



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1455

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά: α) του υπ' αριθμ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, και β) του υπ' αριθμ.

..... οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τον υπ' αριθμ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 601,72 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 60,17 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 46.073,42 ευρώ πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 620,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **47.355,31 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με τον υπ' αριθμ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος πολυτελούς διαβίωσης ποσού **620,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους είναι δικαιούχος, προέκυψε η ύπαρξη των κάτωθι πρωτογενών πιστώσεων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, τις οποίες ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει:

A/A	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία	Ποσό
1					1.823,40
2					40.000,00
3					20.000,00
4					20.000,00
5					40.000,00

6	.....	.....	.....	.....	5.000,00
7	.....	.....	.....	.....	30.000,00
8	.....	.....	.....	.....	24.198,00
9	.....	.....	.....	.....	20.000,00
10	.....	.....	.....	.....	2.000,00
11	.....	.....	.....	.....	20.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018					223.021,40
1	.....	.....	.....	.....	20.000,00
2	.....	.....	.....	.....	15.000,00
3	.....	.....	.....	.....	9.600,00
4	.....	.....	.....	.....	30.000,00
5	.....	.....	.....	.....	20.000,00
6	.....	.....	.....	.....	17.580,00
7	.....	.....	.....	.....	40.000,00
8	.....	.....	.....	.....	25.000,00
9	.....	.....	.....	.....	10000
10	.....	.....	.....	.....	3.590,00
11	.....	.....	.....	.....	10.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019					200.770,00

Α. Φορολογικό έτος 2018

Ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του και τα με αριθμ. πρωτ. συμπληρωματικά στοιχεία αιτιολόγησε την πηγή και αιτία των με αριθμ. 2-11 κινήσεων του παραπάνω πίνακα. Σχετικά με τη με α/α 1 κίνηση ο προσφεύγων δεν παρείχε καμία επεξήγηση για την προέλευση της πίστωσης, ως εκ τούτου ποσό 1.823,40 ευρώ καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή και αιτία, κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 που υπόκειται σε φορολόγηση με τον προβλεπόμενο στην παρ. 4 άρθρου 29 του Ιδίου νόμου συντελεστή 33%. Περαιτέρω, σχετικά με τις κινήσεις 2, 3, 4, 5, 7, 8, 9 και 11 του πίνακα προέκυψε η πηγή και η αιτία των εν λόγω πιστώσεων, καθώς αφορούν εισπράξεις μερισμάτων των οποίων η απαίτηση δημιουργήθηκε σε προγενέστερο έτος. Ειδικότερα, για τη αιτιολόγηση της προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων, ο

προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία ότι αφορούν διανομή μερισμάτων που του αναλογούσαν, κατόπιν της φορολόγησης των αποθεματικών που είχε πραγματοποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 από την εταιρεία η οποία μεταβιβάστηκε λόγω απορρόφησης από την εταιρεία Τα ποσά των εν λόγω μερισμάτων απαλλάσσονται από το φόρο, καθώς σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 12 του άρθρου 72 ν. 4172/2013 (διάταξη με την οποία έγινε η διανομή αρχικά) σε περίπτωση διανομής των κεφαλαιοποιηθέντων έως την αποθεματικών, με την καταβολή του φόρου του πρώτου εδαφίου, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού, ωστόσο υπόκειται σε επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, καθόσον δεν ορίζεται στις οικείες διατάξεις ειδική μνεία περί απαλλαγής τους. Δεδομένου ότι από τα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων του προσφεύγοντος για τα έτη 2014 έως και 2017 προέκυψε ότι ο προσφεύγων ουδέποτε συμπεριέλαβε τα ανωτέρω μερίσματα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως όφειλε, ο έλεγχος έκρινε ότι πρέπει να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης για το ποσό που εξακολουθεί να έχει απαίτηση ο προσφεύγων κατά την 1/1/2018 (έναρξη της ελεγχόμενης περιόδου), ήτοι, εν προκειμένω, για το ποσό των 482.812,48 ευρώ το οποίο προκύπτει από τις καρτέλες που προσκομίστηκαν από τα τηρούμενα βιβλία της σχετικά με το υπόλοιπο προς διανομή από τη φορολόγηση αποθεματικών που είχε πραγματοποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 72 ν.4172/2013 στον προσφεύγοντα.

Β. Φορολογικό έτος 2019

Με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία και δικαιολογητικά αιτιολογήθηκε η πηγή και η αιτία όλων των διερευνώμενων πιστώσεων και δεν προέκυψε από αυτές ποσό προς καταλογισμό.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, επαναπροσδιορίστηκαν οι αντικειμενικές δαπάνες των φορολογικών ετών 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-34 του ν.4172/2013, και συγκεκριμένα προσδιορίστηκε η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία στο ποσό των 125.136,00 ευρώ, αφού λήφθηκε υπόψη το σύνολο των τετραγωνικών μέτρων του ακινήτου, ήτοι 628 τ.μ. και όχι τα δηλωθέντα (κύριοι χώροι 208 τ.μ.), καθώς με βάση τα στοιχεία και τις σχετικές καταναλώσεις ενέργειας που απέστειλε στον έλεγχο ο ΔΕΔΔΗΕ προέκυψε ότι κατοικείται ολόκληρο το ακίνητο. Ως εκ τούτου, το σύνολο των αντικειμενικών δαπανών και η ανάλωση κεφαλαίου που καλύπτει τις αντικειμενικές αυτές δαπάνες προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΡ. 31 & 32 ΚΦΕ	171.824,80	9.480,00	175.579,30	9.480,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	33.852,60	385,05	37.882,60	2.037,42
ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	137.972,20	9.094,95	137.696,70	7.442,58

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων για την κάλυψη της διαφοράς μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και αντικειμενικών δαπανών επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσκόμισε πίνακα ο οποίος σχηματίστηκε από το οικονομικό έτος 2003, σύμφωνα με τον οποίο υφίσταται εισόδημα προς επίκληση την 31/12/2017 ποσού 541.285,08 ευρώ, κατόπιν του ανωτέρω επαναπροσδιορισμού των αντικειμενικών δαπανών, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, απομένει υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση για τα επόμενα φορολογικά έτη ποσού 249.078,65 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της ασκήσεως της παρούσης, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης – παράνομη και εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί του χρόνου κτήσεως του εισοδήματος από μερίσματα.
- Λανθασμένος υπολογισμός υπολοίπου κεφαλαίου προς ανάλωση. Ο έλεγχος έπρεπε στην ανάλωση κεφαλαίου, την οποία υπέβαλε ενώπιόν του και την επικαλέστηκε, να προσθέσει το ποσό των 791.480,48 ευρώ, που απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2014 από τη διανομή μερισμάτων - αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία φορολογήθηκαν με συντελεστή 19% με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως τόσο για την εταιρεία όσο και για το μέτοχο. Κατόπιν τούτου, έπρεπε να αναμορφώσει το υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση για τα επόμενα φορολογικά έτη στο ποσό των 1.040.559,13 ευρώ (249.078,65 ευρώ + 791.480,48 ευρώ).
- Εσφαλμένη τροποποίηση - αύξηση των τετραγωνικών μέτρων της ιδιοκατοικουμένης κυρίας κατοικίας. Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι τα στοιχεία της καταναλώσεως αποτελούν ισχυρή ένδειξη ότι κατοικείται όλο το ακίνητο των 628,00 τ.μ. παρίσταται αβάσιμος, καθώς οι ενδείξεις καταναλώσεως ηλεκτρικού ρεύματος ακινήτων δε δύνανται σε καμιά περίπτωση να αποτελέσουν επαρκές αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με το ζήτημα εάν ο φορολογούμενος χρησιμοποιεί τα 628,00 τ.μ. ή τα 208.02 τ.μ. Ο δε έλεγχος, στη σελίδα 19 της εκθέσεως ελέγχου, εξακολουθεί να αναφέρει αυθαίρετα, αφοριστικά και αναπόδεικτα ότι δε δύναται μια κατοικία 208 τ.μ. να έχει την ίδια κατανάλωση ρεύματος με μια οικία 628,00 τ.μ. βάσει της πραγματικότητας και της κοινής λογικής και εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις, μη λαμβάνοντας, σε κάθε περίπτωση, υπ' όψιν τους κοινοχρήστους χώρους επιφανείας 127,20 τ.μ., που, υπό κάθε εκδοχή, πρέπει να αφαιρεθούν από τον υπολογισμό της τεκμαρτής δαπάνης κυρίας κατοικίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

«1. Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως:

.....

ια) το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,

.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 4172/2013 το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι

συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 και 2 του ν. 3986/2011:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 - 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.. «Εξαιρούνται και δεν προσμετρώνται τα εισοδήματα των προσώπων που είναι ολικώς τυφλοί, καθώς και των προσώπων που παρουσιάζουν βαριές κινητικές αναπηρίες σε ποσοστό από ογδόντα τοις εκατό (80%) και άνω, τα εισοδήματα της παρ. 1 του άρθρου 14 και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε.. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το χρόνο της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 2 του ν. 4172/2013:

«12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του Ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.»

Επειδή στην παρ. 7 της ΠΟΛ. 1143/2014 αναφέρεται:

«7. Τέλος, ως προς το χρόνο διανομής του ποσού των αποθεματικών μετά την καταβολή του φόρου της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, με την ΠΟΛ. 1007/2014 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι το ποσό των αποθεματικών που φορολογήθηκε με αυτόν τον τρόπο, μετά την αφαίρεση του

φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζεται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύναται, μετά την καταβολή του συνολικά οφειλόμενου φόρου, να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί ή να εξαχθεί στο εξωτερικό, όταν πρόκειται για μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση, μη εφαρμοζόμενων των άρθρων 54 ή 55 του ν.2238/1994 ή του άρθρου 64 του ν.4172/2013, κατά περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό στο νόμο, συνάγεται ότι δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός για το χρόνο διανομής του πιο πάνω ποσού αποθεματικών στους μετόχους μετά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κ.ν.2190/1920.»

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1223/2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

.....
Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

i) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Όσον αφορά στη διανομή έκτακτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για την εν λόγω διανομή, καθόσον η διανομή

αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αντίθετα, όσον αφορά στη διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης, χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης από την έκτακτη γενική συνέλευση, δεδομένου ότι η εν λόγω συνέλευση μπορεί να αποφασίσει για την πιο πάνω διανομή, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνέλευσης, η οποία αποφάσισε τη διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διαθέσεως ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων (ΝΣΚ 356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αριθ.7/1993 ατομική γνωμοδότηση του γραφείου νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε., δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του κ.ν.2190/1920 σε ό,τι αφορά στην έγκριση οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε.

.....»

Επειδή, στο άρθρο 2 της ΠΟΛ.1011/2.1.2014 αναφέρονται τα ακόλουθα:

«2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. **Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα.** Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο. Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2015 με θέμα “1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου και καταβολή του φόρου. 2. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2014, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή:

«Άρθρο 4

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

.....

2. Είναι υποχρεωτική η αναγραφή όλων των εισοδημάτων των υπόχρεων ανεξάρτητα από τον τρόπο φορολόγησής τους, καθώς και των απαλλασσόμενων από το φόρο εισοδημάτων. Για τα αυτοτελώς ή με ειδικό τρόπο φορολογούμενα εισοδήματα αναγράφεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς κατά περίπτωση φόρος.

.....

5. Ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (έντυπο Ε1)

.....

Πίνακας 4Δ1 (εισόδημα από κεφάλαιο)

Από 01/01/2014 και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα και ακίνητη περιουσία, αποτελούν εισόδημα από κεφάλαιο και από το φορολογικό έτος 2014 και μετά θα δηλώνονται σε ξεχωριστό πίνακα του έντυπου Ε1.

Στον Πίνακα Δ1 δηλώνονται τα εισοδήματα αυτής της κατηγορίας που αποκτήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2014, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα όπου προβλεπόταν, ή ο φόρος που αυτοαποδόθηκε, ή ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή εφόσον η αλλοδαπή είχε δικαίωμα φορολόγησης.

Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση έχει ηλεκτρονική πληροφόρηση για αυτά τα εισοδήματα, όπως για τους τόκους καταθέσεων ημεδαπών τραπεζών, τα μερίσματα εισηγμένων στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, μετοχών κλπ, θα εμφανίζεται σχετικό μήνυμα στους φορολογούμενους.

Στον Πίνακα αυτό θα δηλώνονται τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρίες όλων των νομικών μορφών, περιλαμβανομένων και των προσωπικών εταιριών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, προκύπτει ότι για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ως προς το χρόνο κτήσης του εισοδήματος, ισχύει ο γενικός κανόνας για το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, που στη συγκεκριμένη περίπτωση εισοδήματος, είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου.

Επειδή, με βάση το με αριθμ. πρακτικό της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας αποφασίστηκε η διάθεση και φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών της εταιρείας, σύμφωνα με τις παραγράφους 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

Επειδή στη συνέχεια, με το πρακτικό αρ. 45 της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης της με θέμα «Έγκριση της διάσπασης της εταιρείας και απορρόφηση της από τις δύο προϋπάρχουσες ανώνυμες εταιρείες που ορίζονται επωφελούμενες, ήτοι την σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-5 Ν. 2166/1993 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 81-87 του κ.ν. 2190/1920 και του σχετικού Σχεδίου Διάσπασης», η εταιρεία διασπάστηκε με επωφελούμενες εταιρείες την Στο Σύμφωνα με το άρθρο 16 του σχεδίου Διάσπασης συμφωνήθηκε η μεταβίβαση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού στην όπου καταγράφεται η διανομή μεταξύ των δύο επωφελούμενων εταιρειών των ακινήτων, του εξοπλισμού, των μεταφορικών μέσων, των χρεωστών και πιστωτών. Ανάμεσα στους πιστωτές εμφανίζεται ο προσφεύγων με ποσό 567.812,48 ευρώ. Από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 53.18.002 του προσφεύγοντος μετόχου των τηρούμενων βιβλίων της επαληθεύεται το ποσό του πιστωτικού υπολοίπου την ύψους 567.812,48 ευρώ για τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, η ύπαρξη πιστώσεων ποσού 20.000,00 ευρώ το 2018 και 130.000,00 ευρώ το 2019 προερχόμενων από την εταιρεία Για τη αιτιολόγηση της προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία, από τα οποία προέκυψε ότι οι πιστώσεις αυτές προέρχονταν από τη διανομή μερισμάτων, κατόπιν της φορολόγησης των αποθεματικών που είχε πραγματοποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 από την εταιρεία σύμφωνα με το ως άνω πρακτικό. Συνεπώς αποδείχτηκε μεν η πηγή και η αιτία των λόγω πιστώσεων, γεγονός που ικανοποιεί τη μία συνθήκη για την

δικαιολόγηση των ποσών των καταθέσεων, πλην όμως, όπως διαπιστώθηκε, ουδέποτε τα ανωτέρω μερίσματα περιλήφθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατ' αρχήν στο φορολογικό έτος 2014 που κατέστη δικαιούχος ο προσφεύγων, αλλά ούτε και μεταγενέστερα. Περαιτέρω και δεδομένου ότι: α) αποδείχτηκε η πηγή προέλευσης των ανωτέρω ποσών, καθόσον αφορούσαν σε καταβολή μερισμάτων από την εταιρεία β) τα εν λόγω μερίσματα βάσει των διατάξεων αφορούσαν ειδικώς φορολογηθέντα έσοδα (με απαλλαγή από επιπλέον φορολόγηση στα φυσικά πρόσωπα), γ) τα εν λόγω εισοδήματα δεν απαλλάσσονταν από την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει ειδικής διάταξης, και δ) τα εν λόγω ποσά μερισμάτων ουδέποτε δηλώθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προγενέστερων του ελέγχου ετών, ο έλεγχος, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, έκρινε στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ότι πρέπει να αναγνωριστεί η πηγή του εισοδήματος ως προερχόμενη από οφειλόμενα μερίσματα, παρά το γεγονός ότι αφορούσαν μη δηλωθέντα εισοδήματα, και να καταλογιστεί στο πρώτο ελεγχόμενο έτος (2018) η οφειλόμενη ειδική εισφορά αλληλεγγύης, βάσει του ποσού ύψους 482.812,48 ευρώ που υφίσταται ως υπόλοιπο στην προσκομισθείσα καρτέλα του λογαριασμού 53.18.002 της εταιρείας η οποία τηρούνταν για τον προσφεύγοντα την 1/1/2018.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.
2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14,
.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«Άρθρο 36 Παραγραφή

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως διαπιστώνει και ο έλεγχος με βάση τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του, χρόνος κήσεως του επίμαχου εισοδήματος και συνεπώς χρόνος γενέσεως της φορολογικής

υποχρεώσεως ως προς την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί του εισοδήματος αυτού, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, είναι το φορολογικό έτος 2014, ήτοι ο χρόνος κατά τον οποίο και λήφθηκε από την έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας η απόφαση για τη διανομή των αφορολογήτων αποθεματικών και πιστώθηκε ταυτόχρονα το σύνολο των αναλογούντων μερισμάτων ποσού 977.136,40 ευρώ στο λογαριασμό «..... Ως εκ τούτου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1088/2015, το εν λόγω εισόδημα έπρεπε να συμπεριληφθεί στη δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δεδομένου ότι ο χρόνος κτήσεως του αναγόταν στο εν λόγω φορολογικό έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δε δήλωσε το παραπάνω εισόδημα στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και ως εκ τούτου δεν επιβλήθηκε επί αυτού ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ως οφειλόταν. Ωστόσο, η επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στο υπόλοιπο που υφίσταται στην καρτέλα του λογαριασμού 53.18 την 01/01/2018, ποσού 482.812,48 ευρώ, τυγχάνει αβάσιμη, καθώς χρόνος κτήσης του εισοδήματος που προέρχεται από τη διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης από την έκτακτη γενική συνέλευση, ήτοι εν προκειμένω το φορολογικό έτος 2014, κατά το οποίο ωστόσο το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος και κατ' επέκταση και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έχει παραγραφεί από την 31/12/2020, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) “Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας” ορίζεται:

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

Επειδή, στα άρθρα 31 παρ. 1 και 32 του ν. 4172/2013, αναφέρονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του. Ενώ, στο άρθρο 33, αναφέρονται οι περιπτώσεις, όπου δεν εφαρμόζονται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

ε)

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.....

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε και στ της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο

αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

.....»

Επειδή στη διευκρινιστική ΠΟΛ.1076/2015 με θέμα “Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)” αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

.....

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.

Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. **Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών.** Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έπρεπε στην ανάλωση κεφαλαίου που υπέβαλε ενώπιόν του να προσθέσει το ποσό των 791.480,48 ευρώ, που απέκτησε κατά το φορολογικό έτος 2014 από τη διανομή μερισμάτων - αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία φορολογήθηκαν με συντελεστή 19% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης τόσο για την εταιρεία όσο και για τον μέτοχο.

Επειδή, με την Ε.2009/2019 εγκύκλιο με θέμα “Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43Α του ν.4172/2013 συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ - συμμόρφωση με ΣτΕ 2465/2018” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Με την αριθμ. 2465/2018 απόφασή του, το Β' τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, στο οποίο εισήχθη προσφυγή κατόπιν πράξης της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ.1 του ν.3900/2010 (πιλοτική δίκη), έκρινε ότι η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του

ν.3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) μεταξύ της Ελλάδας και του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας (ν.δ. 2732/1953, Α' 329).

2. Επίσης, με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου έχουν την έννοια ότι καλύπτουν και φορολογικό βάρος το οποίο, ενώ αρχικά προβλέπεται από το νομοθέτη ως έκτακτο ή προσωρινό, καθίσταται τακτικό (και εντάσσεται στο πλαίσιο της συνήθους ρύθμισης των φορολογικών υποχρεώσεων των βαρυνόμενων) ως εκ της επαναλαμβανόμενης επιβολής του, επί σειρά ετών, έστω και με κάποιες διαφοροποιήσεις ως προς τη βάση επιβολής του ή/και το φορολογικό συντελεστή. Τέτοιο βάρος συνιστά η εισφορά αλληλεγγύης που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3986/2011. Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο.

.....»

Επειδή, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, ο προσφεύγων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 δε δήλωσε, ως όφειλε, το επίμαχο εισόδημα από διανεμηθέντα μερίσματα της εταιρείας και ως εκ τούτου απέφυγε την καταβολή της αναλογούσας ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011. Συνεπώς δεν μπορεί να επικαλεστεί το εν λόγω εισόδημα και να το χρησιμοποιήσει με τη μορφή κεφαλαίου προηγούμενων ετών, εφόσον δε το δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν έχει φορολογηθεί, όπως προβλέπεται για αυτό (ειδική εισφορά αλληλεγγύης). Σε κάθε περίπτωση, δε, ο προσφεύγων, μπορεί να επικαλεστεί το εν λόγω πραγματικό εισόδημα για το σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, εφόσον υποβάλει συμπληρωματική δήλωση και φορολογηθεί νόμιμα για αυτό.

Επειδή, τέλος, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις αντικειμενικές δαπάνες του προσφεύγοντος των φορολογικών ετών 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30-34 του ν.4172/2013, και συγκεκριμένα επαναπροσδιορίστηκε η αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία στο ποσό των 125.136,00 ευρώ, αφού λήφθηκε υπόψη το σύνολο των τετραγωνικών μέτρων του ακινήτου, ήτοι 628 τ.μ. και όχι τα δηλωθέντα (κύριοι χώροι 208 τ.μ.), καθώς με βάση τα στοιχεία και τις σχετικές καταναλώσεις ενέργειας που απέστειλε στον έλεγχο ο ΔΕΔΔΗΕ προέκυψε ότι κατοικείται ολόκληρο το ακίνητο. Ειδικότερα, ο προσφεύγων και η σύζυγός του δήλωσαν ιδιοκατοίκηση κατοικίας κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 επί της οδούμε κύριους χώρους 208 τ.μ. ιδιοκτησίας 100% του προσφεύγοντος με αριθμό παροχής ρεύματος Ο προσφεύγων στο Ε2 «Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων» δήλωσε δύο κατοικίες επί της οδού 136,13 τ.μ. και 3ου ορόφου 46,02 τ.μ. κενές με αριθμό παροχής ρεύματος τον ίδιο με της ως άνω ιδιοκατοικούμενης κύριας κατοικίας.

Ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ. Πράξη σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας προέβη σε διαίρεση της οικίας των 628 τ.μ. σε επιμέρους οριζόντιες ιδιοκτησίες ως εξής:

- Στο υπόγειο τέσσερις βοηθητικοί χώροι (αποθήκες) επιφανείας 69,85 τ.μ., 24,56 τ.μ., 7,35 τ.μ. και 9 τ.μ.

- Στο ισόγειο και α' όροφο οικία συνολικής επιφανείας 208,02 τ.μ.
- Στον 2ο όροφο οικία 136 τ.μ. και
- Στον 3ο όροφο οικία 46,02 τ.μ.

Ο έλεγχος απέστειλε έγγραφο ερώτημα στον ΔΕΔΔΗΕ, προκειμένου να του γνωρίσει ποιες παροχές υφίστανται επί του ακινήτου, ποιες οριζόντιες ιδιοκτησίες αφορούν και τις σχετικές καταναλώσεις ηλεκτρικού ρεύματος. Ο ΔΕΔΔΗΕ με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο ενημέρωσε τον έλεγχο ότι η παροχήηλεκτροδοτεί οικία 628 τ.μ. έως και τη σύνταξη του εγγράφου και του χορήγησε τις σχετικές καταναλώσεις. Περαιτέρω, από τα στοιχεία που τα στοιχεία που έχουν χορηγηθεί από εταιρείες παροχής ηλεκτρικής ενέργειας βάσει του άρθρου 6 της ΠΟΛ 1033/2014, προέκυψαν οι κάτωθι καταναλώσεις για τα προηγούμενα έτη:

ΕΤΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ	ΑΦΜ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΗ	ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ	ΑΡ. ΠΑΡΟΧΗΣ	ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗ
2014					12.808
2015					18.846
2016					12.848
2017					13.625

Από τα στοιχεία που χορηγήθηκαν από το ΔΕΔΔΗΕ οι καταναλώσεις των ελεγχόμενων ετών για την ίδια παροχή ηλεκτροδότησης είναι οι εξής:

A) για το χρονικό διάστημα από κατανάλωση 12.370 KWH

B) για το χρονικό διάστημα από κατανάλωση 12.015 KWH

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω στοιχεία κατανάλωσης αποτελούν ισχυρή ένδειξη ότι κατοικείται όλο το ακίνητο των 628 τ.μ. και η διαίρεση του έγινε με σκοπό την καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθρου 31 ν. 4172/2013 (Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες) και τον υπολογισμό μικρότερης αντικειμενικής δαπάνης κύριας κατοικίας, καθόσον ο προσφεύγων δεν παρουσίαζε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανάλογα εισοδήματα για την κάλυψη τους, αλλά επικαλείτο ανάλωση προγενέστερων χρήσεων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος υπολόγισε την αντικειμενική δαπάνη κύριας κατοικίας κύριων χώρων 459 τ.μ. και βοηθητικών χώρων 172 τ.μ., όπως είχε δηλωθεί στο Ε9 (Δήλωση στοιχείων ακινήτων) προ της διαίρεσης της και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έως το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι αυθαίρετη και αναπόδεικτη, ωστόσο βάσει της πραγματικότητας και της κοινής λογικής δε δύναται μια κατοικία 208 τ.μ. να έχει την ίδια κατανάλωση ρεύματος με μια οικία 628 τ.μ., ενώ στην έκθεση ελέγχου αντικρούονται με σαφήνεια οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος. Σε κάθε περίπτωση, από τα ανωτέρω δεδομένα κατανάλωσης διαπιστώνεται ότι η κατοικία δεν είναι κενή αλλά ιδιοχρησιμοποιείται και, δεδομένου ότι δεν έχει μεταβιβασθεί αλλά ούτε εκμισθωθεί σε τρίτο, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, την επικύρωση του υπ' αριθμ.

..... οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, και την τροποποίηση του υπ' αριθμ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, ως κάτωθι:

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

Α) Φορολογικό έτος 2018

• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	33.852,60	35.676,00	35.676,00	1.823,40
	της συζύγου	385,05	385,05	385,05	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.088,36	5.690,09	5.690,09	601,72
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			60,17	60,17	60,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		926,42	46.999,84	926,42	
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			620,00	620,00	620,00
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.014,78	53.370,10	7.296,68	1.281,89

(τροποποίηση του υπ' αριθμ. οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Β) Φορολογικό έτος 2019

• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ

		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	37.882,69	37.882,69	37.882,69	
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	5.196,55	5.196,55	5.196,55	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.188,37	1.188,37	1.188,37	
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			620,00	620,00	620,00
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.384,92	7.004,92	7.004,92	620,00

(ως ο υπ' αριθμ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος/ ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.