



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24/09/2020

Αριθμός απόφασης 1866

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β2088/31-05-2020) .

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ** κατοίκου, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του 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' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος το δηλωθέν πιστωτικό ποσό φόρου εισοδήματος 3.116,93, χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ποσού 26.230,00 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό 4.072,61 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 14.673,46 ευρώ, λοιπά ποσά 63,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **48.156,61 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 09/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../...../...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές εισοδήματος:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	17.437,69	0,00	17.437,69	0,00	0,00
Τόκοι-μερισματα	4,38	0,00	4,38	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	8.328,32	0,00	8.328,32	0,00	0,00
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013	0,00		88.930,09		88.930,09
Συνολικό εισόδημα	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	88.930,09

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό την **«Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του νέου Κ.Φ.Ε./Πλημμελής και ανεπαρκής αιτιολογία από την ελεγκτική αρχή ως προς την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων σχετικά με την προσαύξηση περιουσίας στην παρούσα υπόθεση/Εσφαλμένη εκτίμηση των προσκομισθέντων στον έλεγχο αποδεικτικών μέσων.**

Ειδικότερα:

-η πίστωση με α/α 1 του Πίνακα της Ενότητας 7.3. της Έκθεσης Ελέγχου ποσού 1.008,00 Ευρώ αφορά μικρό ποσό που σύμφωνα με την νομολογία και λαμβάνοντας υπόψη την φορολογική του εικόνα υφίσταται δυνατότητα κατάθεσής του (σχετικά 3, 4.1. και 4.3).

-οι πιστώσεις με α/α 14, 52, 53, 54, 57, 76 και 78 του Πίνακα της Ενότητας 7.3. της Έκθεσης Ελέγχου συνολικού ποσού 87.922,09 Ευρώ, Όπως αναλυτικά παραθέτει στο τρίτο (3ο) με αρ. πρωτ./2019 υπόμνημά του [Σχετικό 5], οι ως άνω πιστώσεις αφορούν εμβάσματα εξωτερικού από πωλήσεις χονδρικές - εξαγωγές σε τρίτες χώρες. Οι εντολές των εμβασμάτων είναι διαφορετικά πρόσωπα από τους αρχικούς αγοραστές με τους οποίους συμβλήθηκε και οι οποίοι μεταπώλησαν το εμπόρευμα που αγόρασαν από αυτόν με μακροχρόνια πίστωση, η εξόφληση της οποίας έγινε από τον τελικό αγοραστή, ο οποίος δεν έχει καμία συμβατική σχέση με αυτόν, αλλά εξόφλησε σε αυτόν κατόπιν συνεννόησής του με τον αρχικό ή και με ενδιάμεσο αγοραστή στα πλαίσια συνηθισμένης στην εξαγωγική χονδρική γουινεμπορία πρακτικής. (σχετικό 5, 11, 12, 13 14 και 15). Λαμβάνοντας υπόψη των ειδικών συνθηκών της υπόθεσής του οι οποίες καθιστούν ανέφικτη την άμεση απόδειξη, πρέπει να εφαρμοσθεί η αρχή της εμμέσου αποδείξεως (ΣΤΕ 884/2016).

- Επικουρικά, και ειδικά για τις πιστώσεις με α/α 14 ποσού 650,00 Ευρώ και με α/α 53 ποσού 1.400,00 Ευρώ, αυτές εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και για τον λόγο ότι δεν συνιστούν μεγάλα ποσά και άρα ελεγκτέα προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 39 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων αναφέρεται:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή

δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)...

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 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»** μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1055/26.04.2016 με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, ορίζονται τα εξής:

«...5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου προβάλλοντας κατά βάση ότι οι παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εμβάσματα εξωτερικού από πωλήσεις χονδρικές - εξαγωγές σε τρίτες χώρες. Οι εντολές των εμβασμάτων είναι διαφορετικά πρόσωπα από τους αρχικούς αγοραστές με τους οποίους συμβλήθηκαν και οι οποίοι μεταπώλησαν το εμπόρευμα που αγόρασαν από αυτόν με μακροχρόνια πίστωση, η εξόφληση της οποίας έγινε από τον τελικό αγοραστή, ο οποίος δεν έχει καμία συμβατική σχέση με αυτόν, αλλά εξόφλησε σε αυτόν κατόπιν συνεννόησής του με τον αρχικό ή και με ενδιάμεσο αγοραστή στα πλαίσια συνηθισμένης στην εξαγωγική χονδρική γουνεμπορία πρακτικής. Προς επιβεβαίωση των ανωτέρω, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου οι από 27.03.2018 (αριθ. πρωτοκ.) και από 09.03.2018 βεβαιώσεις του Επιμελητηρίου και του Συνδέσμου] σύμφωνα με τις οποίες Α) Η χονδρική πώληση από επιχειρήσεις της προς το εξωτερικό πραγματοποιείται αρκετές/τις περισσότερες φορές με σημαντική πίστωση χρόνου (δύο, τριών ή και τεσσάρων ετών από την εξαγωγή) όσον αφορά την εξόφληση του τιμολογίου εξαγωγής και Β) Η εξόφληση του τιμολογίου εξαγωγής γίνεται σε πολλές περιπτώσεις από τον τελικό αγοραστή των, που μπορεί να είναι διαφορετικό πρόσωπο από το πρόσωπο στο όνομα του οποίου εκδόθηκε το τιμολόγιο εξαγωγής.

A/A	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Νόμισμα	Ποσό σε ευρώ
52			14/08/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	35.000,00	EUR	35.000,00

78			17/12/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	6.320,00	USD	5.077,12
14			08/05/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	650,00	EUR	650,00
53			21/08/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	1.400,00	EUR	1.400,00
54			22/08/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	30.000,00	EUR	30.000,00
57			03/09/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	5.800,00	USD	4.410,31
76			29/10/2014	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	14.500,00	USD	11.384,16

Δεδομένου ότι στην **ΠΟΛ 1055/26.04.2016** με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, ορίζονται τα εξής: «4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). 5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο».

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τα κρινόμενα εμβάσματα ότι αφορούν «τριγωνικές» συναλλαγές μεταξύ του προσφεύγοντος, των πελατών του και των πελατών αυτών. Επίσης δεν προκύπτει από κανένα προσκομισθέν έγγραφο ότι ο αρχικός αγοραστής είναι και εντολέας των κρινόμενων εμβασμάτων αντίθετα εντολές φαίνονται τρίτα πρόσωπα. Ενώ από τα στοιχεία των εμβασμάτων δεν προκύπτει ο λόγος της εξόφλησης

από αυτά τα τρίτα πρόσωπα. Όσον αφορά τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις του Επιμελητηρίου και του Συνδέσμου, σχετικά με το χρόνο και το πρόσωπο εξόφλησης των τιμολογίων πώλησης, αυτές τυγχάνουν αόριστες και δεν δύναται να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθούν τα συγκεκριμένα εμβάσματα.

Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου επί των ανωτέρω, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση με α/α 1 του Πίνακα της Ενότητας 7.3. της Έκθεσης Ελέγχου ποσού **1.008,00 Ευρώ** αφορά μικρό ποσό που σύμφωνα με την νομολογία και λαμβάνοντας υπόψη την φορολογική του εικόνα υφίσταται δυνατότητα κατάθεσής του (σχετικά 3, 4.1. και 4.3). Όπως αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος καθότι πρόκειται για κατάθεση μετρητών από τον ίδιο, ποσού για το οποίο σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 884/2016) και την φορολογική και συναλλακτική εικόνα του προσφεύγοντος, υφίσταται δυνατότητα κατάθεσης. Ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση στο υπό κρίση φορολογικό έτος περιορίζεται κατά το εν λόγω ποσό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** **με ΑΦΜ** και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 2014

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	17.437,69	0,00	17.437,69	0,00	17.437,69	0,00	0,00
Τόκοι-μερίσματα	4,38	0,00	4,38	0,00	4,38	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	8.328,32	0,00	8.328,32	0,00	8.328,32	0,00	0,00
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013	0,00		88.930,09		87.922,09		87.922,09
Μισθωτή εργασία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Ναυτικό εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Συνολικό εισόδημα	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.000,00	0,00	17.000,00	0,00	17.000,00	0,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	2%	0%	4%	0%	4%	0%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	515,41	0,00	4.588,02	0,00	4.547,70	0,00	4.032,29	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	515,41	0,00	4.588,02	0,00	4.547,70	0,00	4.032,29	0,00
	515,41		4.588,02		4.547,70		4.032,29	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	25.770,39	0,00	114.700,48	0,00	113.692,48	0,00	87.922,09
Φόρος κλίμακας	5.280,46	0,00	34.627,39	0,00	34.294,75	0,00	29.014,29
Μείωση φόρου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	5.280,46	0,00	34.627,39	0,00	34.294,75	0,00	29.014,29
Β. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00

α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	0,63	0,00	0,63	0,00	0,63	0,00	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.Φόρος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	8.396,76	0,00	8.396,76	0,00	8.396,76	0,00	0,00
β. ειδικών περυπτώσεων		0,00		0,00		0,00	0,00
Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	
Υπόλοιπο φόρου	-3.116,93	0,00	26.230,00	0,00	25.897,36	0,00	29.014,29
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	1.190,95	0,00	1.190,95	0,00	1.190,95	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	482,26	0,00	482,26	0,00	482,26	0,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	96,45	0,00	96,45	0,00	96,45	0,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	515,41	0,00	4.588,02	0,00	4.547,70	0,00	4.032,29
Τέλος επιτηδεύματος	2.000,00	0,00	2.000,00	0,00	2.000,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 50%		0,00	14.673,46	0,00	14.507,15	0,00	14.507,15
Γενικό Σύνολο	1.168,14	0,00	49.261,14	0,00	48.721,86	0,00	47.553,72
Διαφορά συμψηφισμού	63,61		0,00		0,00		-63,61
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	1.104,53		49.261,14		48.721,86		47.617,33

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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

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.