** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

1) Μη νόμιμα δεν αναγνωρίστηκαν ως επαγγελματικές δαπάνες:α) η δαπάνη για την αγορά δύο κινητών τηλεφώνων συνολικού ποσού 249,31€.Ειδικότερα επικαλείται ότι εκλάπη το κινητό του και προέβη στην αγορά δύο κινητών. Η αγορά του δεύτερου κινητού ήταν μικρής αξίας και επρόκειτο για εφεδρικό.

β) οι δαπάνες επισκευής ακινήτων συνολικού ποσού 2.844,49€, επικαλείται ότι πρόκειται για δαπάνες ανακαίνισης που έγιναν και για το γραφείο που διατηρεί στην Αθήνα.

2) Μη υφιστάμενη προσαύξηση περιουσίας- προς τούτο επικαλείται εισοδήματα προηγούμενων ετών, καθώς και την ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων που είχε εκτός τραπεζικού συστήματος.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με την μη αναγνώριση δαπανών

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου....».

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

Επειδή, σύμφωνα με 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: **α)** Των γενικών εξόδων διαχείρισης,»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτονται και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

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.

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.).

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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένως δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του δαπάνες ποσού **249,31€** που αφορούν την αγορά δύο κινητών, τα οποία αγοράστηκαν με τα υπ' αρ..../...2013 Δ.Α.-Τ.Π. καθαρής αξίας **202,44€** και .../...2013 Δ.Α.-Τ.Π. καθαρής αξίας **46,87€**. και έγιναν για τις επαγγελματικές του ανάγκες, επειδή εκλάπη το κινητό του, καθαρής αξίας **161,79€** (αρ,παραστατικού .../...2013), χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται, καθώς και για τις δαπάνες συνολικού ποσού 2.844,49€, που αφορούν δαπάνες ανακαίνισης επικαλείται ότι έγιναν και για το γραφείο που διατηρεί στην Αθήνα (επισυνάπτοντας καταστάσεις παραστάσεων του δικηγορικού συλλόγου Αθηνών για τα έτη 2014,2015 και 2016) χωρίς όμως να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία (όπως πίνακα διαχωρισμού δαπανών με τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία) για ποια ακίνητα της επαγγελματικής δραστηριότητας έγιναν οι παραπάνω δαπάνες επισκευής, προκειμένου να μην αμφισβητηθούν από την φορολογική αρχή.

Επειδή, από τα φορολογικά στοιχεία των δαπανών αυτών προκύπτει ότι όλα τα αναγραφόμενα είδη παραδόθηκαν στην Θεσσαλονίκη, στην οδό Β.Ηρακλείου 14, όπου βρίσκεται το δικηγορικό του γραφείο. Επί πλέον από το μητρώο του taxis δεν προκύπτει η δήλωση άλλης επαγγελματικής εγκατάστασης πλην του δικηγορικού γραφείου που διατηρεί στη Θεσσαλονίκη.

Συνεπώς εσφαλμένα ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν δαπάνες ανακαίνισης για το γραφείο που διατηρεί στην Αθήνα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τις επικαλεσθείσες δαπάνες δεν γίνεται δεκτός.

• Ως προς τον ισχυρισμό περί μη υφιστάμενης προσαύξησης περιουσίας - Επίκληση εισοδημάτων προηγούμενων ετών, καθώς και την ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων που είχε εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 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. ... 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...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά

με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας** κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, **στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού**, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 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 [...] . 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που **ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας**, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι **αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση** (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω 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 αναγκαίων, 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. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** (βλ. λ.χ. ΣτΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).....».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 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, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, ο προσφεύγων στην παρούσα προσφυγή επικαλείται κεφάλαιο που αναλήφθηκε από τόκους καταθέσεων στα έτη 2012 και 2013 συνολικά 26.400,00 ευρώ τα οποία ήταν υπέρ αρκετά για να δικαιολογήσουν τις πληρωμές των καρτών και τις τραπεζικές κινήσεις που αναφέρονται στη σελ.47 της έκθεσης ελέγχου και επισυνάπτει τις κινήσεις από τους κοινούς λογαριασμούς (με δύο και τρεις συνδικαιούχους) και έναν ατομικό της Τράπεζας ... (λογ...., λογ.... και λογ.... για τα έτη 2012 και 2013), καθώς επίσης δεν λήφθηκαν υπόψη τα μετρητά που είχε στη κατοχή του περίπου 12.000,00 ευρώ για το έτος 2012 και αντίστοιχο ποσό για το έτος 2013, τα οποία ήταν εκτός τραπεζικού συστήματος. Τέλος δεν αναγνωρίστηκαν τα κέρδη από την στοιχηματική εταιρία (bet 365) ποσό ύψους 6.500,00 ευρώ και επισυνάπτει σχετικό έγγραφο με τις κινήσεις του λογαριασμού.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.18 του ν.4141/2013 «..τα κέρδη από τα τυχερά παιχνίδια πρέπει να δηλώνονται στη φορολογική δήλωση. Δεν θα υπάρξει νέα φορολογική επιβάρυνση καθώς τα κέρδη αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί ενώ μπορούν να χρησιμοποιηθούν για μείωση τεκμηρίων. Οι παίκτες μπορούν να ζητούν έγγραφη βεβαίωση κερδών για φορολογικούς σκοπούς».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε έγγραφη βεβαίωση κερδών από τον φορέα, για τα κέρδη που επικαλείται.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.30 έως σελ.50), τα ανωτέρω δικαιολογητικά στοιχεία ήταν στη διάθεση του ελέγχου αφού ο προσφεύγων τα είχε προσκομίσει στη φορολογική αρχή, δυνάμει των οποίων έγιναν αποδεκτές ορισμένες εκ των διερευνώμενων πιστώσεων και όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις, **δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης τους** και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ισχύει και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, είναι απαραίτητο αν κάποιος επικαλεστεί ανάλωση εισοδήματος από προηγούμενες χρονιές να έχει συνταχθεί και προσκομισθεί κατάσταση που να αναφέρει αναλυτικά, από ποιες χρονιές προέρχεται το εισόδημα που επικαλείται (ΠΟΛ.1040/2011).

Επειδή, ο φορολογούμενος μπορεί να επικαλεσθεί στο πλαίσιο της δημιουργίας κεφαλαίου προς ανάλωση, οσαδήποτε προηγούμενα χρόνια από το έτος που θέλει να καλύψει. Τα χρόνια όμως πρέπει να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Θα πρέπει όμως να έχει τα στοιχεία και να τα αποδείξει τα όσα επικαλείται (ΥΠ.ΟΙΚ.1087172/2005).

Από τις ως άνω διατάξεις, καταρχάς, προκύπτει σαφώς ότι η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών είναι ένας από τους τρόπους κάλυψης της κατ' άρθρο 19 ν. 2238/94 προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων. Περαιτέρω, όμως, τα ποσά που τυχόν διατηρούσε ο προσφεύγων σε ρευστά εκτός τραπεζικού συστήματος, ενόψει της οικονομικής κρίσης, θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν μέρος ή το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές (οι καταθέσεις) έγιναν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και όχι από τρίτα πρόσωπα, εφόσον από τα εισοδήματα προηγούμενων ετών αφαιρεθούν οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες κατά τα έτη αυτά και τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 1^η/1 του ελεγχόμενου έτους.

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.

Επειδή, ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου ή της ενδικοφανούς προσφυγής δεν υπέβαλε Πίνακα Ανάλωσης Κεφαλαίου και τυχόν πρόσθετα στοιχεία και συνεπώς δεν αποδεικνύει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και επαρκή την ύπαρξη διαθεσίμων ρευστών εκτός

τραπεζικού συστήματος, τα οποία θα αποτελούσαν εν δυνάμει ποσά κατάθεσης από τον ίδιο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς σύμφωνα με την ΠΟΛ.1040/2011.

Ως εκ τούτου, η επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου, χωρίς την προσκόμιση πίνακα ανάλωσης και λοιπών στοιχείων που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό, δεν γίνεται δεκτή.

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣΤΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης για την προσαύξηση της περιουσιακής του κατάστασης.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αβάσιμοι και ως εκ τούτου ορθώς οι εν λόγω πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν την υπό κρίση περίοδο: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....

Επειδή, στην Έκτη Οδηγία του Συμβουλίου «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (Οδηγία 77/388/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.5.1977, ΕΕ. L. 145/13.6.1977), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζεται στο άρθρο 17 που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) (...)...».

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται επαρκή, στις κατά δήλωση και βάσει των βιβλίων και στοιχείων της φορολογητέας εισροές, αφαιρείται το ποσό των δαπανών που δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο **3.093,80 €** και φ.π.α 23% ύψους **711,58 €**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ... με **ΑΦΜ ... και την επικύρωση:** α) της υπ'αρ. .../**...2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ Οικονομικού έτους 2014 και β) της υπ'αρ. .../**...2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φ.π.α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	9.752,45	9.752,45
Πρόσθετος φόρος 58Α και τόκοι αρθ.53 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας	9.930,92	9.930,92
Ποσό εισφοράς αλληλεγγύης	1.588,11	1.588,11

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	21.271,48	21.271,48
---	-----------	-----------

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό υπόλοιπο	711,58	711,58
Πρόσθετος φόρος αρθ. 58Α και τόκοι αρθ.53 του ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας	724,60	724,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.436,18	1.436,18

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

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.