



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1219**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ):

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	.....	.....	.....	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	225.899,47 €
2	.....	.....	.....	Φόρος εισοδήματος	01/01/2017 - 31/12/2017	111.122,48 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 156.354,58 €, πλέον 78.177,29 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016, μείον 8.632,40 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ) ως αχρεωστήτως καταβληθείσας, ήτοι συνολικό ποσό 225.899,47 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 74.081,65 €, πλέον 37.040,83 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017, ήτοι συνολικό ποσό 111.122,48 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕφπ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ προέκυψαν επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκε:

α) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής

εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **7.675,00 €** και διαφοράς αντικειμενικών δαπανών συνολικού ύψους **340.707,35 €** κατόπιν μη αναγνώρισης, προς κάλυψη των εν λόγω δαπανών, των δηλωθέντων στον κωδικό 659 της ως άνω δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 μερισμάτων από αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτήτρια πλοίου με αλλοδαπή σημαία συνολικού ύψους 300.000,00 € λόγω μη απόδειξης της καταβολής/είσπραξης, ήτοι τελικά με την προσθήκη στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής εισοδημάτων συνολικού ποσού 348.382,35 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	26.691,54 €	375.073,89 €

και

β) το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής διαφοράς αντικειμενικών δαπανών συνολικού ύψους **150.902,46 €** κατόπιν αναγνώρισης μεν των δηλωθέντων στον κωδικό 659 της ως άνω δήλωσής του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017 μερισμάτων από αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτήτρια πλοίου με αλλοδαπή σημαία συνολικού ύψους 290.000,00 €, αλλά ταυτόχρονα και συνυπολογισμού τους ως ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης (χορήγηση δανείων / χρηματοδότησης νομικών προσώπων), δεδομένου ότι προέκυπτε η κατάθεση (με οπισθογράφηση) των σχετικών επιταγών σε συσχετιζόμενα με τον προσφεύγοντα νομικά πρόσωπα, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	23.140,04 €	174.042,50 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ως άνω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αναφορικά με την ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ: Μη νόμιμη απαίτηση καταβολής του ναυτιλιακού μερίσματος, με το οποίο καλύπτεται αντικειμενική δαπάνη, μέσω τραπεζικού συστήματος.
- 2) Αναφορικά με την ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ: Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος χαρακτηρισμός ως δήθεν «δανείων» και, συνακόλουθα, αντικειμενικής δαπάνης ποσών που χορηγήθηκαν σε νομικά πρόσωπα από ναυτιλιακά μερίσματα.
- 3) Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών διά της αμφισβήτησης και της μεταβολής από τη φορολογική αρχή

των δεδομένων των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΕφπ και των αντιστοίχων εκκαθαριστικών σημειωμάτων ετών, ως προς τα οποία αφενός το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή και αφετέρου εκτείνονται πέραν της ελεγχόμενης περιόδου που οριοθετείται στην οικεία εκδοθείσα εντολή ελέγχου.

- 4) Παράνομη και εσφαλμένη αγνόηση ποσού που ήδη ελέγχθηκε δυνάμει πραγματοποιηθέντος φορολογικού ελέγχου του οικείου φορολογικού έτους, αλλά και απόρριψη ίδιας φύσης ποσού κατά το ελεγχόμενο εν προκειμένω φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016 και 2017), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕφπ είναι η **31^η Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα): «**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 σύζυγο 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) [...]. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. [...]. ε) [...]. 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. [...].»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 ν. 4141/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 και την 31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα): «1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που **καταβάλλονται** από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν. 27/ 1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά: (α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρισμα, από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το **καταβληθέν** σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα. (β) Στην περίπτωση που το μέρισμα **καταβάλλεται** από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία, αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου. (γ) Αντίγραφο της μοναδικής **βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ)** των αντιστοιχών ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή. 2. Η **καταβολή** του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία, τα οποία τηρεί. Τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται. 3. [...]. 4. Τα δικαιολογητικά της παραγράφου 1, με την εξαίρεση του δικαιολογητικού υπό το στοιχείο γ' , υποβάλλονται και σε κάθε άλλη περίπτωση που ελέγχεται κατά νόμο η προέλευση του εισοδήματος που αναφέρεται σε μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την παρ. Β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1106/2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...1. Σε κάθε περίπτωση, στις βεβαιώσεις μερισμάτων που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου απαιτείται να αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρισμα, ενώ, όταν το μέρισμα διανέμεται από εταιρεία χαρτοφυλακίου, επιπρόσθετα στην βεβαίωση που εκδίδεται από την εταιρία χαρτοφυλακίου θα πρέπει να αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή πλοιοκτητριών εταιριών των οποίων κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές. 2. Σχετικά με την περίπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013 διευκρινίζεται ότι: α) [...]. β) Στις περιπτώσεις εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων σε ευρώ, από το τέλος του έτους 2001 τα Πιστωτικά Ιδρύματα δεν εκδίδουν «Β.Α.Σ.» αλλά Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων. γ) Σε περίπτωση μετατροπής ξένου νομίσματος σε ευρώ τα Πιστωτικά Ιδρύματα εκδίδουν την «Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων και Πιστοποιητικό Ευρωπαϊκής». δ) Διευκρινίζεται ότι, για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης αυτής του νόμου, δεν είναι υποχρεωτική η μετατροπή του εισαχθέντος μερίσματος σε ευρώ, καθ' όσον αρκεί τα χρηματικά κεφάλαια να εισαχθούν στην Ελλάδα, έστω και σε ξένο νόμισμα. ε) Οι δικαιούχοι θα προσκομίζουν το μοναδικό θεωρημένο αντίγραφο της βεβαίωσης εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων με τα αντίστοιχα ποσά, το οποίο σε περίπτωση απώλειας δεν επανεκδίδεται. 3. Όταν το μέρισμα καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το αντίγραφο της μοναδικής

βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ίδιου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα). Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία, τα οποία τηρεί. Όταν τα ποσά του μερίσματος καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου μετόχου, απαιτείται η απόδειξη της σχέσης του δικαιούχου με αυτό το νομικό πρόσωπο και το βάρος της απόδειξης των συμφερόντων φέρει ο δικαιούχος, δηλαδή είτε με υπεύθυνη δήλωση του δικαιούχου είτε με βεβαίωση του νομικού προσώπου που λαμβάνει το μέρισμα. Στη βεβαίωση λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας. Στην περίπτωση που η καταβολή και η βεβαίωση της λήψης του μερίσματος γίνεται από τη διαχειρίστρια εταιρεία η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια αντικαθιστά τη βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α' της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013. [...]. Τα συνολικά ποσά των μερισμάτων, είτε εισάγονται στην Ελλάδα είτε όχι, και ανεξάρτητα από το νόμισμα, με το οποίο εισπράττονται (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α. κτλ), σε κάθε περίπτωση αποτελούν εισόδημα και δηλώνονται στη φορολογική δήλωση στους κωδικούς 659-660 και δεν αντιμετωπίζονται σαν ποσά που αφορούν εισαγωγή συναλλάγματος, τα οποία δηλώνονται στους κωδικούς 781-782. 4. Προκειμένου ο φορολογούμενος να δικαιολογήσει δαπάνη [...] των άρθρων 31 και 32 του Ν. 4172/2013, είναι απαραίτητο να προσκομίζει στην Δ.Ο.Υ το δικαιολογητικό 1γ' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 [...] και μόνο για το ποσό που θέλει να καλύψει (η φορολογική αρχή δύναται να ζητήσει την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης). Όταν οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες του φορολογούμενου καλύπτονται από άλλα εισοδήματά του, δεν είναι απαραίτητη η προσκόμιση του δικαιολογητικού 1γ' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 [...]. Για τη δικαιολόγηση του μερίσματος που δεν καλύπτει αντικειμενικές δαπάνες επαρκούν τα δικαιολογητικά των περιπτώσεων 1α' και 1β' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 [...]. Ομοίως στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ελέγχεται για οποιοδήποτε άλλο λόγο κατά νόμο και καλείται να δικαιολογήσει την προέλευση του εισοδήματος αυτού, επαρκεί η προσκόμιση των δικαιολογητικών των περιπτώσεων 1α' και 1β' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 [...]. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013 εφαρμόζονται σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων, κατά τις οποίες ελέγχεται η προέλευση των χρηματικών ποσών από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιριών.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι από τη ρητή και αδιάστικτη διατύπωση των προπαρατεθεισών διατάξεων των άρθρων 34 παρ. 2 περ. α' ν. 4172/2013 και 44 παρ. 2 ν. 4141/2013 και τη μόνη αποδεκτή και επιτρεπτή στενή-γραμματική ερμηνεία αυτών συνάγεται ότι πραγματικά εισοδήματα που αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από τον φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη μείωση της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του

τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, ως τέτοια, δε, δύνανται να χρησιμοποιηθούν και τα ναυτιλιακά μερίσματα που καταβάλλει πλοιοκτήτρια εταιρεία μέσω διαχειρίστριας εταιρείας, χωρίς πουθενά στο γράμμα του νόμου να απαντάται καμιά περαιτέρω προϋπόθεση ως προς τον τρόπο καταβολής ενός τέτοιου ποσού, στην υπό κρίση δε περίπτωση ο έλεγχος αμφισβήτησε το ναυτιλιακό μέρος ύψους 300.000,00 € που επικαλέστηκε ο ίδιος στο φορολογικό έτος 2016 προς κάλυψη αντικειμενικών δαπανών, καίτοι αυτό νομίμως καταβλήθηκε από την πλοιοκτήτρια εταιρεία μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας στην Ελλάδα με περιοδικές καταβολές σε μετρητά χρήματα, επικαλούμενος (ο έλεγχος) ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ.1106/2014 η καταβολή έπρεπε να χωρήσει τραπεζικά, η κρίση όμως αυτή του ελέγχου παρίσταται παράνομη, αβάσιμη και εσφαλμένη, γιατί α) πουθενά στο γράμμα των κρίσιμων εφαρμοστέων διατάξεων δεν απαντάται σχετική προϋπόθεση συνυφασμένη με την απαίτηση καταβολής του ναυτιλιακού μερίσματος μέσω τράπεζας, ώστε να αναγνωρίζεται ως ποσό που καλύπτει αντικειμενικές δαπάνες, β) η συναφής απαίτηση στην ΠΟΛ.1106/2014 περί τραπεζικής καταβολής, αφ' ης στιγμής υπερβαίνει το γράμμα του νόμου και δεδομένης της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, δεν αναπτύσσει νομίμως ισχύ, καθ' όσον συνιστά ανεπίτρεπτη υπέρβαση της κανονιστικής δρώσας Διοίκησης και εισάγει κανονιστική ρύθμιση με ουσιαστικό και όχι τυπικό νόμο, κάτι το οποίο απαγορεύουν οι διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, γ) σε κάθε περίπτωση η επίμαχη καταβολή, αξιολογούμενη στο χρονικό πλαίσιο που πραγματοποιήθηκε, πλήρως αιτιολογείται και νομιμοποιείται ως εκτελεσθείσα με μετρητά έστω και κατά παρέκκλιση, δεδομένων των κεφαλαιακών περιορισμών (capital controls) που είχαν επιβληθεί κατά την κρίσιμη εν προκειμένω περίοδο, παρεκώλυαν ουσιαστικά την ομαλή λειτουργία του τραπεζικού συστήματος και των δι' αυτού διεξαγομένων συναλλαγών και επέτρεπαν για λόγους διευκόλυνσης και προσαρμογής ακόμη και την απόκλιση από νομοθετικά καθεστώτα που ρητώς υπαγόρευαν την εξόφληση ποσών μέσω τραπεζικού συστήματος, και δ) και με πραγματικούς όρους η αντικειμενική δαπάνη, την οποία καλύπτει το επίμαχο ναυτιλιακό μέρος, ως τεκμαρτή δαπάνη λόγω ιδιοκατοίκησης δεν αντανάκλα κάποια πραγματική χρηματική ροή - καταβολή, ώστε να απαιτείται και το ποσό, το οποίο τυγχάνει επίκλησης προς αιτιολόγησή της, να πληροί μείζονες αποδεικτικούς όρους ως προς την καταβολή του, ότε και τυχόν θα συνέβαινε, εάν επρόκειτο για απτή καταβολή συναφούς δαπάνης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 εδ. α' και β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)), το φορολογούμενο πρόσωπο που επικαλείται, αναγράφοντας στην οικεία δήλωσή του ΦΕφπ, χρηματικά ποσά προς περιορισμό της προκύπτουσας διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και συνολικού δηλωθέντος εισοδήματος φέρει το βάρος (ευλόγως από νομική άποψη, αφού επικαλείται πραγματικό γεγονός που, νομικά, το ωφελεί) να αποδείξει την πραγματική ύπαρξη των εν λόγω ποσών και, υπό αυτή την έννοια, το γεγονός ότι πράγματι τα ποσά αυτά εισήλθαν στην περιουσία του, δηλαδή εισπράχθηκαν από αυτό.

β) Ανεξαρτήτως του αν από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 44 ν. 4141/2013 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)) και τα διευκρινισθέντα συναφώς με την προπαρατεθείσα παρ. Β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1106/2014 εγκυκλίου του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών προκύπτει ότι

ο μόνος αποδεκτός και ως εκ τούτου υποχρεωτικός τρόπος καταβολής του μερίσματος στην/στον δικαιούχο μέτοχο, για σκοπούς αναγνώρισής του στα πλαίσια της εφαρμογής των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/103, είναι μέσω του τραπεζικού συστήματος, κάτι που δε φαίνεται ούτε καν να υπονοείται από τις εν λόγω διατάξεις και τη σχετική εγκύκλιο, αντίθετα από ό,τι εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει ο προσφεύγων, ενώ αυτό που συμβαίνει είναι απλώς ότι με την εν λόγω εγκύκλιο προτείνεται -και ορθά, αφού αυτό γίνεται προς διευκόλυνση των φορολογούμενων προσώπων που επικαλούνται τα οριζόμενα από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 44 ν. 4141/2013- ένας ασφαλής και σίγουρος και ως εκ τούτου «αυτομάτως» αποδεκτός από τη Φορολογική Διοίκηση τρόπος προς απόδειξη από τα πρόσωπα αυτά του πραγματικού γεγονότος της καταβολής σε αυτά / είσπραξης από αυτά του εκάστοτε επικαλούμενου ποσού ναυτιλιακού μερίσματος, χωρίς όμως ο τρόπος αυτός να είναι και ο μόνος αποδεκτός, αποκλεισμένων εξαρχής και σε κάθε περίπτωση οποιωνδήποτε άλλων τρόπων θα μπορούσε να επικαλεστεί ένα φορολογούμενο πρόσωπο (π.χ., όπως εν προκειμένω, της είσπραξης του επικαλούμενου μερίσματος με μετρητά), πάντως στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικώς με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (αλλά ούτε και με το υπ' αριθμ. πρωτ.υπόμνημά του ούτε και με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του επί του οικείου υπ' αριθμ. σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ) επαρκή στοιχεία, από τα οποία να τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του ότι το επικαλούμενο από αυτόν ως εισπραχθέν από τον ίδιο εντός του 2016 ναυτιλιακό μερίσμα συνολικού ύψους 300.000,00 € του καταβλήθηκε από την πλοιοκτήτρια εταιρεία μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας στην Ελλάδα με μετρητά και μάλιστα με περιοδικές καταβολές ή ακόμα και μέσω εξόφλησης προσωπικών του δαπανών.

γ) Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν τεκμηριώνει ποιος ή ποιοι από τους ισχύσαντες εντός του 2016 περιορισμούς στην κίνηση κεφαλαίων παρακώλυαν την εισαγωγή εντός του έτους αυτού από την αλλοδαπή κεφαλαίων σε λογαριασμό που τηρούνταν σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής, είτε απευθείας είτε μέσω άλλου λογαριασμού που τηρούνταν σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής, και εν συνεχεία τη χρησιμοποίησή τους για την εξόφληση δαπανών του δικαιούχου τους μέσω του τραπεζικού συστήματος και αντιθέτως επέτρεπαν (ή ενδεχομένως διά της παρακώλυσης της κίνησής τους μέσω του τραπεζικού συστήματος ενθάρρυναν) την καταβολή τους στην/στον εκάστοτε δικαιούχο με μετρητά.

δ) Εξάλλου, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 4-5): «Ο προσφεύγων επικαλέστηκε τον περιορισμό κίνησης κεφαλαίων (*capital controls*) που ίσχυαν στη χώρα μας από τον Ιούνιο του 2015, προκειμένου να δικαιολογήσει την είσπραξη μερίσματος με περιοδικές καταβολές μετρητών από το ταμείο της εταιρείας προσκομίζοντας αντίγραφα αποδείξεων πληρωμής. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι προσκομίστηκαν αποδείξεις συνολικού ύψους για τον Ιούλιο 25.700,00 €, για τον Αύγουστο 10.500,00 € και για τον Σεπτέμβριο 14.150,00 €. Ο εν λόγω ισχυρισμός **έρχεται σε αντιδιαστολή** με το γεγονός ότι από τον Ιούλιο του 2016 επιβλήθηκε περιορισμός στο όριο ανάληψης μετρητών (*capital controls*) στο ποσό των 840,00€ ανά δύο (2) εβδομάδες. Η εν λόγω εταιρεία, όπως επικαλέστηκε και ο ίδιος ο προσφεύγων στο απαντητικό του υπόμνημα, είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4308/2014. Επομένως, **είναι μη υπόχρεη σε λογιστική τήρηση ταμείου και μη υπόχρεη σε διενέργεια λογιστικών εγγραφών** και ως εκ

τούτου ο έλεγχος **δε δύναται να διαπιστώσει το ύψος των ταμειακών διαθεσίμων της.** Επιπρόσθετα, τόσο τα ποσά των διανεμηθέντων μερισμάτων όσο και τα ποσά που προορίζονται για τη διαχείριση των πλοίων (ναύλος) καταβάλλονται από την πλοιοκτήτρια στη διαχειρίστρια εταιρεία μέσω Τραπεζικού Συστήματος εκδίδοντας αντίστοιχα και τη Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων.»

ε) Όπως είναι τέλος γνωστό, κάθε τεκμαρτή δαπάνη μπορεί μεν να μην αντανακλά κατά τρόπο αυτονόητο και αναγκαστικό, χωρίς δυνατότητα ανταπόδειξης, κάποια πραγματική χρηματική ροή, ωστόσο, επειδή αντιστοιχεί σε και υποδηλώνει δαπάνη προσδιορισμένη με αντικειμενικό (δηλαδή βάσει στοιχείων γενικά, ήτοι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων και κατά κανόνα και κατά το συνήθως συμβαίνον, διαπιστούμενων και ως εκ τούτου αποδεκτών) τρόπο, ο οποίος (τρόπος) κρίνεται παγίως από τη νομολογία ως μη αντίθετος με το Σύνταγμα, και κατά τούτο όντως σε πραγματικά διενεργηθείσα δαπάνη και συναφή χρηματική ροή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος να (αντ)αποδείξει είτε την παντελή ανυπαρξία της οικείας δαπάνης είτε τη διενέργειά της σε χαμηλότερο ύψος από εκείνο που προσδιορίζεται αντικειμενικώς από τις σχετικές διατάξεις, βάρος στο οποίο δεν ανταποκρίνεται εν προκειμένω (αλλά ούτε και επιχείρησε να ανταποκριθεί, καθώς δεν προβάλλει κανέναν σχετικό ισχυρισμό) ο προσφεύγων.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του **άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για **μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, **οφείλει**, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, **πάντως, η άρνηση**

ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης **μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του****

βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε' του νόμου 4174/ 2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμει να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση, όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος δέχθηκε μεν τα καταβληθέντα δυνάμει επιταγών ναυτιλιακά μερίσματα συνολικού ύψους 290.000,00 € προς κάλυψη αντικειμενικών δαπανών, πλην όμως λόγω της περαιτέρω πορείας των εν λόγω επιταγών με προορισμό νομικά πρόσωπα έκρινε ότι τα σχετικά ποσά αποτελούν συγχρόνως αντικειμενική δαπάνη ως χορήγηση δανείων / χρηματοδοτήσεις, εντούτοις η θέση αυτή του ελέγχου παρίσταται παράνομη, αβάσιμη και εσφαλμένη, γιατί α) ουδόλως ο έλεγχος απέδειξε πώς στοιχειοθετείται η έννοια των φερομένων ως δανείων, ήτοι από ποια συγκεκριμένα και απτά στοιχεία προκύπτει και επιβεβαιώνεται ο χαρακτήρας των οικείων καταβολών ως δανειακών, β) αποβαίνει αντιφατικό και ανεπιεικές ποσό που επιτρεπώς εκ του νόμου τυγχάνει επίκλησης προς κάλυψη αντικειμενικής δαπάνης και δη δυνάμει ρητού ειδικού πλαισίου να καθίσταται εν συνεχεία αυτό το ίδιο αντικειμενική δαπάνη, εξουδετερουμένου και αναιρουμένου έτσι του απαλλακτικού χαρακτήρα του, γ) οι ίδιες οι διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 2 ν.

4141/2013, αλλά και η ΠΟΛ.1106/2014, ρητά επιτρέπουν η καταβολή του ναυτιλιακού μερίσματος να πραγματοποιείται και σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου, δυνατότητα που παραβιάζεται και καταστρατηγείται δυνάμει της μεταχείρισης που της επιφυλάσσει εν προκειμένω ο έλεγχος, και δ) εν τέλει κατά τον τρόπο αυτό ο έλεγχος φορολογεί εμμέσως και εκ πλαγίου το ίδιο ποσό που καλύπτει αντικειμενική δαπάνη, καθιστώντας αυτό το ίδιο αντικειμενική δαπάνη.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Η είσοδος ενός χρηματικού ποσού στην περιουσία ενός προσώπου και η εν συνεχεία είσοδος του στην περιουσία ενός άλλου προσώπου δε συνιστά εξ ορισμού και αναγκαστικά και σε όλες τις νοητές περιπτώσεις απλή διέλευση του ποσού από την περιουσία του πρώτου προσώπου και άφιξή του στην περιουσία του δεύτερου. Απεναντίας, σε μια τέτοια περίπτωση πρόκειται, καταρχήν και ελλείψει άλλων στοιχείων, για δύο (2) αυτοτελείς μεταβιβάσεις, με την έννοια της ελεύθερης διάθεσης, με διάνοια κυρίου, του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου (χρηματικού ποσού) από το πρόσωπο, στην οποία περιουσία του οποίου βρίσκεται αυτό την εκάστοτε χρονική στιγμή, επιτρεπομένης ωστόσο της απόδειξης του αντιθέτου (ήτοι της απλής διέλευσης).

β) Εν προκειμένω, η ύπαρξη δύο (2) διακριτών μεταβιβάσεων του υπό κρίση ποσού, μία από την πλοιοκτήτρια εταιρεία στον προσφεύγοντα και μία από τον τελευταίο κατά ένα μέρος του στην εταιρεία και κατά άλλο μέρος του στην εταιρείασυνάγεται σαφώς (έμμεση απόδειξη, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, αν και γνωρίζει, τουλάχιστον κατά τεκμήριο και πάντως όπως συνάγεται από το ότι αυτός είναι ο πραγματικός δικαιούχος του υπό κρίση ποσού, τις λεπτομέρειες των κινήσεών του, εντούτοις δεν τεκμηρίωσε στον υπό κρίση έλεγχο τις κινήσεις αυτές, πρβλ. υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) από το γεγονός ότι, αν ο πραγματικός σκοπός ήταν να καταλήξει το ποσό στην περιουσία των ως άνω δύο (2) εταιρειών, ήταν εύλογο να γίνει αυτό απευθείας, χωρίς δηλαδή τη μεσολάβηση του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι κάτι τέτοιο προβλέπεται ρητά ως δυνατότητα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 44 παρ. 2 εδ. γ' ν. 4141/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)).

γ) Εξάλλου, το γεγονός ότι η μεταβίβαση του υπό κρίση ποσού κατά ένα μέρος του στην εταιρεία και κατά άλλο μέρος του στην εταιρεία αποτελεί άτυπη χρηματοδότηση των δύο (2) εταιρειών (είτε στα πλαίσια άτυπου δανείου, δηλαδή με υποχρέωση των εταιρειών να επιστρέψουν στον προσφεύγοντα τα μεταβιβασθέντα ποσά, είτε όχι) συνάγεται σαφώς (έμμεση απόδειξη, δεδομένου ότι ο προσφεύγων, αν και γνωρίζει, τουλάχιστον κατά τεκμήριο και πάντως όπως συνάγεται από το ότι αυτός είναι ο πραγματικός δικαιούχος του υπό κρίση ποσού, τις λεπτομέρειες των κινήσεών του, εντούτοις δεν τεκμηρίωσε στον υπό κρίση έλεγχο την αιτία/φύση/έννομη σχέση, δυνάμει της οποίας το μεταβίβασε στις δύο (2) αυτές εταιρείες, πρβλ. υπ' αριθμ 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) από το γεγονός ότι δεν προκύπτει από το σύνολο των στοιχείων της υπόθεσης, συνολικά θεωρουμένων, καμία ένδειξη για την αληθινή αιτία/φύση/έννομη σχέση, δυνάμει της οποίας το ποσό μεταβιβάστηκε στις εν λόγω εταιρείες, ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η πρώτη εταιρεία ήταν η διαχειρίστρια των πλοίων, από τη δραστηριότητα των οποίων προέκυψε το υπό κρίση ναυτιλιακό μερίσμα, ο προσφεύγων ήταν μέτοχος των πλοιοκτητριών εταιρειών που

κατέβαλαν το υπό κρίση μέρισμα και ταυτόχρονα ο προσφεύγων είναι νόμιμος εκπρόσωπος της διαχειρίστριας εταιρείας και πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της δεύτερης εκ των ως άνω εταιρειών, ευλόγως συνάγεται, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, ότι το ποσό αυτό μεταβιβάστηκε στις εταιρείες για σκοπούς χρηματοδότησής τους. Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 34 ν. 4172/2013 (αλλά και εκείνες του άρθρου 32 ν. 4172/2013) προβλέπεται ότι η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο της δήλωσης κάθε φορολογικού έτους και συγκεκριμένα κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος λαμβάνει υπόψη της αντίστοιχα τα ποσά που αποδεδειγμένα έχουν καταβληθεί και αποδεδειγμένα έχουν εισπραχθεί, στη δε υπό κρίση περίπτωση βάσει των πραγματικών δεδομένων διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι για το συνολικό ποσό των 290.000,00 €, όπως αναφέρεται αναλυτικά στην σελ. 14 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, εκδόθηκαν τραπεζικές επιταγές στο όνομα του προσφεύγοντος και στη συνέχεια τα σχετικά ποσά (241.000,00 € και 49.000,00 €) καταβλήθηκαν στις εταιρείες και στην εταιρεία αντίστοιχα, το εν λόγω συνολικό ποσό κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος αφενός συνάγεται, δεδομένης της συμβατικής σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντος και των εταιρειών, ότι καταβλήθηκε σε αυτές ως χρηματοδότησή τους, καθώς από την πλευρά του προσφεύγοντος δεν αποδεικνύεται ότι οι σχετικές καταβολές εμπίπτουν σε άλλο πλαίσιο συναλλαγής, αφετέρου, δεδομένης της πραγματικής ανάλυσής του μέσω της άμεσης καταβολής του στις εν λόγω εταιρείες, δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στην κάλυψη των λοιπών αντικειμενικών δαπανών του προσφεύγοντος, όπως αυτές έχουν προσδιορισθεί από τον έλεγχο.

δ) Περαιτέρω, το γεγονός ότι από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 44 παρ. 2 εδ. γ' ν. 4141/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)), σε συνδυασμό με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, ρητά επιτρέπεται να καταβληθεί το ναυτιλιακό μέρισμα σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου μετόχου σε καμιά περίπτωση δεν απαγορεύει στη Φορολογική Διοίκηση να εξετάσει την αιτία/έννομη σχέση, αλλά και το φορολογικό αποτέλεσμα, της καταβολής αυτής.

ε) Δεδομένου ότι, κατά τα εκτεθέντα κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, κάθε τεκμαρτή δαπάνη αντιστοιχεί σε και υποδηλώνει δαπάνη προσδιορισμένη με αντικειμενικό (δηλαδή βάσει στοιχείων γενικά, ήτοι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων και κατά κανόνα και κατά το συνήθως συμβαίνον, διαπιστούμενων και ως εκ τούτου αποδεκτών) τρόπο, ο οποίος (τρόπος) κρίνεται παγίως από τη νομολογία ως μη αντίθετος με το Σύνταγμα, και κατά τούτο όντως σε πραγματικά διενεργηθείσα δαπάνη και συναφή χρηματική ροή, η κάλυψη/περιορισμός, εν όλω ή εν μέρει, του ποσού των αντικειμενικώς προσδιορισθεισών δαπανών από ένα επικαλούμενο και τεκμηριωμένα εισπραχθέν από το φορολογούμενο πρόσωπο ποσό σημαίνει καταρχήν, όπως είναι ευνόητο, ότι το ποσό αυτό έχει, αντίστοιχα εν όλω ή εν μέρει, χρησιμοποιηθεί και συνεπώς δεν μπορεί στη συνέχεια να εμφανίζεται ότι καταβάλλεται περαιτέρω, κατά το ήδη χρησιμοποιηθέν προς κάλυψη των αντικειμενικώς προσδιορισθεισών δαπανών μέρος, σε άλλο πρόσωπο δυνάμει κάποιας έννομης σχέσης μεταξύ αυτού και του καταβάλλοντος, απορριπτομένων συνεπώς ως νόμω αβάσιμων των ως άνω ειδικών ισχυρισμών του προσφεύγοντος ότι (i) αποβαίνει αντιφατικό και ανεπιεικές

ποσό που επιτρεπώς εκ του νόμου τυγχάνει επικλήσεως προς κάλυψη αντικειμενικής δαπάνης να καθίσταται εν συνεχεία αυτό το ίδιο αντικειμενική δαπάνη και (ii) κατά τον τρόπο αυτό φορολογείται εμμέσως και εκ πλαγίου το ίδιο ποσό που καλύπτει αντικειμενική δαπάνη, καθιστώντας αυτό το ίδιο αντικειμενική δαπάνη.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με όσα είχαν διευκρινιστεί κατά το παρελθόν αναφορικά με το άρθρο 34 ν. 4172/2013 με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «...Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με [...]. Μείωση της διαφοράς. 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: α) [...]. 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν μεταγενέστερα αναφορικά με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' ν. 4172/2013 με τις παρ. 2 και 6 της υπ' αριθμ. Ε.2137/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «2. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση διάθεσης περιουσιακών στοιχείων (όπως η περίπτωση πώλησης ακινήτου), για τα οποία κατά το έτος απόκτησής τους ίσχυε το τεκμήριο απόκτησης, εφόσον για τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών χρησιμοποιείται το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε θα συμπεριληφθεί ολόκληρο το ποσό της πώλησης στην ανάλωση και όχι μόνο το κέρδος από την πώληση αυτή. **Αν τα έτη, στα οποία ανατρέχει ο φορολογούμενος, προκειμένου να σχηματίσει κεφάλαιο για ανάλωση, είναι παραγεγραμμένα και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και το έτος διάθεσης του περιουσιακού στοιχείου, τότε λαμβάνεται υπόψη το ποσό που εισπράχθηκε και το οποίο προκύπτει είτε από δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε από τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά, εφόσον ο φορολογούμενος δεν είχε υποχρέωση αναγραφής του ποσού που εισέπραξε στη φορολογική του δήλωση. Τα ανωτέρω ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις εισοδημάτων, τα οποία στο παρελθόν είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνταν κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών).** Σε περίπτωση που τα περιουσιακά στοιχεία έχουν περιέλθει στο φορολογούμενο από χαριστική αιτία ή κληρονομιά ισχύουν τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο. 3. [...]. 6. Σε περίπτωση επίκλησης από τον φορολογούμενο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στα οποία περιλαμβάνονται φορολογικά έτη που έχουν ήδη ελεγχθεί και για τα οποία έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά τα έτη αυτά ως κεφάλαιο προς ανάλωση θα λαμβάνεται υπόψη αυτό που προκύπτει ή που προσδιορίστηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και όχι αυτό που προσδιορίζεται από το άρθρο 34 του ν.4172/2013, καθώς σε έτος, για το οποίο έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν χωρεί εκ νέου εφαρμογή του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 μετά την έκδοση των πράξεων αυτών, ως αν δεν είχε μεσολαβήσει έλεγχος. 7. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.2 του ν.4987/2022 ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1521/2013 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), κατά την έννοια των ομοίου με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 ν. 4172/2013 περιεχομένου διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 2 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) «...για τον προσδιορισμό του κατ' έτος εναπομένου κεφαλαίου προς ανάλωση δεν αρκεί μόνο η δήλωση των πραγματικών εισοδημάτων που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμφητισμό θετικών και αρνητικών στοιχείων, αλλά απαιτείται επιπλέον και η απόδειξη της εισπράξης των ποσών αυτών, η οποία πρέπει να στηρίζεται σε νόμιμα αποδεικτικά μέσα. [...].» Η κρίση αυτή του δικαστηρίου επαναλήφθηκε (ομόφωνα) στην υπ' αριθμ. απόφαση, αλλά και μεταγενέστερα στην υπ' αριθμ. απόφαση (5μ., σκέψη 6 της απόφασης) του ίδιου Τμήματος (πάγια νομολογία).

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση όλως παρανόμως, εσφαλμένως και αυθαίρετως ο έλεγχος αμφισβήτησε και μετέβαλε επί το δυσμενέστερο για τον ίδιο τα δεδομένα του πίνακα μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών που προσκομίστηκε προς κάλυψη των ποσών των φερομένων ως διαφορών αντικειμενικών δαπανών στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, μειώνοντας τα νομίμως δηλωθέντα εισοδήματα, και ειδικότερα απορρίπτοντας νομίμως δηλωθέν ναυτιλιακό μέρισμα φορολογικού έτους 2014, και αυξάνοντας τις αντικειμενικές δαπάνες των ετών που προηγούνται της ελεγχόμενης περιόδου, δεδομένου ότι α) οι οικείες υποβληθείσες δηλώσεις ΦΕφπ, αφ' ης στιγμής δεν ελέγχθηκαν και δεν αμφισβητήθηκαν τα δεδομένα τους, αφενός κατέστησαν οριστικές και αμετάκλητες και αφετέρου αποτελούν τίτλους δεσμευτικούς για τη Φορολογική Αρχή, β) έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό διαφορών για τα φορολογικά έτη, στα οποία αφορούν οι προαναφερθείσες δηλώσεις ΦΕφπ, με αποτέλεσμα και εκ του λόγου αυτού να μη νομιμοποιείται πλέον η φορολογική αρχή να μεταβάλλει τα δεδομένα τους, γ) επιπλέον ο έλεγχος των δεδομένων των φορολογικών ετών που προηγούνται της ελεγχόμενης περιόδου υπερβαίνει το κανονιστικό εύρος της εκδοθείσας εντολής ελέγχου και της ελεγκτικής αρμοδιότητας που χορηγήθηκε στους ελέγξαντες υπαλλήλους με αυτή και εκτεινόταν ρητά, συγκεκριμένα και αυστηρά στα φορολογικά έτη 2016-2017 και δ) όπως ρητά αναφέρεται και στην υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1076/2015 του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών «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», ήτοι τα δεδομένα των ως άνω εκκαθαριστικών σημειωμάτων καθίστανται ανέλεγκτα, απρόσβλητα, αμετάκλητα και δεσμευτικά για τη φορολογική αρχή.

Επειδή, ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό αναφέρονται τα εξής:

-Όπως ορίζεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ και έχει γίνει δεκτό και με την προαναφερθείσα νομολογία, κατά τον έλεγχο της δήλωσης κάθε έτους και κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, **ώστε να προσδιοριστεί αφενός ο φόρος του έτους που αναλογεί και αφετέρου το ποσό που τυχόν εναπομένει για κεφάλαιο προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για μεταγενέστερες χρήσεις**, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στην ελεγχόμενη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία.

-Περαιτέρω, ο φορολογούμενος δύναται να καλύψει τις δαπάνες της δήλωσης κάθε έτους με **ανάλωση κεφαλαίου, οσωνδήποτε προηγούμενων/προγενέστερων ετών**. Στο πλαίσιο αυτό, η Διοίκηση με τις ανωτέρω οδηγίες της, διευκρινίζει ότι τα εκκαθαριστικά σημειώματα φορολογικών ετών, για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής, αποτελούν **πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά**, χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών ενώ **τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό** λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση και την προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών εγγράφων.

-εν προκειμένω ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση και από εισοδήματα των φορολογικών ετών 2014 και 2015. Δεδομένου ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έλεγχο των δηλώσεων και των σχετικών δικαιολογητικών για τα ως άνω φορολογικά έτη δεν υφίσταται καθότι έχει παρέλθει ο πενταετής χρόνος παραγραφής, τα δεδομένα των ως άνω δηλώσεων τα οποία

αναγράφονται και στα/στις σχετικά/σχετικές εκκαθαριστικά σημειώματα/πράξεις διοικητικού προσδιορισμού λαμβάνονται υπόψη καθώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης οι ως άνω πράξεις αποτελούν και πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά/αυτές ποσά.

-στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε από το φορολογικό έτος 2014 το ποσό των 300.000,00 ευρώ που έχει καταχωρηθεί στον κωδικό 659 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και επίσης απεικονίζεται και στην με αριθμ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, διότι αναφέρει ότι δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά για την είσπραξή του.

Ωστόσο δεδομένου ότι το δικαίωμα ελέγχου της δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 έχει παραγραφεί, η οικεία πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου λαμβάνεται σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου ανάλωσης προηγούμενων ετών προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη δαπανών του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2016, ως πλήρη απόδειξη των αναγραφόμενων σε αυτή ποσών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός και το υπόλοιπο κεφαλαίου προς ανάλωση την 31.12.2015 με την παρούσα Απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΟΣΑ ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΑ Η ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΤΕΚΜΗΡΙΑ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟ
2013		2,43	2,43			0,00	2,43	2,43
2014	4.752,02	300.000,00	304.752,02	104.928,67	142.424,62	247.353,29	57.398,73	57.401,16
2015	17.875,44	300.000,00	317.875,44	157.281,00	3.457,52	160.738,52	157.136,92	214.538,08

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (20.12.2022): «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου που εκδόθηκε εντός του 2019 διενεργήθηκε στο πρόσωπό του έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, στο πλαίσιο δε αυτό του απεστάλη εντός του 2020 σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών, σε απάντηση του οποίου υπέβαλε σχετικό υπόμνημα, και κατόπιν αυτών ο έλεγχος περατώθηκε, χωρίς να εκδοθεί σε βάρος του η οποιαδήποτε καταλογιστική πράξη, από αυτά συνάγεται δε ότι α) αφ' ης στιγμής εκδόθηκε εντολή ελέγχου, εκκίνησε ο σχετικός φορολογικός έλεγχος και ζητήθηκαν στοιχεία και εξηγήσεις, που απαντήθηκαν στο ακέραιο από πλευράς του, εχώρησε απολύτως κανονική ελεγκτική διαδικασία, β) δεδομένου ότι έως το χρονικό όριο της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν εκδόθηκε η οποιαδήποτε σε βάρος του καταλογιστική πράξη στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, αναντίρρητα σημαίνει ότι κανένα ελεγκτικό εύρημα δεν προέκυψε σε βάρος του και συνακόλουθα έγιναν δεκτοί στο σύνολό τους οι προβληθέντες ισχυρισμοί του, γ) μεταξύ των ζητημάτων που αιτιολόγησε στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου ήταν και η είσπραξη ναυτιλιακού μερίσματος εντός του φορολογικού έτους 2015, την οποία ουδόλως αμφισβήτησε και επομένως στο ακέραιο αποδέχθηκε ως νόμιμη και επιτρεπτή ο έλεγχος, δ) η κατά τα ανωτέρω αποδοχή από την ίδια υπηρεσία ως νόμιμου και επιτρεπτού του τρόπου καταβολής του ναυτιλιακού μερίσματος συνεπάγεται την παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθ' όσον κατά το αμέσως επόμενο φορολογικό έτος 2016 δεν αναγνωρίζεται ως νόμιμος ο ίδιος ακριβώς τρόπος καταβολής, και ε) τέλος, αφ' ης στιγμής ο ίδιος ο έλεγχος του φορολογικού έτους 2015 έχει διαπιστώσει και δεν έχει αμφισβητήσει την εκ παραδρομής διπλή καταβολή του ναυτιλιακού μερίσματος, ήτοι μία φορά σε μετρητά χρήματα και μία διατραπεζικά, εσφαλμένως, παρανόμως και αβασίμως δεν δέχεται ότι το ποσό των 290.000,00 € που κατέβαλε στην εταιρεία στο φορολογικό έτος 2016 αφορούσε, όπως αναλυτικά εξέθεσε στον έλεγχο, σε επιστροφή του οικείου ποσού και όχι βεβαίως σε τυχόν δανειοδότησή της από μέρους του.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων (.....)), ο φορολογικός έλεγχος περατώνεται α) προσωρινά με την κοινοποίηση στο ελεγχόμενο πρόσωπο του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και β) οριστικά με την κοινοποίηση στο ελεγχόμενο πρόσωπο της σχετικής καταλογιστικής πράξης του προσδιορισθέντος, κατόπιν διόρθωσης των δεδομένων της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του, φόρου («πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»), συνοδευόμενης από την αιτιολογία της, ήτοι την οικεία έκθεση ελέγχου, σε κάθε δε περίπτωση, ακόμα δηλαδή και στην περίπτωση που από τον έλεγχο δεν προκύπτει διαφορά φόρου σε σχέση με την οικεία φορολογική δήλωση, ένας φορολογικός έλεγχος περατώνεται, με την έννοια της δέσμευσης της Φορολογικής Διοίκησης από τις διαπιστώσεις της και τις κρίσεις της στα πλαίσιά του, μόνο με την έκδοση και κοινοποίηση σχετικής πράξης προσδιορισμού φόρου, συνοδευόμενης πάντα από τη σχετική αιτιολογία της, ήτοι την οικεία έκθεση ελέγχου. Η μη έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου και σχετικής έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με μη ολοκλήρωση ελέγχου (παρότι υπήρξε έναρξή του) και τελικά, επί της ουσίας και κατ' αποτέλεσμα, με μη διενέργεια ελέγχου, με την έννοια της μη δέσμευσης της Φορολογικής Διοίκησης από τις διαπιστώσεις της και τις κρίσεις της στα

πλαίσιά του και τις τυχόν απαντήσεις του ελεγχόμενου προσώπου επ' αυτών, επί των οποίων δεν τοποθετήθηκε η ίδια, πολύ δε λιγότερο της αποδοχής εκ μέρους της των απαντήσεων αυτών.

β) Εξάλλου, όπως είναι γνωστό, η διακώλυση, λόγω παραγραφής, της επιβολής από το Δημόσιο φόρου σε βάρος ενός φορολογούμενου προσώπου κατόπιν ελέγχου εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης των δεδομένων μιας δήλωσής του ΦΕφπ δε σημαίνει ότι η Φορολογική Διοίκηση εμποδίζεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, στη βάση οποιασδήποτε τυχόν προβαλλόμενης νομικής δέσμευσής της (π.χ. από την αρχή της χρηστής διοίκησης ή εκείνη της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου), να αμφισβητήσει τα δεδομένα μιας δήλωσης ΦΕφπ οποιουδήποτε επόμενου, μη παραγεγραμμένου έτους, του ίδιου προσώπου. Μια τέτοια απαγόρευση, πέρα από το ότι έρχεται σε προφανή αντίθεση με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων στο φορολογικό δίκαιο, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι στηρίζεται σε καμία συνταγματική διάταξη, αφού κάτι τέτοιο θα ήταν καταφανώς αντίθετο στην έννοια και τη λειτουργία της παραγραφής.

γ) Κατόπιν όλων των ανωτέρω και υπό το πρίσμα των ήδη εκτεθέντων κατά την εξέταση των πρώτου και τρίτου λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων είχε το βάρος να τεκμηριώσει με επαρκή στοιχεία (πλήρης απόδειξη) το γεγονός ότι η καταβολή εντός του 2016 του υπό κρίση ποσού των 290.000,00 € στην εταιρεία αποτελούσε επιστροφή σε αυτήν δύο (2) φορές καταβληθέντος σε αυτόν σχετικού ναυτιλιακού μερίσματος εντός του 2015 και όχι εισφορά κεφαλαίου κατά την αναφερόμενη ως αιτιολογία συναλλαγής στο σχετικό τραπεζικό παραστατικό (βλ. σελ. 32 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, ως συνιστώντας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ), βάρος στο οποίο, όπως προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή κατόπιν όλων των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση το τελικώς φορολογητέο εισόδημα και το εισόδημα επιβολής εισφοράς του προσφεύγοντος για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 έχει ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ 1	ΕΛΕΓΧΟΥ 2	ΔΕΔ 3	ΔΙΑΦΟΡΑ 3-1
1) Με βάση την τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης				
1. Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση την ιδιοκατοίκηση κύριας κατοικίας & λοιπών δευτερευουσών κατοικιών	83.040,00	83.040,00	83.040,00	0,00
2. Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα	41.720,00	41.720,00	41.720,00	0,00
3. Ετήσια τεκμαρτή δαπάνη διαβίωσης με βάση τα σκάφη αναψυχής	99.487,50	99.487,50	99.487,50	0,00

4. Αντικειμενική δαπάνη για δεξαμενές κολύμβησης	13.120,00	13.120,00	13.120,00	0,00
5. Δαπάνη για διδάκτρα σε Ιδιωτικά σχολεία	0,00			0,00
6. Δαπάνες για οικιακούς βοηθούς οδηγούς αυτ/των, δασκάλους και λοιπό προσωπικό	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Ατομική αντικειμενική δαπάνη	3.000,00	3.000,00	3.000,00	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΗΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΔΙΑΒΙΩΣΗΣ	240.367,50	240.367,50	240.367,50	0,00
II) Με βάση το τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων				
1. Για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Για την αγορά ακινήτων ή τη χρονομεριστική μίσθωση	0,00	0,00	0,00	0,00
3. για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε	0,00	290.000,00	290.000,00	290.000,00
4.για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων	1.843,31	1.843,31	1.843,31	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	1.843,31	291.843,31	291.843,31	290.000,00
III) ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΗΣΙΑΣ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (I + II)	242.210,81	532.210,81	532.210,81	290.000,00
ν) ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ/ΑΝΑΛΩΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ		157.136,92	214.538,08	214.538,08
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 31 ΚΑΙ 32 ΤΟΥ ΚΦΕ	242.210,81	375.073,89	317.672,73	75.461,92
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	326.691,54	34.366,54	34.366,54	-292.325,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	0,00	340.707,35	283.306,19	283.306,19

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ			ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	0,00		0,00		0,00		0,00
Τόκοι-Μερίσματα	1,37		1,37		1,37		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			7.675,00		7.675,00		7.675,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	26.690,17		26.690,17		26.690,17		0,00
Συνολικό εισόδημα	26.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	7.675,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Υπόλοιπο	26.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	7.675,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	340.707,35	0,00	283.306,19	0,00	283.306,19
Άθροισμα	26.691,54	0,00	375.073,89	0,00	317.672,73	0,00	290.981,19
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	26.691,54	0,00	375.073,89	0,00	317.672,73	0,00	290.981,19

Επειδή ως προς την ειδική εισφορά αλληλεγγύης :

-Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1099/2014

«Δεδομένης της κατάργησης των διατάξεων του Ν. 2238/94 και την αντικατάστασή τους από αυτές του Ν. 4172/13, δίδονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις, όσον αφορά την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα των φυσικών προσώπων που αποκτώνται από 01/01/20014 και στο εξής και θα δηλωθούν αντιστοίχως στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και μετά:

1. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ και ειδικότερα στο μεγαλύτερο ποσό που προκύπτει μετά από τη σύγκριση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ν. 4172/13 και των συνολικών πραγματικών εισοδημάτων που αποκτώνται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν αυτά τα εισοδήματα φορολογούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές των άρθρων 15, 29, 40 και 43 ή απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος.

2...Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής και κατά τον υπολογισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος δεν υπολογίζονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32. Αντίθετα λαμβάνεται υπόψη η συνολική ετήσια δαπάνη των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών του άρθρου 31 του ΚΦΕ.

-Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1087/2016

«3. Κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και επόμενων, το τεκμαρτό εισόδημα για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη μετά από τις μειώσεις του άρθρου 34 του ΚΦΕ .».

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οδηγιών με την παρούσα Απόφαση το εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης του προσφεύγοντος για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 έχει ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓ ΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓ ΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟ Υ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	26.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	7.675,00	0,00

ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛ Ο.ΠΟΣΑ	300.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-300.000,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	326.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	-292.325,00	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	0,00	240.367,50	0,00	25.829,42	0,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	326.691,54	0,00	240.367,50	0,00	34.366,54	0,00	-292.325,00	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ	27.820,15	0,00	19.187,75	0,00	959,88	0,00	-26.860,27	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚ Ε	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝ Ο ΠΟΣΟ	27.820,15	0,00	19.187,75	0,00	959,88	0,00	-26.860,27	0,00
	27.820,15		19.187,75		959,88		-26.860,27	

Σημείωση: Το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς είναι το μεγαλύτερο μεταξύ του πραγματικού εισοδήματος 34.666,54 ευρώ και του ποσού 25.892,42 ευρώ (τεκμαρτό εισόδημα 240.367,50 ευρώ (μόνο τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης) -214.538,08 κεφάλαιο προς ανάλωση ποσού).

Ενώ ως προς το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017 οι διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και με την παρούσα Απόφαση δεν τροποποιούνται.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ως εξής :

α) την μερική αποδοχή της προσφυγής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

β) την απόρριψη την προσφυγής και την επικύρωση υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

Φορολογικό έτος 2016

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	0,00		0,00		0,00		0,00
Τόκοι-Μερίσματα	1,37		1,37		1,37		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα-προσαύξηση			7.675,00		7.675,00		7.675,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	26.690,17		26.690,17		26.690,17		0,00
Συνολικό εισόδημα	26.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	7.675,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	26.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	7.675,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	340.707,35	0,00	283.306,19	0,00	283.306,19
Άθροισμα	26.691,54	0,00	375.073,89	0,00	317.672,73	0,00	290.981,19
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	26.691,54	0,00	375.073,89	0,00	317.672,73	0,00	290.981,19

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	26.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	7.675,00	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛ.Ο.ΠΟΣΑ	300.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-300.000,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	326.691,54	0,00	34.366,54	0,00	34.366,54	0,00	-292.325,00	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	0,00	0,00	240.367,50	0,00	25.829,42	0,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	326.691,54	0,00	240.367,50	0,00	34.366,54	0,00	-292.325,00	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ	27.820,15	0,00	19.187,75	0,00	959,88	0,00	-26.860,27	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.820,15	0,00	19.187,75	0,00	959,88	0,00	-26.860,27	0,00
	27.820,15		19.187,75		959,88		-26.860,27	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2016ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟ Υ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	26.691,54	0,00	375.073,89	0,00	317.672,73	0,00	290.981,19
Φόρος κλίμακας	6.340,36	0,00	160.861,84	0,00	135.031,30	0,00	128.690,94
Μείωση φόρου	1.833,10	0,00	0,00	0,00	1.833,10	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	4.507,26	0,00	160.861,84	0,00	133.198,20	0,00	128.690,94
Β.Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α.Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα	0,19	0,00	0,19	0,00	0,19	0,00	0,00
β.επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00		0,00		0,00		0,00
γ.Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ε.αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	4.507,07	0,00	160.861,65	0,00	133.198,01	0,00	128.690,94
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3.Εισφορά υπερ ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	20.062,58	0,00	20.062,58	0,00	20.062,58	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	27.820,15	0,00	19.187,75	0,00	959,88	0,00	-26.860,27
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			78.177,29	0,00	64.345,47	0,00	64.345,47
Γενικό Σύνολο	52.389,80	0,00	278.289,27	0,00	218.565,94	0,00	166.176,14
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωσικό ποσό φόρου για βεβαίωση	52.389,80		278.289,27		218.565,94		166.176,14
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00	0,00	0,00	
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	52.389,80	278.289,27	218.565,94	166.176,14

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά κύριου φόρου	74.081,65 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2017	37.040,83 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>111.122,48 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.