



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.04.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 700

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), 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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. 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 από12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.11.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.11.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ.11.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 9.830,42€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2014 ποσού 10.010,32€ και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.382,63€, δη σύνολο φόρου 21.223,37€, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 33,055,85€, αποκρυβέντων καθαρών κερδών από την άσκηση της ατομικής του δραστηριότητας 1.651,32€, καθώς και αποδοχών ύψους 2.959,37€ μη δηλωθέντων ως εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 εδράζεται επί της από 12.11.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ ΔΡΑΜΑΣ που συντάχθηκε σε εκτέλεση της με αριθμό09.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι :

1. Οι ακόλουθες πιστώσεις συνολικού ποσού 7.929,59€ στο λογαριασμό του με IBAN GR..... που τηρείται στην ALPHABANK προέρχονται από ανάληψη κεφαλαίου χρήσεων 2002-2012.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
09.01.2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	600,00
22.02.2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.200,00
22.04.2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.200,00
14.06.2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.200,00
22.07.2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.800,00
25.10.2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΕΜ. Τ.Ε.	661,44
28.11.2013	ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ	600,00
16.12.2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	68,15

27.12.2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	600,00
ΣΥΝΟΛΟ		7.929,59

2. Ποσό 10.494,00€ έχει γνωστή πηγή προέλευσης, καθώς αποτελεί χορηγία της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προς αυτόν για την παραγωγή ψηφιακού δίσκου με τίτλο «.....».
3. Οι ακόλουθες πιστώσεις συνολικού ποσού 14.632,26€ αποτελούν δώρο για το γάμο του που έλαβε χώρα την 01.06.2013.

α/α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Αρ. λογαριασμού Πιστωτικό ίδρυμα	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
1	02.01.2013			70,00
2	07.01.2013			52,03
3	08.01.2013			1.078,96
4	17.01.2013			30,00
5	28.01.2013			171,16
6	31.01.2013			20,00
7	12.02.2013			300,00
8	01.03.2013			120,00
9	13.03.2013			60,00
10	15.03.2013			238,28
11	27.03.2013			260,89
12	20.05.2013			156,82
13	23.08.2013			228,80
14	07.11.2013			50,00
15	14.11.2013			100,00
16	18.11.2013			200,00
17	20.11.2013			50,00
18	22.11.2013			1.000,00
19	27.11.2013			50,00
20	29.11.2013			6.000,00
21	09.12.2013			65,00
22	13.12.2013			1.000,00
23	19.12.2013			372,48
24	24.05.2013			1.757,84
25	25.07.2013			1.100,00
26	12.12.2013			100,00

	ΣΥΝΟΛΟ			14.632,26
--	---------------	--	--	-----------

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 44 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.».

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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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:

«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, 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 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.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:.....5.4.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. την 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..... 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....»

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 δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, 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 ελλείπει 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 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».

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.»

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ανάλωσης κεφαλαίου ως πηγής προέλευσης πιστώσεων ύψους 7.929,59€

Επειδή, στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που επικαλείται και συνυποβάλει ο προσφεύγων δεν συμπεριλαμβάνονται η τοκοχρεωλυτική απόσβεση ληφθέντων δανείων (στεγαστικού και αγοράς αυτοκινήτου) και δεν έχει γίνει ορθός υπολογισμός των αντικειμενικών δαπανών.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται κατ’ αρχάς 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 σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται ενδεικτικώς η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 01.01 (από μεταφορά) του πρώτου ελεγχόμενου έτους και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης. Επιπλέον, ο προσφεύγων, αν και επικαλείται αναλήψεις από τραπεζικό λογαριασμό προηγούμενου έτους, δεν προσκομίζει την κίνηση των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών, έτσι ώστε να προκύπτει το λογιστικό τους υπόλοιπο κατά την 31/12/2012 ή την 01/01/2013, αλλά και να αποκλειστεί το ενδεχόμενο ορισμένες από τις αναλήψεις του να επανακατατέθηκαν και να τροφοδότησαν άλλον λογαριασμό, καθώς επίσης και, για να διασταυρωθεί αν οι επικαλούμενες αναλήψεις ήταν διαθέσιμες εκτός τραπεζικού συστήματος. Κατά

συνέπεια, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίνεται στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης των εν λόγω πρωτογενών πιστώσεων.

Επειδή, επιπλέον η φορολογική αρχή προσδιόρισε για το έτος 2013 τις καταβληθείσες πραγματικές δαπάνες του προσφεύγοντος σε ποσό 32.893,11€ ως εξής:

Περιγραφή δαπάνης	Ποσό σε ευρώ
Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	12.981,42
Ασφάλιστρα	948,35
Δ.Ε.Η. Α.Ε.	2,514,00
Δ.Ε.Υ.Α.Δ.	235,50
Κινητή τηλεφωνία	855,00
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	7.950,80
Εισφορές σε Ο.Α.Ε.Ε.	3.268,08
Καταβληθέντα ενοίκια	600,00
Τέλη κυκλοφορίας	508,60
Καταβληθέντες φόροι και πρόστιμα	986,36
Αποπληρωμή πιστωτικών καρτών	2.045,00
Σύνολο δαπανών	32.893,11

Περαιτέρω, συνυπολογίζοντας φορολογητέα και αφορολόγητα έσοδα του προσφεύγοντος και της συζύγου του, καθώς και τις δηλωθείσες (στις φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος) δαπάνες, αλλά και αυτές που δεν δηλώθηκαν, αλλά φαίνεται να πραγματοποιήθηκαν (καθώς αποτελούν πάγια έξοδα π.χ. δαπάνες τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων, Δ.Ε.Η., Δ.Ε.Υ.Α.Δ., φόροι, τέλη κυκλοφορίας) όπως προκύπτει από τον κατωτέρω πίνακα

Περιγραφή	Οικονομικά έτη						
	2009		2010		2011	2012	2013
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Υπόχρεος	Υπόχρεος
Δηλωθέντα Έσοδα (α)	18.581,50	4.800,00	9.861,46	7.700,00	14.091,72	16.811,10	30.180,15
Αφορολόγητα έσοδα (β)	3.369,30	-	29.807,67	-	-	-	-
Δαπάνες βάσει δήλωσης (γ)	16.952,49	8.213,71	11.420,30	3.549,86	8.396,21	29.731,90	15.890,31
Δαπάνη για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κτλ. οχημάτων (κωδ. 719)	-	-	-	-	-	20.209,99	-
Για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων (κωδ. 727)	3.001,09	3.001,09	-	-	-	-	-
Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα της περ. 3 και στα καθαρὰ κέρδη της περ. 4 (κωδ. 433)	696,43	-	6.722,79	-	-	-	-
Δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών (κωδ. 049)	4.646,41	-	-	-	2.496,46	4.250,00	7.550,00
Έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης (κωδ. 052)	-	2.242,58	-	-	-	-	-
Υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης (ΟΑΕΕ κτλ) (κωδ. 053)	2.007,38	2.007,38	2.297,98	1.682,62	2.498,04	3.144,82	3.298,08
Ενοίκιο που πληρώσατε για κύρια κατοικία της οικογένειας (κωδ. 811)	2.450,00	-	-	-	-	-	-
Ποσό ασφαλιστρών για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθενείας (κωδ. 073)	2,66	2,66	307,24	307,24	607,51	257,39	930,98
Φόροι 20% και 10% (άρθ. 58 Κ.Φ.Ε.) και 15%(περ. γ' παρ. 5 ααθρ. 52 Κ.Φ.Ε.) που παρακρατήθηκαν (κωδ. 605)	4.148,52	960,00	2.092,29	1.560,00	2.475,88	1.462,01	3.412,40
Φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις (κωδ. 315)	-	-	-	-	318,32	407,69	641,66
Ποσό που παρακρατήθηκε για ειδική εισφορά αλληλεγγύης (κωδ. 333)	-	-	-	-	-	-	57,19
Μη δηλωθείσες δαπάνες (δ)	446,00	-	15.563,47	-	14.148,18	10.821,31	9.351,80
Στεγαστικά Δάνεια	-	-	12.598,14	-	12.511,18	8.589,11	7.161,70
Δ.Ε.Η.	-	-	1.643,33	-	679,00	839,00	1.523,00
Δ.Ε.Υ.Α.Δ.	-	-	651,00	-	358,00	525,00	398,50
Φόροι	-	-	-	-	-	631,20	-
Τέλη κυκλοφορίας	446,00	-	671,00	-	600,00	237,00	268,60
Υπόλοιπο (α) + (β) - (γ) - (δ)	4.552,31 €	- 3.413,71 €	12.685,36 €	4.150,14 €	- 8.452,67 €	- 23.742,11 €	4.938,04 €
Προϋδευτικό Υπόλοιπο	4.552,31 €	1.138,60 €	13.823,96 €	17.974,10 €	9.521,43 €	- 14.220,68 €	- 9.282,64 €

διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν είχε διαθέσιμο κεφάλαιο από τα προηγούμενα έτη, κατά την 01.01.2013 ώστε να προβεί σε επανακατάθεσή του κατά το έτος 2013 και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί χορηγίας ποσού 10.494,00€ από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....»

Επειδή, με τη με αριθμό 531/1995 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους διευκρινίσθηκε ότι:

«..... Συνεπώς κάθε περίπτωση χορηγίας πρέπει να αντιμετωπίζεται από την φορολογούσα αρχή με στάθμιση των ως άνω δεδομένων, προκειμένου να εξευρεθεί, αν η συμβατικά χαρακτηριζόμενη ως χορηγία συνιστά χαριστική δόση χωρίς αντάλλαγμα, οπότε πρόκειται περί δωρεάς κατά την έννοια του φορολογικού νόμου (αρ. 34 ΝΔ 118/1973) ή υποκρύπτει αντάλλαγμα προς τον χορηγό, οπότε, αν τούτο είναι ανάλογο προς την παροχή αυτού πρόκειται περί αμφοτεροβαρούς σύμβασης, αν δεν τούτο καλύπτει μέρος της παροχής του χορηγού, υφίσταται δωρεά κατά το υπερβάλλον την παροχή τμήμα του ανταλλάγματος.

.....
Ως εκ τούτου στο τεθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση, ότι η χορηγία συνιστά δωρεά, εφόσον μεταξύ του παρέχοντος τη χορηγία και του προς τον η παροχή δεν συμφωνείται ή δεν υποκρύπτεται υποχρέωσις αντιπαροχής. Στην περίπτωση αντιπαροχής ερευνάται εάν υφίσταται εν όλω ή εν μέρει επαχθής δικαιοπραξία αναλόγως προς την αξία της αντιπαροχής».

Επειδή, για την τραπεζική πίστωση (κατάθεση) αξίας 10.494,00€, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε χορηγία για έκδοση CD με τίτλο «.....» της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με την έννοια της οικονομικής παροχής προς πραγματοποίηση συγκεκριμένου έργου (το cd) και όχι άτυπη δωρεά. Όπως επισημαίνει, τα cds που εκδόθηκαν, διατέθηκαν ως επιχειρηματικό δώρο από την ως άνω εταιρεία προς τους πελάτες της, ενώ κάποια δόθηκαν στον προσφεύγοντα για προσωπική του χρήση. Η ανωτέρω εταιρεία ανταποκρινόμενη στη με αρ. πρωτ./09/2019 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ να θέσει στη διάθεση του ελέγχου **κάθε σχετικό έγγραφο** (φορολογικά στοιχεία, εξοφλήσεις, συμφωνητικά) που αφορά σε συναλλαγές της με τον ελεγχόμενο, καθώς επίσης και ακριβή αντίγραφα των τηρούμενων με διπλογραφικό τρόπο βιβλίων της για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2013, στα οποία καταχωρήθηκαν οι ανωτέρω συναλλαγές, κατέθεσε το με αριθμό πρωτ. (εισερ.)/09/2019 έγγραφο στο οποίο αναφέρεται ότι ο προσφεύγων επικοινωνήσε με τον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας και αιτήθηκε χορηγία ποσού κατά προσέγγιση δέκα χιλιάδων (10.000,00) ευρώ, για τη χρηματοδότηση της παραγωγής ψηφιακού δίσκου με τίτλο «.....». Η εταιρεία προσκόμισε και τη λογιστική εγγραφή της συγκεκριμένης συναλλαγής ήτοι τη χρέωση στις 27.12.2013 του λογαριασμού 64.06.98.00000 ΛΟΙΠΕΣ ΔΩΡΕΕΣ με αιτιολογία εγγραφής ΔΩΡΕΑ ΓΙΑ (.....) και ποσό εγγραφής 10.494,00€.

Επειδή, τόσο ο προσφεύγων όσο και η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν προσκόμισαν φορολογικά στοιχεία για το πώς δαπανήθηκε τελικώς το ποσό των 10.494,00€ με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η εκτέλεση του σκοπού της χορηγίας (ως αντιπαροχή ή όφελος της εταιρείας χορηγού) ή ο αμφοτεροβαρής χαρακτήρας της φερόμενης μεταξύ τους συμφωνίας.

Κατόπιν των ανωτέρω δε δύναται να εκληφθεί το ποσό των 10.494,00€ ως προϊόν χορηγίας, και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί δώρων γάμου ύψους 14.632,26€.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1033/21.2.2013 «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» διευκρινίσθηκε ότι:

«.....**13. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου.**

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες γάμου- δώρα γάμου, ο ισχυρισμός αυτός, ως θέμα πραγματικό, εξετάζεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και το βάρος της απόδειξης το φέρει ο δικαιούχος του εμβάσματος προσκομίζοντας κάθε νόμιμο μέσο π.χ. ληξιαρχική πράξη γάμου και αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, για διάστημα μέχρι δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Τούτο βεβαίως δεν αποκλείει τον έλεγχο για την τυχόν επιβολή φόρου δωρεάς.....»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ποσό 14.632,26 € κατατέθηκε από διάφορα πρόσωπα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ως δώρο για το γάμο του που πραγματοποιήθηκε την 01.06.2013 και προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει το με αύξοντα αριθμό06.2013 πιστοποιητικό γάμου της ενορίας

Επειδή, με την ΠΟΛ 1033/2013 διευκρινίσθηκε ότι τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από λίστες- δώρα γάμου γίνονται αποδεκτά όταν οι καταθέσεις πραγματοποιούνται σε χρονικό διάστημα δύο μηνών πριν και ενός μήνα μετά την τέλεση του γάμου. Στην υπό κρίση περίπτωση μόνο οι με αύξοντα αριθμό 12 και 24 καταθέσεις ποσών 156,82€ και 1.757,84€ αντίστοιχα πραγματοποιήθηκαν κατά το εύλογο χρονικό διάστημα από τον και την, οι οποίοι όμως είχαν προβεί κατά το έτος 2013 και σε άλλες καταθέσεις χρηματικών ποσών εκτός του ευλόγου χρονικού διαστήματος πριν και μετά το γάμο όπως προκύπτει και από το σχετικό πίνακα για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης ότι αποτελούσαν χρηματικό δώρο για το γάμο του. Ο δε έχει προβεί σε επτά καταθέσεις κατά τη διάρκεια του 2013 συνολικού ποσού 2.507,39€ που όλες φέρουν δεκαδικά ποσά. Ωστόσο, σύμφωνα με την κοινή πείρα και λογική, οι εν λόγω καταθέσεις δε δύνανται να εκληφθούν ως δώρο γάμου μου (τμηματικά καταβαλλόμενο) και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /12.12.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ.11.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	37.835,25€
Διαφορά φόρου	9.830,42€
Πρόστιμο άρ. 58 και τόκοι αρ. 53 Ν. 4174/2013	10.010,32€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.382,63€
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.223,37€

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

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.