



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6/12/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3853

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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).

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με φορολογικό εκπρόσωπο στην ΕΛΛΑΔΑ, τον, κατοίκου ΑΘΗΝΑΣ, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1			Εισόδημα	2018	21.619,73€
2			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 στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.788,87€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 7.206,58€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 1.624,28€.

Με την με αριθ..... 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€, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1006/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της με αριθ.εντολής 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, περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2021, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υφίσταται απόκρυψη εισοδήματος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Άκυρες οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις λόγω έλλειψης αιτιολογίας των από οικείων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.
- Παράνομος ο καταλογισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα καθότι δεν στοιχειοθετούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.3 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, 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 εμπεριστατωμένα 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 υποβάλει 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» 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 διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, 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 συμπωματική 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 συμπωματικής 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 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...».

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) [...] 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 πωλήσεως 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.δευτερο) στην περίπτωση πωλήσεως 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 πωλήσεως 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 αμάχητο 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.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.συμβόλαιο αγοράς του Συμβολαιογράφουπροέβη 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, 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.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 μεγαροσήμου συμβολαιογράφου, ήτοι ποσό 1.271,77€ (5.087,08€ X 25%).

Σημειωτέον ότι το έτερο 25% των ως άνω προαναφερόμενων οριζόντιων ιδιοκτησιών αγοράστηκε από τονκαι το έτερο 50% από την εταιρεία

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.συμβόλαιο πώλησης της Συμβολαιογράφου Αθηνών, πωλήθηκαν οι άνω οριζόντιες ιδιοκτησίες (I-1,I-2,A-1,A-2,B-1και B-2), επί της οδού αντί συνολικού τιμήματος 313.200,00€ με πωλητές τους:

A)κατά ποσοστό 25%,

B) τον προσφεύγοντα κατά ποσοστό 25% και

Γ) την εταιρείακατά ποσοστό 50%

και αγοραστές τους:

1)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 οδού των οποίων η αντικειμενική αξία είχε προσδιοριστεί βάσει της με αριθ.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€ (αντικ. αξία πωληθέντων οριζ. ιδιοκτησιών) $\times$ 100 $\div$ 446.680,39 (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.συμβολαίου αγοράς.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. και 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1			Εισόδημα	2018
2			Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	1/1 - 31/12/2018

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	12.788,87€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	7.206,58€
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.624,28€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.619,73€

2. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 – 31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
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.