



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3942

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 25/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου εξωτερικού (ΙΣΡΑΗΛ) με φορολογικό εκπρόσωπο στην ΕΛΛΑΔΑ, τον με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		21-6-2022	Εισόδημα	2018	46.346,60 €
2		21-6-2022	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	1/1 – 31/12/2018	100,00 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, καθώς και τις από 21-6-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τα με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/09-12-2022 και ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/13-12-2022 υπομνήματα του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 22/06/2022 και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθ. /21-6-2022 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 25.988,87 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 15.448,87 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.908,86 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 46.346,60 ευρώ.

Με την με αριθ. /21-6-2022 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 100,00 ευρώ, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1006/2013.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2018 σύμφωνα με την / 12-5-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Ο έλεγχος, αφού επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. /09-05-2022 και /31-05-2022 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων μετά τη κοινοποίηση του υπ' αριθμ. /14-02-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, διαπίστωσε για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 τα εξής:

α) κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 43.975,27 ευρώ, τα οποία προέρχονται από πώληση ακινήτων χωρίς δήλωση έναρξης επιτηδεύματος και
 β) προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 κατά το ποσό των 40.000,00 ευρώ που προέρχεται από την παρακάτω κίνηση :

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜ. ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	NOM.
ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ				1ος 2018	40.000,00	EUR

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παράνομος προσδιορισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, άλλως μη στοιχειοθέτηση των προϋποθέσεων εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 – Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου.

-Ουδόλως μπορεί να θεωρηθεί η συναλλαγή, η οποία ήταν και η μοναδική που έλαβε χώρα εντός του φορολογικού έτους 2018, (αγοραπωλησία των οικείων οριζοντίων ιδιοκτησιών δυνάμει ενός συμβολαίου) ότι τυχόν αποτέλεσε εισόδημα από εμπορική επιχείρηση, αφ' ης στιγμής, προκειμένου να θεωρηθεί ως τέτοια, απαιτείται αυτή να μην πραγματοποιείται προς τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό πραγματοποίησης κέρδους από την περαιτέρω μεταβίβασή του (βλ. ΣτΕ 4035-6/1988).

- Παράνομος χαρακτηρισμός ως «πρωτογενών καταθέσεων» ποσών που προέρχονται από εμφανή πηγή και αιτία.

– Το ποσό των 40.000,00 ευρώ αφορά σε επιστροφή χρηματικής διευκολύνσεως, που είχε δοθεί σε προγενέστερο χρόνο, στο Ισραήλ, όπου και κατοικεί, στον κ. Σημειώνεται, άλλωστε, εκ νέου ότι, όπως προκύπτει από το οικείο πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας, που προσκόμισε κι επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει εκ νέου κατά το φορολογικό έτος 2018 ήταν φορολογικό κάτοικος Ισραήλ και, ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα περαιτέρω διερευνήσεως του επίμαχου ποσού στην Ελλάδα.

Ως προς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 43.975,27 ευρώ, τα οποία προέρχονται από πώληση ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 10 «Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο.

Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

...

β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.

...

Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.

γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1α και 1β του παρόντος. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο καθώς και επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις παραγράφους 1α και 1β. Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού

χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α` της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α`, β`, γ`, δ` «στ` και ιγ` της παραγράφου 1,»".

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

...

[...] Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ.3β και 3γ, αντίστοιχα, του ν.4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105), ορίζεται ότι: «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεως σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγματεύσεως, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.

...

5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, ως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος ορίζεται ότι: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορ. Συντελεστής
0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 32 «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 48 του ν.4305/2014 (ΦΕΚ Α' 237), ορίζεται ότι: «γ) [...] Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1122/28.4.2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 41, 43, 61, της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 4 του άρθρου 62 , της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 7 του άρθρου 64, του άρθρου 67Α καθώς και του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από την τροποποίηση τους με τον ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85) σχετικά με τη μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 4172/2013, επιβάλλεται φόρος υπεραξίας 15% σε φυσικό πρόσωπο που μεταβιβάζει από 1.1.2014 με επαχθή αιτία ακίνητη περιουσία. Στην έννοια της ακίνητης περιουσίας περιλαμβάνεται το ακίνητο ή το ιδανικό μερίδιο αυτού, το εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου ή ιδανικό μερίδιο αυτού, καθώς και οι συμμετοχές οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία. Κριτήριο για την επιβολή του φόρου υπεραξίας είναι το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία της μεταβίβασης της ακίνητης περιουσίας να μην συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζει ότι επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Κατά την έννοια των παραπάνω, δεν προκύπτει φόρος υπεραξίας εάν η μεταβίβαση διενεργείται από εργολάβους οικοδομών, από άτομα που διενεργούν συστηματικά πωλήσεις ακινήτων (μέσα στη διάρκεια δύο ετών τρεις και άνω πωλήσεις) ή ακόμα και σε περίπτωση διενέργειας μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξης που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, οπότε το εισόδημα που προκύπτει συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα παραπάνω προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από υπεύθυνη δήλωση του πωλητή, η οποία ενσωματώνεται στο κείμενο του συμβολαίου.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ 2261/2020 (Τμήμα Β') (σκέψη 9 & 10 της Απόφασης) αναφέρεται ότι: «9. ...

[...], δεν αποτελεί “επιχείρηση” αγοραπωλησίας ακινήτων κάθε αγορά και (μετα)πώληση ακινήτων, από την οποία προκύπτει χρηματική ωφέλεια, αλλά η κατά σύστημα αγορά [ήτοι απόκτηση από επαχθή αιτία, προς την οποία εξομοιώνεται, για σκοπούς φορολογίας, και η κτήση κυριότητας ακινήτου δια χρησικτησίας, βλ. άρθρο 2 παρ. 3 του ν. 1587/1950 (Α' 294)] και εν συνεχεία πώληση ακινήτων κατά τρόπο εμφανίζοντα ότι, από τον συνδυασμό των ενεργουμένων πράξεων αγορών και πωλήσεων ακινήτων, επιδιώκεται ο πορισμός κέρδους (από τη διαφορά τιμών αγοράς και πωλήσεως) ή/και κεφαλαίων χρησίων για την άσκηση της εν λόγω επιχείρησης και όχι απλώς μέριμνα προς επωφελέστερη αξιοποίηση κεφαλαίων (πρβλ ΣΤΕ 362/1934, 639/1941, 314/1953, 1953/1960).

Η ύπαρξη δε κερδοσκοπίας, η οποία θεωρείται κατ' αρχήν συντρέχουσα όταν από τα εκάστοτε γενόμενα δεκτά πραγματικά περιστατικά συνάγεται ότι ορισμένο πρόσωπο επιδιώκεται (όχι κατά συγκυρίαν και μεμονωμένως αλλά) εκ συστήματος σε συναλλακτικές πράξεις αγοραπωλησιών (ήτοι για μεγάλο χρονικό διάστημα, με πλείονες ομοειδείς και

επαναλαμβανόμενες πράξεις αγοράς και πώλησεως περισσότερων εδαφικών εκτάσεων, σε μία ή περισσότερες περιοχές κλπ), δεν μπορεί να αποκλεισθεί για τον λόγο ότι η μεταπώληση των ακινήτων κλιμακώνεται χρονικώς σε πλείονα έτη ή και αρκετά μεταγενεστέρως από το έτος αγοράς ενός εκάστου των ακινήτων (πρβλ. ΣΤΕ 2917/1978), εφόσον, πάντως, από άλλες σοβαρές και μη ανατρεπόμενες ενδείξεις, κατά την κρίση των φορολογικών αρχών και ακολούθως των διοικητικών δικαστηρίων, προκύπτει η άσκηση επιχειρήσεως, ούτε για τον λόγο ότι η ως άνω δραστηριότητα δεν περιβάλλεται εξωτερικά τη μορφή εμπορικής εγκατάστασης, καθόσον η ύπαρξη σχετικής “οργάνωσης” δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της έννοιας της “επιχείρησης” (ΣΤΕ 3387/1974, ΣΤΕ 1853/1987).

Εξάλλου, δεν αποκλείεται κατά τον νόμο (άρθρο 28 παρ 2 εδ. πρώτο) να συντρέχει περίπτωση “επιχείρησης” και από μεμονωμένες ή συμπτωματικές συναλλακτικές πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων εν γένει (δηλαδή ακινήτων κάθε είδους εφόσον ο νομοθέτης δεν κάνει διάκριση), εφόσον αυτές αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους (ΣΤΕ 2137/1989, ΣΤΕ 223/1981, πρβλ. και ΣΤΕ 1386/1981, ΣΤΕ 873/1991, ΣΤΕ 2843/1992) και δεν συνιστούν απλώς αξιοποίηση κεφαλαίου (όπως, λ.χ. (και) στην περίπτωση της ανέγερσης μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιόκτητου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση αυτή γίνεται με σκοπό πραγματοποίησης κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής). Η ύπαρξη δε κερδοσκοπικού σκοπού, στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να συνάγεται από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται (ΣΤΕ 1884/2018, ΣΤΕ 2111/2018, πρβλ. ΣΤΕ 873/1991, ΣΤΕ 2843/1992, ΣΤΕ 630/1985, ΣΤΕ 223/1981, ΣΤΕ 3387/1974, ΣΤΕ 4201/1977, ΣΤΕ 834/1967 κ.ά), όπως είναι, μεταξύ άλλων, το είδος, η έκταση, η φύση και τα γενικά ή ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων, ο αριθμός των πράξεων αγοραπωλησιών, η διαφορά τιμήματος αγοράς και μεταπώλησης, ο διαδραμών χρόνος μεταξύ τους- χωρίς ωστόσο, και στην περίπτωση αυτή, μόνη η παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος μεταξύ των εκάστοτε πράξεων αγοράς και μεταπώλησης ακινήτων να αποτελεί κατά τον νόμο στοιχείο αποκλεισμού της προθέσεως κερδοσκοπίας (πρβλ ΣΤΕ 2917/1978, 2134-7/1989), όταν αυτή συνάγεται επαρκώς από τις λοιπές περιστάσεις, λαμβανομένου, άλλωστε, υπόψη ότι σχετικό χρονικό όριο, προκειμένου να χαρακτηριστεί μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη ως επιχείρηση αγοραπωλησίας ακινήτων, τίθεται κατά τον νόμο μόνο για τις πράξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 - άλλες πράξεις αγοραπωλησιών σε μεταγενέστερες ή προγενέστερες χρήσεις κλπ., ενώ, περαιτέρω, θεσπίζεται και νόμιμο σχετικό (μαχητό) τεκμήριο (άρ. 28 παρ. 2 εδ.δεύτερο) στην περίπτωση πώλησεως εδαφικών εκτάσεων σημαντικής αξίας που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως, όταν γίνεται μέσα σε δύο έτη από την εξ επαχθούς αιτίας απόκτησή τους (ΣΤΕ 1884/2018).

10. Επειδή, εν όψει των όσων έγιναν δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης ότι η πάροδος μακρού χρόνου μεταξύ των πράξεων αγοράς και πώλησεως των ως άνω ακινήτων –τις οποίες, άλλωστε, το διοικητικό εφετείο υπέλαβε ότι πρέπει να εξετάσει μεμονωμένα (“σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση”) και όχι στο σύνολό τους και συνδυαστικώς– αποκλείει την ύπαρξη κερδοσκοπίας, κρίση στην οποία κατ’ ουσίαν στήριξε αποκλειστικώς και το συμπέρασμά της ότι ο αναιρεσίβλητος προέβη σε αξιοποίηση κεφαλαίου δια συμπτωματικών πράξεων, μη περιλαμβανομένων σε κύκλο επιχειρήσεως κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ, ενέχει

εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων αυτών, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με το αναιρετήριο. Αβασίμως δε ο αναιρεσίβλητος, με το από 16.3.2020 (εντός της χορηγηθείσης προθεσμίας κατατεθέν) υπόμνημά του, επικαλούμενος τη συνταγματική αρχή της ισότητας, ισχυρίζεται ότι, κατά την έννοια των διατάξεων των παρ. 3 περ. β) και 18 περ. α) του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 (Α' 105)- οι οποίες ορίζουν ότι "Η παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 αντικαθίσταται ως εξής: «3. [...] Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο [...] έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.»" και ότι "Οι διατάξεις των παραγράφων [...] 3[...] εφαρμόζονται από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα" αντίστοιχα- "το αμύητο τεκμήριο της πενταετίας ισχύει και για τις υφιστάμενες ενώπιον διοικητικών αρχών ή δικαστηρίων εκκρεμείς υποθέσεις" καθώς η "διατύπωση" της μεταβατικής διάταξης της παρ. 18 περ. α) του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 "δεν ακολουθεί τη διατύπωση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 του ν. 4172/2013".».

Επειδή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./12-5-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της με αριθ. Α.1288/24-12-2020 (ΦΕΚ Β' 5790) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υφίσταται απόκρυψη εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα με το με αριθ./ 18-1-2018 συμβόλαιο αγοράς του Συμβολαιογράφου Αθηνών,, προέβη σε αγορά του 25% εξ αδιαιρέτου των οριζοντίων ιδιοκτησιών ισογείου ορόφου (Ι-1 διαμέρισμα & Ι-2 διαμέρισμα), πρώτου ορόφου (Α-1 διαμέρισμα & Α-2 διαμέρισμα), δευτέρου ορόφου (Β-1 διαμέρισμα & Β-2 διαμέρισμα), τρίτου ορόφου (Γ-1 διαμέρισμα) και του υπολοίπου δόμησης, επί της οδού, Δήμου Αθηναίων, αντί τιμήματος, συνολικού ποσού 240.000,00€, το οποίο επιμεριζόμενο στο ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος επί του ακινήτου ανήλθε σε ποσό 60.000€ (240.000,00€ X 25%). Η αξία των οριζοντίων ιδιοκτησιών, κατά τον αντικειμενικό προσδιορισμό βάσει της με αριθ./2018 δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου που υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΔ' ΑΘΗΝΩΝ, ανερχόταν σε συνολικό ποσό 446.680,39€, το οποίο επιμεριζόμενο στο ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντος επί του ακινήτου ανερχόταν σε ποσό 111.670,10€ (446.680,39€ X 25%).

Επιπλέον, ο προσφεύγων πλέον του ανωτέρω τιμήματος κατέβαλε ποσό 3.450,60€ για φόρο μεταβίβασης ακινήτου και λοιπά έξοδα καθώς και το 25% του ποσού των 5.087,08€, που αφορά δικαιώματα και τέλη μετaroσήμου συμβολαιογράφου, ήτοι ποσό 1.271,77€ (5.087,08€ X 25%).

Σημειωτέον ότι το έτερο 25% των ως άνω προαναφερόμενων οριζόντιων ιδιοκτησιών αγοράστηκε από τον με ΑΦΜ και το έτερο 50% από την εταιρεία με Α.Φ.Μ.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο προσφεύγων για την αγορά του 25% των εν λόγω οριζόντιων ιδιοκτησιών κατέβαλε συνολικά ποσό ύψους 64.722,37€, η ανάλυση του οποίου παρατίθεται στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΟΣΟ ΑΓΟΡΑΣ	60.000,00€
ΦΜΑ + ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	3.450,60€
ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	1.271,77€
ΣΥΝΟΛΟ	64.722,37€

Επειδή, εν συνεχεία, με το με αριθ./10-7-2018 συμβόλαιο πώλησης της Συμβολαιογράφου Αθηνών, πωλήθηκαν οι άνω οριζόντιες ιδιοκτησίες (I-1, I-2, A-1, A-2, B-1 και B-2), επί της οδού, Δήμου Αθηναίων αντί συνολικού τιμήματος 313.200,00€ με πωλητές τους:

A) με ΑΦΜ κατά ποσοστό 25%,

B) τον προσφεύγοντα κατά ποσοστό 25% και

Γ) την εταιρεία με Α.Φ.Μ. κατά ποσοστό 50%

και αγοραστές τους:

1) με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, και

2), συνταξιούχου.

Επειδή, το εισπρακτέο ποσό για τον προσφεύγοντα, βάσει του ποσοστού του μεριδίου του, ήτοι του 25%, ανήλθε σε ποσό 78.300,00€.

Επειδή, το αντίτιμο των 64.722,37€, που δόθηκε για την αγορά των οριζοντίων ιδιοκτησιών ισογείου ορόφου (I-1 διαμέρισμα & I-2 διαμέρισμα), πρώτου ορόφου (A-1 διαμέρισμα & A-2 διαμέρισμα), δευτέρου ορόφου (B-1 διαμέρισμα & B-2 διαμέρισμα), τρίτου ορόφου (Γ-1 διαμέρισμα) και του υπολοίπου δόμησης, επί της, Δήμου Αθηναίων των οποίων η αντικειμενική αξία είχε προσδιοριστεί βάσει της με αριθ./2018 δήλωσης μεταβίβασης ακινήτου σε ποσό 446.680,39€ και καθότι η κυριότητα του τρίτου ορόφου (Γ-1 οριζόντια ιδιοκτησία) και του υπολοίπου δόμησης παρέμεινε κατά 25% στον, κατά 25% στον προσφεύγοντα και κατά 50% στην εταιρεία, ο κατ' αναλογία υπολογισμός του τιμήματος αγοράς υπολογίζεται ως ακολούθως:

ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΕΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ (στον χρόνο αγοράς)
I-1	40.824,00€
I-2	31.055,40€
A-1	46.068,75€
A-2	34.425,00€
B-1	48.372,19€
B-2	36.146,25€
Σ(I1-I2-A1-A2-B1-B2)	236.891,59€

Γ-1	95.007,44€
ΥΠ.ΔΟΜΗΣΗΣ	113.701,36€
ΛΕΒΗΤΟΣΤΑΣΙΟ	1.080,00€
ΣΥΝΟΛΟ	446.680,39€

$236.891,59\text{€} (\text{αντικ. αξία πωληθέντων οριζ. ιδιοκτησιών}) \times 100 \div 446.680,39 (\text{αντικ. αξία αγοράς οριζ. ιδιοκτησιών}) = 53,0338\%$. Συνεπώς, ο κατ' αναλογία υπολογισμός του τιμήματος αγοράς των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών, το τελικό κόστος αγοράς, συμπεριλαμβανομένων των φόρων και των συμβολαιογραφικών εξόδων καθώς και ο προσδιορισμός του κέρδους από την εν λόγω αγοραπωλησία παρατίθεται στον κατωτέρω πίνακα:

ΠΟΣΟ ΑΓΟΡΑΣ	31.820,28€
ΦΜΑ+ ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	1.829,98€
ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	674,47€
ΣΥΝΟΛΟ (Α)	34.324,73€
ΠΟΣΟ ΠΩΛΗΣΗΣ (Β)	78.300,00
ΚΕΡΔΟΣ (Β-Α)	43.975,27

Επειδή, το ανωτέρω συμβόλαιο πώλησης, περιελάμβανε 6 οριζόντιες ιδιοκτησίες, οι οποίες σε σύντομο χρονικό διάστημα, ήτοι σε χρονικό διάστημα περίπου 6 μηνών, αγοράστηκαν και πωλήθηκαν.

Επειδή, η πρόθεση κέρδους από την αγοραπωλησία ακινήτων διαπιστώθηκε τόσο από τον αριθμό των πωληθέντων (Ι-1, Ι-2, Α-1, Α-2, Β-1, Β-2) όσο και από την σημαντική απόκλιση μεταξύ της τιμής αγοράς των ακινήτων, της αντικειμενικής τους αξίας και του καταβληθέντος τιμήματος πώλησής τους.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας επαρκή στοιχεία, από τα οποία να προκύπτει ότι ο σκοπός των αγοραπωλησιών ήταν η κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών του και όχι το επιχειρηματικό κέρδος.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων άσκησε εμπορική δραστηριότητα αγοράς και πώλησης ακινήτων με σκοπό το κέρδος, όπως αυτή η εμπορική δραστηριότητα περιγράφεται στο αρ. 21§3 του ν. 4172/2013, με ημερομηνία πρώτης

συναλλαγής, την 18-1-2018, ήτοι την ημερομηνία σύνταξης του με αριθ. / 18-1-2018 συμβολαίου αγοράς.

Ως προς την προσαύξηση της περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, ορίζεται: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές,

η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή

άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από

ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣΤΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενη σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον

κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή ισχυρίζεται αρχικά ότι το ποσό πίστωσης των 40.000,00 ευρώ στον τραπεζικό του λογαριασμό αφορά σε επιστροφή χρηματικής διευκολύνσεως, που είχε δοθεί σε προγενέστερο χρόνο, στο Ισραήλ, όπου και κατοικεί, στον κ.

Επειδή ωστόσο με τα υποβληθέντα υπομνήματά του αλλάζει τον ισχυρισμό του, προσκομίζει και επικαλείται Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου και του βάσει του οποίου οτου δάνεισε το ποσό των 40.000,00 Ευρώ την 17^η.01.2018.

Επειδή, ως προς την βέβαιη χρονολογία των προσκομισθέντων ιδιωτικών εγγράφων οι σχετικές διατάξεις του ΚΔΔ και οι οδηγίες της Διοίκησης αναφέρουν:

«Άρθρο 171 ν.2717/1999 (ΚΔΔ)

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή ε κείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

(αριθμ. πρωτ. 1020969/405/Α0012/28.3.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών,

«...3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Στην έννοια αυτή του αρμόδιου κατά νόμο δημοσίου υπαλλήλου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ.ΠΟΛ.Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσης τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή (Εφ. Πατρ. 161/85, Αρχείο Νομολογίας 2 147, Μπρακατσούλας, τα έγγραφα στην Πολιτική Δίκη, Αθήνα 1993). Επίσης, στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, συμπεριλαμβάνονται

και οι υπάλληλοι των Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) εφόσον οι συγκεκριμένες Υπηρεσίες ανήκουν στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης υπαγόμενες στη Δ/ση Σχέσεων Κράτους - Πολίτη της Γενικής Γραμματείας Δημόσιας Διοίκησης και στις αρμοδιότητες τους περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής (σχετ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ1/Οικ. 14095/26.6.2001 εγκύκλιος του ΥΠ.Ε.Δ.Δ. & Α).

(αριθμ. πρωτ. 1052006/906/Α0012/13.5.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών,

«...3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκείμενη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί να αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα.

4. Στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ. Πολ. Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσής τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή.

5. Με βάση τα παραπάνω, η θεώρηση του εγγράφου του δανείου από το αστυνομικό τμήμα προσδίδει στο έγγραφο αυτό βέβαιη χρονολογία και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς σκοπούς (σχετ. 1089537/2280/Α0012/31-1-2005 και 1102848/2390/Α0012/31-11-2006 έγγραφα).

6. Τέλος, η εφαρμογή του παραπάνω περιγραφέντος νομοθετικού πλαισίου σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ του φορολογουμένου, στον οποίο κοινοποιείται το παρόν μαζί με την αίτηση και τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής.».

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

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή ωστόσο το προσκομιζόμενο Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ του ιδίου και του δεν φέρει βέβαιη χρονολογία και ουδόλως έχει αποδεικτική δύναμη.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν ούτε στον έλεγχο, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πηγή ή η αιτία της υπό κρίση κατάθεσης ποσού 40.000,00 ευρώ κι ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 21-6-2022 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **25/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και επικύρωση :

α) της με αριθ./**21-6-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

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

Διαφορά φόρου	25.988,87 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	15.448,87 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.908,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	46.346,60 €

β) της με αριθ./**21-6-2022** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

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

Συνολικό ποσό : 100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.