



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27-05-2019

Αριθμός απόφασης: **1739**

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθ. : 1)/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

της Προϊσταμένης του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), οικονομικού έτους 2013 και 2)/31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της Προϊσταμένης της Προϊσταμένης του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΜΕΓΑΛΟΥ ΠΛΟΥΤΟΥ (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. : 1)/31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 και 2)/31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 28/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2019 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 τις υπ' αριθ. :

1)/31-12-2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.430,37€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 21.977,69€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **45.408,06€**.

2)/31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισφοράς αλληλεγγύης της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 ποσού **2.536,57€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τα αποτελέσματα του ελέγχου, που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./07-03-2016 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ,/18-12-2018 εντολή μερικού ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης, τα οποία αναγράφονται του οποίου αναφέρονται στην από 28-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 24,25,26 & 28 ν. 4174/2013/13 (Κ.Φ.Δ.), του ελεγκτού του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./4-3-2016(πρωτ. εισερχόμενου/7-3-2016), έγγραφο της Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Δίωξης Εγκλήματος Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης που περιείχε δύο υποφακέλους με τις αντίστοιχες υποθέσεις Νο και Νο

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τα κάτωθι:

«α) Πιστώσεις υπό Α/Α 250, 299, 301 και 377 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για μικροποσά, συνολικού ύψους 76,00 €, συναλλαγές δηλαδή στο πλαίσιο της καθημερινότητας. Δεν μπόρεσα, πράγματι, να εντοπίσω τα αντίστοιχα παραστατικά, πλην όμως και η αιτιολογία της συναλλαγής υφίσταται, και το πρόσωπο του συναλλασσόμενου. Περαιτέρω, το καθ' ου είχε τη δυνατότητα να ζητήσει από την τράπεζα όλα τα σχετικά παραστατικά, για να διαπιστώσει περί τίνος πρόκειται, δεν το έπραξε όμως. Είναι σαφές, ότι το καθ' ου όφειλε να συνεκτιμήσει την πραγματική μου αδυναμία περί προσκόμισης παραστατικών για 76,00 € μετά από τόσα έτη και μέσα σε έναν τέτοιο όγκο συναλλαγών, και, αφ' ης στιγμής ούτε το ίδιο, αν και μπορούσε, δεν υποχρέωσε την τράπεζα να του τα στείλει, να κρίνει, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ότι τα ανωτέρω μικροποσά δεν αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά συναλλαγές δικαιολογημένες από την καθημερινότητα»

«β) Πιστώσεις υπό ΑΙΑ 205, 269 και 380 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για μικροποσά, συνολικού ύψους 650,00 €, συναλλαγές δηλαδή στο πλαίσιο της καθημερινότητας, τις οποίες μάλιστα δικαιολόγησα πλήρως, χωρίς ασφαλώς να μπορέσω να προσκομίσω τα αντίστοιχα παραστατικά. Ισχύουν κι εδώ ακριβώς τα ίδια με την αμέσως ανωτέρω περίπτωση, ήτοι: Και η αιτιολογία της συναλλαγής υφίσταται, και το πρόσωπο του συναλλασσόμενου. Περαιτέρω, το καθ' ου είχε τη δυνατότητα να ζητήσει από την τράπεζα όλα τα σχετικά παραστατικά, για να διαπιστώσει περί τίνος πρόκειται, δεν το έπραξε όμως. Είναι σαφές, ότι το καθ' ου όφειλε να συνεκτιμήσει την πραγματική μου αδυναμία περί προσκόμισης παραστατικών για 650,00 € μετά από τόσα έτη και μέσα σε έναν τέτοιο όγκο συναλλαγών, και, αφ' ης στιγμής ούτε το ίδιο, αν και μπορούσε, δεν υποχρέωσε την τράπεζα να του τα στείλει, να κρίνει, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ότι τα ανωτέρω μικροποσά δεν αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά συναλλαγές δικαιολογημένες από την καθημερινότητα.»

γ) Πίστωση υπό Α/Α 288 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για ποσό ύψους 25.000,00 €, το οποίο όπως επαρκώς εξήγησα στον έλεγχο αποτελεί επιστροφή ποσού από την εταιρία και το διακριτικό τίτλο, της οποίας είμαι μέτοχος κατά ποσοστό 51%. Συγκεκριμένα: Η ως άνω εταιρεία ήδη από το 2010 δεχόταν πίεση από τις τέσσερις συστημικές τράπεζες (.....,..... και), των οποίων τελούσε δανειολήπτρια, για να προχωρήσει σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου συνολικού ποσού

(της αυξήσεως) 10.000.000,00 €. Η λογική των τραπεζών ήταν ότι η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου θα κατεδείκνυε τη συμμετοχή και την στήριξη των μετόχων στη δανειολήπτρια εταιρία. Προς το σκοπό αυτό, οι μέτοχοι ξεκινήσαμε να συγκεντρώνουμε όσα περισσότερα χρήματα μπορούσε ο καθένας, την πλειονότητα των οποίων καταθέταμε απευθείας στο λογαριασμό της εταιρίας, ενόψει της επικείμενης αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου. Πράγματι, τελώντας υπό την ασφυκτική πίεση των δανειστριών τραπεζών, την 19.05.2011 η ΓΣ της εταιρίας απεφάσισε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου κατά 2.000.700,00 €, η οποία πραγματοποιήθηκε την 20.06.2011 (ΦΕΚ/2011). Εγώ συμμετείχα στην αύξηση με ποσό 1.020.357,00 €, ως κάτοχος του 51% των μετοχών. Ήδη, όμως, είχα καταθέσει ποσό 969.000,00 € επιπλέον του ανωτέρω [καθώς: i) μέχρι τελευταία στιγμή δεν ξέραμε ποιο θα ήταν το ακριβές ποσό της αυξήσεως, ii) ούτως ή άλλως οι τράπεζες ζητούσαν πολύ μεγαλύτερη αύξηση και θα έπρεπε έτσι να συγκεντρώνονται όσα περισσότερα χρήματα μπορούσε ο καθένας εκ των μετόχων, iii) επίκειτο δε και νέα αύξηση, για την οποία θα χρειαζόνταν επιπλέον ποσά], τα οποία παρέμειναν στο λογαριασμό της εταιρίας, όπως προκύπτει από τη λογιστική καρτέλα της εταιρίας για τους μετόχους του έτους 2011 που σας προσκομίζω (μαζί με τα αντίστοιχα αποδεικτικά καταθέσεων — ομάς σχετικών 1) και μεταφέρθηκαν στο επόμενο έτος (2012), όπως προκύπτει από τη λογιστική καρτέλα της εταιρίας για τους μετόχους του έτους 2012 που σας προσκομίζω (επίσης μαζί με τα αντίστοιχα αποδεικτικά καταθέσεων - ομάς σχετικών 2). Το υπόλοιπο αυτό των 969.000,00 € το άφησα στο λογαριασμό της εταιρίας για τη δεύτερη κατά σειρά αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, καταθέτοντας όμως παράλληλα και επιπλέον ποσά, φθάνοντας έτσι στα 1.827.000,00 € (όπως προκύπτει από την ως άνω καρτέλα), όλα προοριζόμενα ασφαλώς για τις μελλοντικές αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου. Το Μάιο του 2012 αναγκάστηκα να πραγματοποιήσω ανάληψη συνολικού ποσού 140.000,00 € εκ των ανωτέρω, για να καλύψω άλλες δικές μου ανάγκες, και απέμεινε στο λογαριασμό ποσό 1.687.000,00 € για μελλοντικές αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου. Πράγματι, την 28.06.2012 η ΓΣ της εταιρίας αποφασίζει νέα αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, ύψους αυτή τη φορά 2.621.040,00 €, η οποία πραγματοποιείται την 04.10.2012 (ΦΕΚ/2012). Από πλευράς μου συμμετείχα με ποσό 1.336.730,40 €, ήτοι το αναλογούν στο 51% των μετοχών μου. Χρησιμοποίησα δηλαδή το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος των 1.687.000,00 €, αφήνοντας και πάλι το υπολειπόμενο ποσό για μελλοντική αύξηση (καθώς όπως προανέφερα οι τράπεζες πίεζαν για συνολική αύξηση 10.000.000,00 €, που σήμαινε ότι έπρεπε να ακολουθήσουν κι άλλες αυξήσεις). Επιπλέον του ποσού που έμεινε μετά την αύξηση του 2012, εξακολούθησα (όπως προκύπτει από την προσαγόμενη καρτέλα) να καταθέτω και άλλα ποσά, προκειμένου να είμαι σε θέση να καλύψω και τις μελλοντικές αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου. Η επόμενη αύξηση ήταν προγραμματισμένη για το αμέσως επόμενο έτος (2013), και ενόψει αυτής λειτουργούσαμε όλοι οι μέτοχοι με την αυτή λογική όπως μέχρι τότε: συγκεντρώναμε δηλαδή όσα περισσότερα χρήματα μπορούσαμε, καταθέτοντας τα στο λογαριασμό της εταιρίας, προκειμένου να καλύψουμε και την επόμενη αύξηση, το ύψος της οποίας δεν γνωρίζαμε εκ των προτέρων. Περί τα τέλη του έτους 2012, όμως, η συνεργασία με τις πιστώτριες τράπεζες κατέρρευσε, ιδίως διότι οι τελευταίες αδρανούσαν επί μακρόν να διεκδικήσουν και εισπράξουν τιμολόγια που η εταιρία τις είχε εκχωρήσει προς εξασφάλιση του δανεισμού, με αποτέλεσμα να προκαλέσουν σε αυτήν τεράστια ζημία, απώλεια ρευστότητας και πλασματική διόγκωση του δανεισμού της (η εταιρία έχει ασκήσει αγωγές κατά και των τεσσάρων τραπεζών για την τεράστια ζημία που υπέστη εκ της ως άνω συμπεριφοράς των, οι οποίες είναι στη διάθεση σας εφόσον μου ζητηθούν). Ως αποτέλεσμα, η επικείμενη, προγραμματισμένη για το 2013, αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ακυρώθηκε, και όλοι οι μέτοχοι άρχισαν να παίρνουν πίσω τα χρήματα που είχαν καταθέσει για σκοπό που δεν πραγματοποιήθηκε.

Στο ανωτέρω πλαίσιο εντάσσεται και η επίμαχη συναλλαγή υπό Α/Α 288, την οποία ο έλεγχος όμως απέρριψε εντελώς αδικαιολόγητα, παρόλο που εξήγησα λεπτομερώς όλα τα ανωτέρω. Ο έλεγχος μου ζήτησε, προκειμένου να δικαιολογήσει το ποσό, απόδειξη ότι επίκειτο αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και ότι αυτή ακυρώθηκε. Οι αποδείξεις όμως που προσκομίζω περί των ανωτέρω είναι υπερεπαρκείς, για τους εξής λόγους: i) Για ποιον άλλο λόγο όλοι οι μέτοχοι (μεταξύ των οποίων κι εγώ) καταθέταμε χρήματα σε ειδικό λογαριασμό της εταιρίας, αν όχι για τις επικείμενες αυξήσεις; ii) Αποδεικνύεται, εξάλλου, ότι το μεγαλύτερο μέρος των χρημάτων αυτών χρησιμοποιήθηκε πράγματι στις αυξήσεις του 2011 και του 2012. iii) Αποδεικνύεται τέλος ότι το 2013 πράγματι δεν έγινε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και, συνεπώς, ουδείς λόγος υπήρχε να παραμείνουν τα χρήματα μας στον εταιρικό λογαριασμό.

Ο έλεγχος, εντούτοις, δεν αρκέστηκε στις παραπάνω αποδείξεις και την απόλυτα λογική και τεκμηριωμένη θέση μου, αλλά ζήτησε απτές αποδείξεις (έγγραφα) όπ επέκειτο κι άλλη αύξηση και ότι αυτή ακυρώθηκε. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, όμως, η εταιρία δεν αποφάσισε καν, και συνεπώς δεν

υφίσταται κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει τη "μη απόφαση". Το γεγονός παρά ταύτα ότι i) όλοι οι μέτοχοι καταθέσαμε συνεχώς χρήματα στον εταιρικό λογαριασμό (αποδεδειγμένο), ii) τα οποία χρησιμοποιήθηκαν δις για τις αντίστοιχες αυξήσεις των ετών 2011 και 2012 (επίσης αποδεδειγμένα), iii) στη συνέχεια συνεχίσαμε να καταθέτουμε (ενόψει επικείμενης νέας αύξησης - για ποιον άλλο λόγο!), iv) εντέλει, δε, τα αναλάβαμε πίσω διότι δεν έγινε άλλη αύξηση (επίσης αποδεδειγμένα), δεν δύναται να αμφισβητηθεί από κανέναν.

Περαιτέρω, βάσει του τότε ισχύοντος νόμου περί ανωνύμων και της ερμηνείας του, ο χαρακτήρας της απόφασης της ΓΣ περί αύξησης δεν είναι ο επιβεβαιωτικός της πράξης αυτής καθεαυτήν, και κατά συνέπεια ο συστατικός της χαρακτήρας κακώς συγχέεται με τον ουσιαστικό, τόσο φορολογικώς όσο και νομικώς, ο οποίος ουσιαστικός αφορά στην πιστοποίηση της καταβολής. Η πράξη αυτή της πιστοποίησης της καταβολής και υλοποίησης της όποιας αρχικής αποφάσεως, αποτελεί το καθοριστικό στοιχείο και εκ του λόγου αυτού η απόφαση της ΓΣ αποτελεί την καταστατικά αναγκαία πράξη της έκφρασης της βούλησης και μόνον, του ανώτερου οργάνου της εταιρείας να λάβει μια απόφαση και εν συνεχεία να την υλοποιήσει. Αυτή η βούληση όμως πολλές φορές στην πράξη και για διάφορους λόγους δεν δύναται να υλοποιηθεί. Αν δεν υλοποιηθεί και δεν υπάρξει απόφαση ακυρώσεως, δεν συντρέχει κανένα ουσιαστικό κώλυμα. Ο νόμος, ομοίως, δεν απαγορεύει πουθενά τη μερική υλοποίηση της όποιας απόφασης, ούτε προβλέπει πουθενά ότι είναι αναγκαστικού χαρακτήρα η σύνταξη νέου πρακτικού της ΓΣ, το οποίο να αποφασίζει εκ νέου τα περί της αύξησης, μειώνοντας φερεϊπείν το αρχικό ποσό, εφόσον αυτό καλύπτεται εν τοις πράγμασι. Και καλύπτεται δια αυτού του τρόπου, δηλαδή εν τοις πράγμασι, όταν, όπως και εν προκειμένω, πιστοποιηθεί κάποιο διαφορετικό ποσό και το υπόλοιπο είτε λογιστικώς επιστραφεί, είτε συμβεί κάτι διαφορετικό. Σε κάθε δε περίπτωση δεν αφορά σε σφάλμα του μετόχου η όποια τυπική ακυρότητα ήθελε υπάρξει, όπως η μη σύνταξη πρακτικού ΓΣ περί επαναπροσδιορισμού του ποσού της αύξησης ή ο τρόπος των λογιστικών εγγραφών, αλλά σφάλμα της εταιρείας. Και βέβαια πόρρω απέχει από το να συσταθεί λόγος ερμηνείας ως πρωτογενούς εισοδήματος. Έστω και εάν κάποιος θεωρήσει όπ θα έπρεπε να υπάρχει εκ νέου απόφαση, η οποία εν προκειμένω ως έννοια ακυρώνεται από το γεγονός ότι ταυτόχρονα στην πράξη το σύνολο των εταίρων, που είναι και μέλη του ΔΣ, συνεχίζουν να συγκεντρώνουν ποσά για νέα αύξηση, αυτό ήταν αδύνατο να γίνει, διότι όπως εξηγήθηκε η εταιρεία πιεζόταν αφόρητα από τις τράπεζες να ολοκληρώσει συνολικά αυξήσεις 10.000.000,00 € και δεν ήταν δυνατόν να λάβει απόφαση να σταματήσει την συνεχή συμπλήρωση του ποσού από πλευράς μετόχων (το γεγονός ότι η εταιρία δεχόταν πίεση από τις δανειστικές τράπεζες για περαιτέρω αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου μπορεί ευχερώς να αποδειχθεί και με μάρτυρες, μεταξύ των οποίων ακόμη και η πρόσφατη ένορκη κατάθεση της κ., αρμόδιας τηςγια το δανεισμό της εταιρίας μας, που ελήφθη σε εκκρεμή αντιδικία της εταιρίας με την τράπεζα, για λογαριασμό της τελευταίας, όπου ρητά αναφέρεται η πίεση που ασκείτο στην εταιρία για περαιτέρω αυξήσεις του μετοχικού της κεφαλαίου -όλα αυτά είναι στη διάθεση σας, εφόσον κρίνετε σκόπιμο να τα προσκομίσω). Άρα, είναι απολύτως προφανές ότι εγώ δεν έχω εισπράξει κανένα πρωτογενές εισόδημα εξ αυτού του λόγου και, εάν υπάρχει - που δεν υπάρχει - κάποιο σφάλμα, αυτό είναι καθαρά τυπικό, δεν ζημιώθηκε ούτε ένα ευρώ το Δημόσιο και όλα τα ποσά δικαιολογούνται απολύτως και πλήρως, η δε όποια πλημμέλεια αφορά την εταιρεία και όχι εμένα και το αντικείμενο του ελέγχου αυτού.

δ) Πιστώσεις υπό Α/Α 205, 269 και 380 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για μικροποσά, συνολικού ύψους 300,00 €, συναλλαγές δηλαδή στο πλαίσιο της καθημερινότητας, τις οποίες μάλιστα δικαιολόγησα πλήρως, χωρίς ασφαλώς να μπορέσω να προσκομίσω τα αντίστοιχα παραστατικά. Ισχύουν κι εδώ ακριβώς τα ίδια με τις ανωτέρω υπό α' και β' περιπτώσεις, ήτοι: Και η αιτιολογία της συναλλαγής υφίσταται, και το πρόσωπο του συναλλασσόμενου. Περαιτέρω, το καθ' ου είχε τη δυνατότητα να ζητήσει από την τράπεζα όλα τα σχετικά παραστατικά, για να διαπιστώσει περί τίνος πρόκειται, δεν το έπραξε όμως. Είναι σαφές, ότι το καθ' ου όφειλε να συνεκτιμήσει την πραγματική μου αδυναμία περί προσκόμισης παραστατικών για 300,00 € μετά από τόσα έτη και μέσα σε έναν τέτοιο όγκο συναλλαγών, και, αφ' ης στιγμής ούτε το ίδιο, αν και μπορούσε, δεν υποχρέωσε την τράπεζα να του τα στείλει, να κρίνει, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ότι τα ανωτέρω μικροποσά δεν αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά συναλλαγές δικαιολογημένες από την καθημερινότητα.

ε) Πιστώσεις υπό Α/Α 305 και 312 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για συναλλαγές, συνολικού ύψους 1.750,00 €, για τις οποίες έδωσα πλήρη εξήγηση στον έλεγχο από πού προέρχονται. Άλλωστε, η αιτιολογία των καταθέσεων αναγράφεται και μπορεί να ελεγχθεί. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς μου, με την αιτιολογία ότι δεν προσκόμισα τα σχετικά παραστατικά. Το καθ' ου, όμως, έχει και το δικαίωμα και τη δυνατότητα να ζητήσει από το συναλλασσόμενο πιστωτικό ίδρυμα όλα τα στοιχεία (παραστατικά, έγγραφα κοκ) για να τα διασταυρώσει και να διαπιστώσει του λόγου το αληθές. Η λογική "αφού δεν τα προσκομίζει ο ελεγχόμενος, τα απορρίπτω χωρίς καμία περαιτέρω έρευνα" δεν ανταποκρίνεται στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Επαναλαμβάνω και από τη θέση αυτή το αίτημα μου: Να ζητήσει η Διοίκηση από τον πιστωτικό φορέα τα στοιχεία που θέλει προς διασταύρωση και ακολούθως να κρίνει εάν δικαιολογούνται ή όχι.

«στ) Πιστώσεις υπό Α/Α 205, 269 και 380 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για μικροποσά, συνολικού ύψους 533,33 €, συναλλαγές δηλαδή στο πλαίσιο της καθημερινότητας, τις οποίες μάλιστα δικαιολόγησα πλήρως, χωρίς ασφαλώς να μπορέσω να προσκομίσω τα αντίστοιχα παραστατικά. Ισχύουν κι εδώ ακριβώς τα ίδια με τις ανωτέρω υπό α', β' και δ' περιπτώσεις, ήτοι: Και η αιτιολογία της συναλλαγής υφίσταται, και το πρόσωπο **του** συναλλασσόμενου. Περαιτέρω, το καθ' ου είχε τη δυνατότητα να ζητήσει από την τράπεζα όλα τα σχετικά παραστατικά, για να διαπιστώσει περί τίνος πρόκειται, δεν το έπραξε όμως. Είναι σαφές, ότι το καθ' ου όφειλε να συνεκτιμήσει την πραγματική μου αδυναμία περί προσκόμισης παραστατικών για 533,33 € μετά από τόσα έτη και μέσα σε έναν τέτοιο όγκο συναλλαγών, και, αφ' ης στιγμής ούτε το ίδιο, αν και μπορούσε, δεν υποχρέωσε την τράπεζα να του τα στείλει, να κρίνει, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ότι τα ανωτέρω μικροποσά δεν αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά συναλλαγές δικαιολογημένες από την καθημερινότητα.»

ζ) Πιστώσεις υπό Α/Α 305 και 312 του Πίνακα του κεφαλαίου 8.3 της έκθεσης ελέγχου:

Πρόκειται για συναλλαγές, συνολικού ύψους 5.000,00 €, για τις οποίες έδωσα πλήρη εξήγηση στον έλεγχο από πού προέρχονται. Άλλωστε, η αιτιολογία των καταθέσεων αναγράφεται και μπορεί να ελεγχθεί. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς μου, με την αιτιολογία ότι δεν προσκόμισα τα σχετικά παραστατικά. Το καθ' ου, όμως, έχει και το δικαίωμα και τη δυνατότητα να ζητήσει από το συναλλασσόμενο πιστωτικό ίδρυμα όλα τα στοιχεία (παραστατικά, έγγραφα κοκ) για να τα διασταυρώσει και να διαπιστώσει του λόγου το αληθές. Η λογική "αφού δεν τα προσκομίζει ο ελεγχόμενος, τα απορρίπτω χωρίς καμία περαιτέρω έρευνα" δεν ανταποκρίνεται στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Επαναλαμβάνω και από τη θέση αυτή το αίτημα μου: Να ζητήσει η Διοίκηση από τον πιστωτικό φορέα τα στοιχεία που θέλει προς διασταύρωση και ακολούθως να κρίνει εάν δικαιολογούνται ή όχι.

Επειδή 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.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι:

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.[3888/2010](#)» αναφέρονται τα εξής:

«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 στη ΠΟΛ. 1175/16.11.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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.

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

Επειδή εν προκειμένω στην με αριθμ. πρωτ./2019 Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση δικομανούς προσφυγής, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα κάτωθι:

«1^{ος} Προβαλλόμενος λόγος:

.....
Άποψη της φορολογικής αρχής

.....

Η μοναδική από τις ανωτέρω πιστώσεις που συμπεριλήφθηκε στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος στην οικεία προσβαλλόμενη πράξη είναι η **πίστωση Α/Α 5-1-2012 / ποσού 380€ // ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΝΟΙΚΙΟΥ** η οποία αφορά τον προσφεύγοντα κατά το ποσό των 76,00€ (κατόπιν ΜΕΡΙΣΜΟΥ επί τη βάσει των 5 δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού) λόγω πίστωσης σε κοινό λογαριασμό του Ν. 5638/1932 η οποία δεν επαληθεύτηκε σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, ότι δηλαδή αφορά εισπραχθέν ενοίκιο, ο δε προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος του ανωτέρω ποσού.

Για τις με α/α 250 299 και 301 πιστώσεις εσφαλμένα αναγράφονται από τον προσφεύγοντα ως πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν και αποτέλεσαν προσαύξηση περιουσίας διότι δεν συμπεριλαμβάνονται στον Πίνακα 8.3. ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48§3 ΤΟΥ Ν. 2238/94 ΠΕΡΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ. της από 28/12/2018 συμπεροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα στη σελίδα 38 της προαναφερόμενης έκθεσης αναφέρεται: «**10. Α/Α 250, 299, 301, 377** δεν μπόρεσα να εντοπίσω στοιχεία που να τεκμηριώνουν τις καταθέσεις που έγιναν και αφορούν μικροποσά. Από τις παραπάνω περιπτώσεις **μη αιτιολογημένη πρωτογενής κατάθεση είναι η Α/Α 377/5-01-2012//ποσού 380 €** αφού πρόκειται για κατάθεση από τρίτο και για συναλλαγή που δεν προκύπτει ούτε η πηγή εισοδήματος ούτε η αιτία πραγματοποίησης της. **Οι υπόλοιπες συναλλαγές στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης δεν αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις αφού: ι) οι α/α 299 και 301** είναι πανομοιότυπες στο λεκτικό τους (εξόφληση μηνός π.χ. 9ος/2012 και payroll) με τις εγγραφές που είχε αιτιολογήσει ο ελεγχόμενος, προσκομίζοντας στοιχεία επί του Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών, όπως καρτέλες μισθοδοσίας της, αφού επρόκειτο για αμοιβές μισθοδοσίας. ιι) η δε **εγγραφή Α/Α 250** θεωρείται πράγματι μικρό ποσό για το προφίλ του ελεγχόμενου και λογίζεται ως επανακατάθεση» ενώ στην ως άνω συμπεροσβαλλόμενη έκθεση στη σελ. 22 αναφέρεται: «Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις που δεν συσχετίστηκαν με χρεώσεις άλλων ελεγχόμενων λογαριασμών. Στις πιστώσεις αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται εκείνες που προέρχονται από μεταφορά άλλων λογαριασμών ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων και αντιλογισμούς λόγω λανθασμένων εγγραφών.»

Επί του άνω θέματος, παρατίθενται κατωτέρω οι εφαρμοστές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας:

α. Βάσει της ΠΟΛ1095/2011: 1. Δυνάμει της παρ. 3 του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/1994, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ότι: «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 προέλευσης 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 επαγγέλματων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.». **β. Βάσει της Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Κεφάλαιο Β § 3 εδ. 1,2 «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική

δραστηριότητα. Κεφάλαιο Β § 8 εδ 5 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. **γ. Βάσει της ΠΟΛ 1175/2017 Θέμα : «Διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξηση περιουσίας» §2 εδ. 3** 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.

Κατόπιν των ανωτέρω δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-στοιχείο προς αξιολόγηση από τον έλεγχο, από το οποίο να προκύπτει για την πίστωση με α/α 377 η πηγή εισοδήματος για την ονομαστική κατάθεση τρίτου ενώ παράλληλα ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αποδέχτηκε ως αιτιολογημένες τις πιστώσεις με α/α 250, 299 και 301 ως εκ τούτου κρίνουμε ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι

2ος Προβαλλόμενος λόγος:

Αποψη της φορολογικής αρχής

Ο προσφεύγων εσφαλμένα αναφέρει, εν προκειμένω, ως εξεταζόμενες και τις τρεις πιστώσεις 205, 269, και 380 σωρευτικά «ότι πρόκειται για μικροποσά συνολικού ύψους 650 €». Η πίστωση στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων είναι η με α/α 205 / 10-4-2012 / ποσού 1.300,00 / ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ η οποία αφορά τον προσφεύγοντα κατά το ποσό των 650,00€ (κατόπιν ΜΕΡΙΣΜΟΥ επί τη βάσει των 2 δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού) λόγω πίστωσης σε κοινό λογαριασμό του Ν. 5638/1932, για την οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος του ανωτέρω ποσού. Στη σελίδα 37 της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται: « 9. Α/Α 205, 269, 380, αφορά επιστροφή χρημάτων (μικροποσά) που είχα δώσει για διευκόλυνση σε φίλους και μου τα επέστρεψαν. Ο ελεγχόμενος δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο για τις συναλλαγές αυτές ως εκ τούτου έλεγχος δεν μπορεί να αποφανθεί περί της πηγής εισοδήματος της προέλευσης και αιτίας των ανωτέρω συναλλαγών προς τούτο αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις.» ενώ στη σελ. 22 της ίδιας ως άνω έκθεσης αναφέρεται: «Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις που δεν συσχετίστηκαν με χρεώσεις άλλων ελεγχόμενων λογαριασμών. Στις πιστώσεις αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται εκείνες που προέρχονται από μεταφορά άλλων λογαριασμών ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων και αντιλογισμούς λόγω λανθασμένων εγγραφών.»

Επί του άνω θέματος, παρατίθενται κατωτέρω οι εφαρμοστές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας:

α. Βάσει της ΠΟΛ1095/2011: 1. Δυνάμει της παρ. 3 του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/1994, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ότι: «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 προέλευσης 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. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.». **β. Βάσει της**

Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Κεφάλαιο Β § 3 εδ. 1,2 «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κεφάλαιο Β § 8 εδ 5 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. **γ. Βάσει της ΠΟΛ 1175/2017 Θέμα : «Διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» §2 εδ. 3** 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. **Κατόπιν των ανωτέρω δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-στοιχείο προς αξιολόγηση από τον έλεγχο, από το οποίο να προκύπτει για την πίστωση με α/α 205 η πηγή εισοδήματος για την ονομαστική κατάθεση τρίτου ως εκ τούτου κρίνουμε ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.**

3ος Προβαλλόμενος λόγος:

Άποψη της φορολογικής αρχής

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι, ανυπόστατοι, αυθαίρετοι, αναπόδεικτοι και εσφαλμένοι με βάση τα στοιχεία που προσκομίστηκαν μέχρι την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, για τους εξής λόγους:

Α) Στη σελίδα 34 της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται: «2. Α/Α 288, αφορά σε επιστροφή ποσού από μη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας (επισυνάπτονται αναλυτικό καθολικό και αποφάσεις Γενικής Συνέλευσης και Διοικητικού Συμβουλίου). Στην ίδια δε σελίδα αναφέρεται ότι **2. Α/Α 288. Το ποσό αποτελεί μη αιτιολογημένη πρωτογενή κατάθεση. Ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι το ποσό προέρχεται από επιστροφή ποσού από μη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας επιστροφή ποσού για την οποία προσκομίστηκαν αναλυτικό καθολικό και αποφάσεις Γενικής Συνέλευσης και Διοικητικού Συμβουλίου**, για τους κάτωθι λόγους:

α) Πουθενά στα προσκομισθέντα στοιχεία δεν γίνεται αναφορά για ακύρωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου ή μη αύξηση μετοχικού κεφαλαίου. Τα προσκομισθέντα στοιχεία αφορούν:

ι) στο Πρακτικό Συνεδριάσεως Διοικητικού Συμβουλίου της 9ης Ιουνίου 2011 με το οποίο πιστοποιείται από το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας η καταβολή αύξησης μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας κατά 2.070.700,00€ με καταβολή μετρητών.

Για τον φορολογούμενο πιστοποιείται με βάση την συμμετοχή του η καταβολή 1.020.357 €,

ιι) στο Πρακτικό της από 20-5-2011 Έκτακτης Αυτόκλητης Καθολικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας με την οποία αποφασίστηκε ομόφωνα η αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 2.000.700,00€ με καταβολή μετρητών από τους μετόχους κατά το ποσοστό συμμετοχής τους (ο ελεγχόμενος διέθετε το 51% των μετοχών της εταιρείας). Μέχρι την ημερομηνία της ανωτέρω Γενικής Συνέλευσης το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχονταν στο ποσό των 1.378.260€.

iii) στην τηρηθείσα, κατά την χρήση 2012, από την εταιρεία καρτέλα λογιστικής του λογαριασμού δεν γίνεται καμία αναφορά σε μη αύξηση ή ακύρωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου.

Επομένως αρχικά δεν προσκομίστηκε οτιδήποτε σχετικό που να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου για επιστροφή ποσού λόγω μη αύξησης η ακύρωσης αύξησης μετοχικού κεφαλαίου.

Από τον έλεγχο πραγματοποιήθηκε περαιτέρω έρευνα προς διακρίβωση του ανωτέρω ισχυρισμού του ελεγχόμενου στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας από όπου προέκυψαν τα κάτωθι:

i) Το καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας σύμφωνα με τον δημοσιευμένο (Φ.Ε.Κ. /15-10-2012) ισολογισμό της 31/12/2010 ανήρχετο στο ποσό των ευρώ 1.378.260,00 με την δε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 2.000.700,00€ σύμφωνα με τα ανωτέρω προεκτεθέντα ανήλθε στο ποσό των 3.378.960,00€. Τούτο πιστοποιείται από το ίδιο το διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας το οποίο έχει θέσει την υπ' αριθ. 2 Σημείωση παραπόδας του δημοσιευμένου ισολογισμού της 31/12/2011 που αναφέρει «Με την από 20.5.2011 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας κατά ποσό € 2.000.700 με καταβολή μετρητών και με αύξηση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής κατά 4,50 (ΦΕΚ / 20-6-2011). Ως εκ τούτου καμία αναφορά δεν γίνεται περί μη υλοποίησης της αύξησης μετοχικού κεφαλαίου.

ii) Στη συνέχεια στο ΦΕΚ / 15-10-2012 καταχωρήθηκε υπ' αριθ. /12-7-2012 απόφαση του Περιφερειάρχη Κεντρικής Μακεδονίας περί εγκρίσεως της τροποποίησης του άρθρου 5 του καταστατικού της εταιρείας για το μετοχικό της κεφάλαιο το οποίο αυξήθηκε εκ νέου με την από 28/6/2012 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας κατά ποσό 2.621.040,00€ και πλέον τα καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ανήρχετο σύμφωνα με τον δημοσιευμένο (ΦΕΚ /16-8-2013) ισολογισμό της 31/12/2012 στο ποσό των 6.000.000€

Ως εκ των ανωτέρω δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου αντ' αυτού σύμφωνα με την έρευνά μας πραγματοποιήθηκαν 2 αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου στις 20/5/2011 και 28/6/2012 χωρίς να υπάρξει καμία απόφαση ακύρωσής τους. Συνεπώς δεν προκύπτει η αιτία της εξεταζόμενης συναλλαγής ούτε συναφώς και η πηγή εισοδήματος.»

Πέραν των ανωτέρω πρέπει να σημειωθούν τα κάτωθι:

i. Καταγράφονται ρητά τα στοιχεία που δεν είχαν προσκομιστεί μέχρι το στάδιο σύνταξης της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και προσκομίστηκαν συνημμένα της ενδικοφανούς προσφυγής: α. «Ομας Σχετικών 1» Καρτέλα λογιστικής με Οφειλόμενο Μετοχικό Κεφάλαιο Κοινών Μετοχών της εταιρείας από 19/5/ έως 2/6/2011, β. «Ομας Σχετικών 1» Καρτέλα λογιστικής με Καταβλημένο Κεφάλαιο της εταιρείας από 1/1/2005 έως 01/01/2017 γ. «Ομας Σχετικών 1» Καρτέλα λογιστικής με της εταιρείας από 25/02/2011 έως 26/8/2011, δ. «Ομας Σχετικών 1» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού 31/5/-30/6/2011, ε. «Ομας Σχετικών 1» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού 1/7/-31/8/2011, στ. «Ομας Σχετικών 2» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού (δεν αναφέρεται αριθμός) 1/10- 4/10/2012, ζ. «Ομας Σχετικών 2» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού (δεν αναφέρεται αριθμός) 20/7- 1/8/2012, η. «Ομας Σχετικών 2» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού (δεν αναφέρεται αριθμός) 9/5-16/5/2012, θ. «Ομας Σχετικών 2» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού 9/3-11/4/2012, ι. «Ομας Σχετικών 2» Αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού 1/2-29/2/2012.

ii. Επίσης αναφέρεται ότι το ποσό της εξεταζόμενης πίστωσης (όπως και τα τρία ποσά των 30.000 € που προφανώς έλαβε ο ελεγχόμενος από την εταιρεία και δεν διήλθαν του τραπεζικού συστήματος προς τούτο άλλωστε δεν είχαν ζητηθεί προς αιτιολόγηση από τον ελεγχόμενο) ελήφθη από τον προσφεύγοντα προ της 28/6/2012, ημερομηνία που ελήφθη η

απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας με την οποία αυξήθηκε εκ νέου κατά ποσό 2.621.040,00€ το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας.

iii. Επισημαίνεται ότι στο Π.Δ. 1123/15-12-1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980): Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ 2. ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.2. Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής με διευκρινήσεις στην ορολογία και το περιεχόμενό τους Α. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (ΟΜΑΔΕΣ 1-5) 2.2.404 Λογαριασμός 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση του κεφαλαίου» αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής «....Ανάληψη των καταθέσεων της παραγράφου αυτής επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν πραγματοποιείται, είτε επειδή η πρόταση του διοικητικού συμβουλίου της εταιρείας δεν εγκρίνεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων της, όταν απαιτείται η έγκριση αυτή, είτε επειδή η ίδια η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανακαλείται από αυτό πριν ολοκληρωθεί η σχετική διαδικασία, όταν η αύξηση γίνεται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου»

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα με βάση τα στοιχεία που προσκομίστηκαν μέχρι την σύνταξη της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου, πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

4ος Προβαλλόμενος λόγος:

Άποψη της φορολογικής αρχής 4ος

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι, ανυπόστατοι, αυθαίρετοι, αναπόδεικτοι και εσφαλμένοι για τους εξής λόγους:

Ο προσφεύγων εσφαλμένα αναφέρει, εν προκειμένω, ως εξεταζόμενες και τις τρεις πιστώσεις 205, 269, και 380 σωρευτικά «ότι πρόκειται για μικροποσά συνολικού ύψους 300 €» Η πίστωση στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων είναι η με α/α 380 / 6-7-2012 / ποσού 1.300,00

...../ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ, η οποία αφορά τον προσφεύγοντα κατά το ποσό των 300,00€ (κατόπιν ΜΕΡΙΣΜΟΥ επι τη βάσει των 5 δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού) λόγω πίστωσης σε κοινό λογαριασμό του Ν. 5638/1932, για την οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος του ανωτέρω ποσού.

Στη σελίδα 37 της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται: « 9. Α/Α 205, 269, 380, αφορά επιστροφή χρημάτων (μικροποσά) που είχα δώσει για διευκόλυνση σε φίλους και μου τα επέστρεψαν. Ο ελεγχόμενος δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο για τις συναλλαγές αυτές ως εκ τούτου έλεγχος δεν μπορεί να αποφανθεί περί της πηγής εισοδήματος της προέλευσης και αιτίας των ανωτέρω συναλλαγών προς τούτο αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις.» ενώ στη σελ. 22 της ίδιας ως άνω έκθεσης αναφέρεται: «Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις που δεν συσχετίστηκαν με χρεώσεις άλλων ελεγχόμενων λογαριασμών. Στις πιστώσεις αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται εκείνες που προέρχονται από μεταφορά άλλων λογαριασμών ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων και αντιλογισμούς λόγω λανθασμένων εγγραφών.»

Επί του άνω θέματος, παρατίθενται κατωτέρω οι εφαρμοστές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας:

α. Βάσει της **ΠΟΛ1095/2011: 1. Δυνάμει της παρ. 3 του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/1994**, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ότι:

«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 προέλευσης 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. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.». **β.** Βάσει της **Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας Κεφάλαιο Β § 3 εδ. 1,2 «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κεφάλαιο Β § 8 εδ 5 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. **γ.** Βάσει της **ΠΟΛ 1175/2017** Θέμα : «Διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» §2 εδ. 3 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.

Δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-στοιχείο προς αξιολόγηση από τον έλεγχο, από το οποίο να προκύπτει για την πίστωση με α/α 380 η πηγή εισοδήματος για την ονομαστική κατάθεση τρίτου ως εκ τούτου κρίνουμε ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

5ος Προβαλλόμενος λόγος:

.....

Αποψη της φορολογικής αρχής 5ος

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι, ανυπόστατοι, αυθαίρετοι, αναπόδεικτοι και εσφαλμένοι για τους εξής λόγους:

Ο προσφεύγων εσφαλμένα αναφέρει, εν προκειμένω, ως εξεταζόμενες και τις δυο πιστώσεις 305 και 312 σωρευτικά «ότι πρόκειται για συναλλαγές συνολικού ύψους 1.750€» Η πίστωση στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων είναι η με α/α 305 / 5-11-2012 / ποσού 3.500,00 // **ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ** η οποία αφορά τον προσφεύγοντα κατά το ποσό των 1.750,00€ (κατόπιν ΜΕΡΙΣΜΟΥ επί τη βάσει των 2 δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού) λόγω πίστωσης σε κοινό λογαριασμό του Ν. 5638/1932, για την οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος του ανωτέρω ποσού.

Στη σελίδα 37 της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται: «**6. Α/Α 305 & 312**, αφορά σε μερίσματα από ομόλογο της , το οποίο αγοράστηκε την 17/10/2005 και ρευστοποιήθηκε την 02/07/2014. Ο ελεγχόμενος προσκόμισε το με ημερομηνία έκδοσης 27/6/2014 έγγραφο επιβεβαίωσης διενέργειας συναλλαγής επί ομολόγου της τράπεζας με στοιχεία: Ομόλογο εκδόσεως της με ημερομηνία έκδοσης 17/10/2005 και ημερομηνία λήξης 17/10/2049, όπου κατά την ως άνω ημερομηνία ο ελεγχόμενος προβαίνει σε πώληση του ομολόγου λαμβάνοντας ποσό 71.280,30 € (ήτοι καθαρή αξία 69.320 € πλέον τόκους 2.412,12 € μείον φόρο 15% 361,82€).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το προσκομισθέν στοιχείο καμία σχέση δεν έχει με τις εξεταζόμενες συναλλαγές οι οποίες αφορούν έτος 2012 ενώ το παραστατικό το έτος 2014. Ο έλεγχος βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων δεν μπορεί να αποφανθεί περί της πηγής εισοδήματος της προέλευσης και αιτίας των ανωτέρω συναλλαγών προς τούτο **αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις.»**

Σημειώνεται ότι για το σύνολο των ομολόγων που κατείχε ο προσφεύγων κατά το Οικονομικό Έτος 2013 είχε προσκομιστεί πριν την σύνταξη της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου σχετική βεβαίωση της τράπεζας Πειραιώς για το χαρτοφυλάκιο ομολόγων και για τα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων κατά την χρήση 2012 από αυτά, όπου δεν συμπεριλαμβάνονταν το ανωτέρω ομόλογο ή οποιαδήποτε σχετικά με αυτό εισπραχθέντα μερίσματα.

Δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-στοιχείο προς αξιολόγηση από τον έλεγχο, από το οποίο να προκύπτει για την πίστωση με α/α 305 η πηγή εισοδήματος για την εξεταζόμενη συναλλαγή, ως εκ τούτου κρίνουμε ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

6ος Προβαλλόμενος λόγος:

Αποψη της φορολογικής αρχής 6ος

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι, ανυπόστατοι, αυθαίρετοι, αναπόδεικτοι και εσφαλμένοι για τους εξής λόγους:

Ο προσφεύγων εσφαλμένα αναφέρει, εν προκειμένω, ως εξεταζόμενες και τις τρεις πιστώσεις 205, 269, και 380 σωρευτικά «ότι πρόκειται για μικροποσά συνολικού ύψους 533,33 €» Η πίστωση στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων είναι η με α/α 269 / 19-12-2012 / ποσού 1.600,00 /ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ / ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΤΡΙΤΟΥ η οποία αφορά τον προσφεύγοντα κατά το ποσό των 533,33€ (κατόπιν ΜΕΡΙΣΜΟΥ επί τη βάση των 3 δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού) λόγω πίστωσης σε κοινό λογαριασμό του Ν. 5638/1932, για την οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος του ανωτέρω ποσού.

Στη σελίδα 37 της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται: « 9. Α/Α 205, 269, 380, αφορά επιστροφή χρημάτων (μικροποσά) που είχα δώσει για διευκόλυνση σε φίλους και μου τα επέστρεψαν. Ο ελεγχόμενος δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο για τις συναλλαγές αυτές ως εκ τούτου έλεγχος δεν μπορεί να αποφανθεί περί της πηγής εισοδήματος της προέλευσης και αιτίας των ανωτέρω συναλλαγών προς τούτο αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις.» ενώ στη σελ. 22 της ίδιας ως άνω έκθεσης αναφέρεται: «Κατά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν πιστώσεις που δεν συσχετίστηκαν με χρεώσεις άλλων ελεγχόμενων λογαριασμών. Στις πιστώσεις αυτές δεν συμπεριλαμβάνονται εκείνες που προέρχονται από μεταφορά άλλων λογαριασμών ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων και αντιλογισμούς λόγω λανθασμένων εγγραφών.»

Επί του άνω θέματος, παρατίθενται κατωτέρω οι εφαρμοστές διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας:

α. Βάσει της **ΠΟΛ1095/2011: 1. Δυνάμει της παρ. 3 του άρθρου 15 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α 175/30.9.2010) προστέθηκε νέο εδάφιο στην παρ. 3 του άρθρου 48 Ν. 2238/1994**, σύμφωνα με το οποίο ορίστηκε ότι:

«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 προέλευσης 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. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.». **β.** Βάσει της **Αρ.**

πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας Κεφάλαιο Β § 3 εδ. 1,2 «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κεφάλαιο Β § 8 εδ 5 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. **γ. Βάσει της ΠΟΛ 1175/2017** Θέμα : «Διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» §2 εδ. 3 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.

Δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-στοιχείο προς αξιολόγηση από τον έλεγχο, από το οποίο να προκύπτει για την πίστωση με α/α 269 η πηγή εισοδήματος για την ονομαστική κατάθεση τρίτου ως εκ τούτου κρίνουμε ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

7ος Προβαλλόμενος λόγος:

Αποψη της φορολογικής αρχής 7ος

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα είναι αβάσιμοι, ανυπόστατοι, αυθαίρετοι, αναπόδεικτοι και εσφαλμένοι για τους εξής λόγους:

Ο προσφεύγων εσφαλμένα αναφέρει, εν προκειμένω, ως εξεταζόμενες και τις δυο πιστώσεις 305 και 312 σωρευτικά «ότι πρόκειται για συναλλαγές συνολικού ύψους 5.000€» Η πίστωση στην οποία αναφέρεται ο προσφεύγων είναι η με α/α 312 / 21-12-2012 / ποσού 10.000,00

...../**ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ** η οποία αφορά τον προσφεύγοντα κατά το ποσό των 5.000,00€ (κατόπιν ΜΕΡΙΣΜΟΥ επί τη βάσει των 2 δικαιούχων του τραπεζικού λογαριασμού) λόγω πίστωσης σε κοινό λογαριασμό του Ν. 5638/1932, για την οποία ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία για τον προσδιορισμό της πηγής εισοδήματος του ανωτέρω ποσού.

Στη σελίδα 37 της από 28/12/2018 συμπροσβαλλόμενης από τον προσφεύγοντα έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται: «**6. Α/Α 305 & 312** , αφορά σε μερίσματα από ομόλογο της, το οποίο αγοράστηκε την 17/10/2005 και ρευστοποιήθηκε την 02/07/2014. Ο ελεγχόμενος προσκόμισε το με ημερομηνία έκδοσης 27/6/2014 έγγραφο επιβεβαίωσης διενέργειας συναλλαγής επί ομολόγου της τράπεζας με στοιχεία: Ομόλογο εκδόσεως της με ημερομηνία έκδοσης 17/10/2005 και ημερομηνία λήξης 17/10/2049, όπου κατά την ως άνω ημερομηνία ο ελεγχόμενος προβαίνει σε πώληση του ομολόγου λαμβάνοντας ποσό 71.280,30 € (ήτοι καθαρή αξία 69.320 € πλέον τόκους 2.412,12 € μείον φόρο 15% 361,82€). Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το προσκομισθέν στοιχείο καμία σχέση δεν έχει με τις εξεταζόμενες συναλλαγές οι οποίες αφορούν έτος 2012 ενώ το παραστατικό το έτος 2014. Ο έλεγχος βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων δεν μπορεί να αποφανθεί περί της πηγής εισοδήματος της προέλευσης και αιτίας των ανωτέρω συναλλαγών προς τούτο **αποτελούν μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις.**»

Σημειώνεται ότι για το σύνολο των ομολόγων που κατείχε ο προσφεύγων κατά το Οικονομικό Έτος 2013 είχε προσκομιστεί πριν την σύνταξη της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου σχετική βεβαίωση της τράπεζας για το χαρτοφυλάκιο ομολόγων και για τα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων κατά την χρήση 2012 από αυτά, όπου δεν συμπεριλαμβάνονταν το ανωτέρω ομόλογο ή οποιαδήποτε σχετικά με αυτό εισπραχθέντα μερίσματα.

Δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-στοιχείο προς αξιολόγηση από τον έλεγχο, από το οποίο να προκύπτει για την πίστωση με α/α 312 η πηγή εισοδήματος για την εξεταζόμενη συναλλαγή, ως εκ τούτου κρίνουμε ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι.

Επειδή η φορολογική αρχή διενέργησε τον έλεγχο συνεκτιμώντας όλα τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά για καθεμία από τις πιστώσεις που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα, αιτιολογώντας πλήρως την θέση που έλαβε.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 24, 25, 26 & 28 ν. 4174/2013/13 (Κ.Φ.Δ.), του ελεγκτού του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

1) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.430,37€
Πρόσθετος φόρος	21.977,69€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.408,06€

2) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011	2.536,57€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.536,57€

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

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.