



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1585

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. 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 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία **27/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή των: με **ΑΦΜ** αμφότεροι κάτοικοι Π.Ε., κατά της με αριθμό/14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το από 05/02/2024 Σημείωμα Αιτιολογημένων Απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 27/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής των 1) με ΑΦΜ και 2), η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό/14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος των προσφευγόντων ποσού 153.510,50 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 76.755,25 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 29.143,90 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **260.408,05 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 14/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμό/09-06-2023 &/09-06-2023 εντολών μερικού ελέγχου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Μετά την έκδοση των ως άνω εντολών ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες οι με αριθμό πρωτ. και/13.06.2023 Γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και τα με αριθμό πρωτ. και/27.06.2023 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, όλα τα πρωτότυπα δικαιολογητικά που αφορούν την δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, τα επικυρωμένα αντίγραφα των Συμβολαίων μεταβίβασης ακινήτων που έλαβαν χώρα κατά το υπό κρίση έτος κ.λπ..

Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε το ηλεκτρονικό αρχείο, Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων των προσφευγόντων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017.

Από την επεξεργασία του ανωτέρω αρχείου, ο έλεγχος συνέταξε:

Α) Τον ΠΙΝΑΚΑ με τις «Υπό διερεύνηση Καταθέσεις/ Πιστώσεις», για τις οποίες ζήτησε από τους προσφεύγοντες αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών.

Β) Τον ΠΙΝΑΚΑ με τις «Υπό διερεύνηση Χρεώσεις/ Μεταφορές, για τις οποίες ο έλεγχος ζήτησε από τους προσφεύγοντες αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική αιτία χρέωσης/ μεταφοράς των χρηματικών ποσών.

Κατόπιν της επεξεργασίας των απαντητικών υπομνημάτων των προσφευγόντων προέκυψαν αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις συνολικού ποσού 42.992,30 €, εκ των οποίων ποσό

30.588,37 € αναλογεί στον πρώτο εκ των προσφευγόντων και ποσό 12.403,93 € αναλογεί στην δεύτερη εξ αυτών.

Οι ανωτέρω αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας (άγνωστου πηγής) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν τα με αριθ. πρωτ./21.03.2023 και/22.03.2023 Πληροφοριακά Δελτία της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ που αφορούν τους προσφεύγοντες και μετά από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στους λογαριασμούς της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, (στην οποία συμμετέχει ο πρώτος προσφεύγων), βάσει της υπ' αριθ./30-06-2023 εντολής ελέγχου, διαπιστώθηκαν καταθέσεις μετρητών από τον πρώτο προσφεύγοντα για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας.

Τις καταθέσεις αυτές, συνολικού ποσού **85.000,00 €**, ο έλεγχος τις χαρακτήρισε ως καταθέσεις, που προέρχονται από άγνωστη, ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή, οι οποίες συνιστούν «Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, καθ' όσον δεν δικαιολογούνται από τα δηλωμένα εισοδήματα των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντος.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2017 των προσφευγόντων, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι μεταβιβάστηκαν από τους προσφεύγοντες τα παρακάτω ακίνητα με τον σκοπό της επίτευξης κέρδους, το οποίο εισόδημα από τις συγκεκριμένες πωλήσεις συνιστά «Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013.

Το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα από μεταβίβαση ακινήτων με τον σκοπό επίτευξης κέρδους, απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα:

α/α	Αρ. Συμβ.	Ημερομηνία	Κύριος ακινήτου	Ποσοστό	Αξία πώλησης	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΕ	
						ΥΠΟΧΡΕΟ	ΣΥΖΥΓΟ
1		05/05/2017		99%	40.000,00	39.600,00	400,00
				1%			
2		23/05/2017		99%	46.000,00	45.540,00	460,00
				1%			
3		03/07/2017		100%	35.000,00	35.000,00	
4		21/10/2015		100%	53.250,90		
		10/08/2017					
5		10/10/2017		100%	195.000,00		195.000,00
Σύνολο						120.140,00	195.860,00

Επισημαίνεται ότι με το με αριθμό/21.10.2015 προσύμφωνο συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, ο προσφεύγων υποσχέθηκε να πουλήσει το α/α 4 ακίνητο, να

το μεταβιβάσει και να το παραδώσει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή αντί του τιμήματος των 53.250,90 €, το οποίο κατεβλήθη σε μετρητά από τον αγοραστή, όπως αναφέρεται στο ως άνω προσύμφωνο συμβόλαιο και εξοφλήθηκε έτσι το τίμημα ολοσχερώς. Με το υπ' αριθ./10.08.2017 συμβόλαιο εκτελέστηκε το με αριθμό/21.10.2015 προσύμφωνο συμβόλαιο.

Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων της ατομικής επιχείρησης του πρώτου προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα το: «.....» και μία εκ των δευτερευουσών δραστηριοτήτων τις «.....» προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

Δεν μεταφέρθηκε από τα δεδομένα των βιβλίων στις δηλώσεις της επιχείρησης εισόδημα από μισθώματα ακινήτων ποσού **10.550,00 €**.

Καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 27.932,52 €, ως κάτωθι:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	
Αγορές εμπορευμάτων (Μη προσκόμιση παραστατικού, εξόφληση με μετρητά, αγορά αγαθών που δεν αφορούν το αντικείμενο του προμηθευτή ή του προσφεύγοντος)	13.811,22
Διάφορα έξοδα – δαπάνες εμπορίας (Δαπάνες παρελθόντων ετών, εξόφληση με μετρητά, προσωπικές δαπάνες)	2.435,26
Διάφορα έξοδα – δαπάνες υπηρεσιών πολιτικού μηχανικού (Αφορούν δαπάνες προσωπικές μη παραγωγικές για την επιχείρηση, δαπάνες παρελθόντων ετών)	3.947,75
Δαπάνες ανέγερσης οικοδομής Μηχανικού (Δεν αναγράφεται επί των στοιχείων ο τόπος - διεύθυνση του έργου, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία άδειας ανέγερσης οικοδομής, εργολαβικό συμφωνητικό, κ.λπ.)	7.738,29
Σύνολο	27.932,52

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τον ορθό υπολογισμό, καθώς και την πλήρωση των προϋποθέσεων έκπτωσης των φορολογικών αποσβέσεων που διενεργήθηκαν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκαν διαφορές ποσού 1.503,63 €.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε το σύνολο των λογιστικών διαφορών στο ποσό των **29.436,15 €** (27.932,52 + 1.503,63) και προσδιόρισε το αποτέλεσμα της επιχείρησης ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Δηλωθείσα ζημιά	-49.200,78	-38.650,76
Διαφορά μεταξύ φορολ.-λογ. Βάσης	207,99	207,99
Κέρδη / Ζημιά	-48.992,78	-38.442,77
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου		29.436,15
Κέρδη / Ζημιά		-9.006,22

Σε συνέχεια των ως άνω διαπιστώσεων, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εξής:

ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2017					
	Βάσει Δήλωσης σε ευρώ		Βάσει Ελέγχου σε ευρώ		Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου Συζύγου

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ						
Εισόδημα από μισθούς	867,54	172,03	867,54	172,03	0,00	0,00
B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	111.133,38	195.860,00	111.133,38	195.860,00
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	115.588,37	12.403,93	115.588,37	12.403,93
Ζημιά του ιδίου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση)	48.992,79	0,00	9.006,62	0,00	39.986,17	0,00
Γ. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,46	0,46	0,46	0,46	0,00	0,00
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ						
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	16.789,84	12.064,05	16.789,84	12.064,05	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	17.657,84	12.236,54	239.379,59	220.500,47	226.721,75	208.263,93

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό πρωτ./06-11-2023 Σ.Δ.Ε. και τον με αριθμό/06-11-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, τα οποία κοινοποίησε στους προσφεύγοντες, οι οποίοι απάντησαν με τα με αριθμό πρωτ./28-11-2023 &/28-11-2023 Υπομνήματά τους.

Με τα ανωτέρω Υπομνήματα προσκομίστηκαν τα συμβόλαια αγοράς των με α/α 1,2,3 και 4 ακινήτων και μέρος του κόστους του με α/α 5 ακινήτου, που πούλησαν κατά το υπό κρίση έτος οι προσφεύγοντες. Κατόπιν επεξεργασίας τους, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του υπόχρεου διαμορφώθηκε στο ποσό των 52.046,72 € και της συζύγου του στο ποσό των 193.854,89 €.

Επίσης ο έλεγχος δέχτηκε την αιτιολογία του προσφεύγοντος αναφορικά με τις με α/α 93, 607 και 612 πιστώσεις του Πίνακα με τις «Υπό διερεύνηση πιστώσεις», συνολικού ποσού 6.801,60 €, από τις οποίες ποσό 3.901,60 € αναλογεί στον πρώτο προσφεύγοντα και ποσό 2.900,00 € αναλογεί στην δεύτερη.

Τέλος, ο πρώτος προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία του τρόπου εξόφλησης αγορών και δαπανών της ατομικής του επιχείρησης, τα οποία αναγνώρισε ο έλεγχος μειώνοντας τις λογιστικές διαφορές στο ποσό των 25.584,65 € και προσδιόρισε την ζημιά της επιχείρησης στο ποσό των 12.858,12 €.

Από τον έλεγχο των αντικειμενικών δαπανών των προσφευγόντων διαπιστώθηκε ότι:

1) Δεν δηλώθηκε στον κωδικό 743 «για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά» το συνολικό ποσό των 269.000,00 €, το οποίο αφορά την συμμετοχή τους στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου των παρακάτω εταιριών:

- Ι.Κ.Ε. 205.000,00 €
- Α.Ε. 64.000,00 €

2) Δεν δηλώθηκε στον κωδικό 759 «για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε» το ποσό των 27.000,00 €.

Το σύνολο της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των προσφευγόντων διαμορφώθηκε στο ποσό των 433.926,12, (το ποσό των 397.124,11 € αναλογεί στον υπόχρεο και το ποσό των 36.802,01 € αναλογεί στην σύζυγο) το οποίο υπολείπεται του φορολογητέου εισοδήματός τους βάσει ελέγχου κατά το ποσό των 49.797,55 €, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Το ποσό αυτό αποτελεί προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.4172/2013.

ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2017						
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Διαφορά	
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ						
Εισόδημα από μισθούς	867,54	172,03	867,54	172,03		0,00
B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	52.046,72	193.854,89	52.046,72	193.854,00
Ζημιά του ιδίου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση)	-48.992,79	0,00	-12.858,12	0,00	36.134,58	0,00
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	111.686,77	9.503,93	111.686,77	9.503,93
Γ. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,46	0,46	0,46	0,46	0,00	0,00
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ						
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	16.789,84	12.064,05	16.789,84	12.064,05	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	17.657,84		168.533,21	215.595,36	150.875,37	203.358,82
Τεκμαρτό εισόδημα			397.124,11	36.802,01	-228.590 90	178.793,35
Προστιθέμενη διαφορά τεκμαρτού εισοδήματος			49.797,55			

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ως προς τις φερόμενες ως πρωτογενείς καταθέσεις:

- Οι καταθέσεις του Πίνακα με τις «Υπό διερεύνηση πιστώσεις» αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο πρώτος εκ των προσφευγόντων, προερχόμενες από τα έσοδα της επιχείρησής του, με σκοπό την κάλυψη των δαπανών της επιχείρησης.
- Εσφαλμένα θεωρήθηκε το ποσό των 85.000,00 € που διέθεσε ο πρώτος εκ των προσφευγόντων για την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας ως πρωτογενή κατάθεση.

2. Λανθασμένος ο υπολογισμός των αντικειμενικών δαπανών.

3. Εσφαλμένος ο υπολογισμός φορολογητέου κέρδους από την πώληση ακινήτων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, με θέμα: “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω

πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου με το με αριθμό πρωτ./25-09-2023 Υπόμνημα των προσφευγόντων και το με αριθμό πρωτ./28-11-2023 Υπόμνημα μετά το Σ.Δ.Ε., συνολικό ποσό 36.190,70 € που αποτελούν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα αγνώστου πηγής διότι δεν αιτιολογήθηκαν προσκομίζοντας τα σχετικά δικαιολογητικά και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει, επισυνάπτοντας ηλεκτρονικά (σχετ. 5. 1), αντίγραφα αποδείξεων κατάθεσης μετρητών για τα οποία ισχυρίζεται ότι αποτελούν καταθέσεις από τον ίδιο και αφορούν χρηματικά ποσά που προέρχονται από τα έσοδα της επιχείρησής του, τα οποία κατέθεσε προκειμένου να προβεί σε διατραπεζικές πληρωμές για την κάλυψη των επαγγελματικών του υποχρεώσεων.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε τις κάτωθι πιστώσεις ως ανατιπολόγητες λόγω μη προσκόμισης στοιχείων.

A/A πίστ	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής	Ποσό που αναλογεί στον υπόχρεο	Ποσό που αναλογεί στη σύζυγο
.....			11/09/2017	3.200,00	3.200,00	
.....			01/11/2017	1.000,00	500,00	500,00
.....			09/11/2017	1.500,00	750,00	750,00
				5.700,00	4.450,00	1.250,00

Επειδή, από τα προσκομισθέντα αντίγραφα που αφορούν τις τρεις (3) ως άνω πιστώσεις, προκύπτει ότι καταθέτης είναι ένας εκ των δύο προσφευγόντων και επειδή το συνολικό ποσό των 5.700,00 € αιτιολογείται από την δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του πρώτου προσφεύγοντος, καθώς προέρχεται από μικροποσά λιανικών πωλήσεων, το συγκεκριμένο ποσό πρέπει να γίνει δεκτό ως πιστώσεις γνωστής πηγής.

Επειδή, ο έλεγχος χαρακτήρισε τις καταθέσεις μετρητών, ποσού 85.000,00 €, από τον πρώτο προσφεύγοντα για αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου της εταιρείας «..... ΙΚΕ», ως καταθέσεις που προέρχονται από άγνωστη πηγή, οι οποίες συνιστούν «Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, καθ' όσον δεν δικαιολογούνται από τα δηλωμένα εισοδήματα των φορολογικών δηλώσεων του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό δικαιολογείται από τα εισοδήματα που είχε αποκομίσει από την επαγγελματική του δραστηριότητα από το έτος 2002 έως το υπό κρίση έτος 2017 (διαθέσιμο υπόλοιπο 53.372,41 €, το οποίο διατηρούσε σε μετρητά) καθώς και από ιδιωτικά δάνεια συνολικού ποσού 80.000,00 € που έλαβε. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει:

- Πίνακα τεκμηρίων (Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων οικονομικών χρήσεων) οικονομικού έτους 2003 – φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με τον οποίο το διαθέσιμο κεφάλαιό του την 31^η/12/2016 ήταν 53.372,41 (σχετ. 6. 2).
- Αντίγραφο της από 29/09/2015 Σύμβασης Άτοκου Δανεισμού του πρώτου προσφεύγοντος, από τον δανειστή ποσού 50.000,00 € και αντίγραφο της Ταυτότητας Οφειλής του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου και της απόδειξης πληρωμής του (σχετ. 1. 3).
- Αντίγραφο της από 04/11/2015 Σύμβασης Άτοκου Δανεισμού του πρώτου προσφεύγοντος, από τον δανειστή με ΑΦΜ, ποσού 30.000,00 € και αντίγραφο της Ταυτότητας Οφειλής του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου (σχετ. 2. 4).

Επειδή, το σύνολο των 80.000,00 € για το οποίο ο προσφεύγων προσκομίζει τις ανωτέρω Συμβάσεις Άτοκου Δανεισμού έχει συμπεριληφθεί στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του έτους 2015 και ως εκ τούτου έχει συνυπολογιστεί στον σχηματισμό του διαθεσίμου υπολοίπου της 31/12/2016.

Επειδή, από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του και συγκεκριμένα το υπ' αριθ./10.10.2017 Συμβόλαιο αγοραπωλησίας, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./5.12.2013 άδεια δόμησης της Διεύθυνσης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου

ανέγειρε μια αποθήκη - βιομηχανικό κτίριο αποτελούμενο από ισόγειο εμβαδού 714 τ.μ. και όροφο (πατάρι) εμβαδού 85 τ.μ.. Η εν λόγω δαπάνη κατασκευής δεν έχει δηλωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των διαχειριστικών ετών 2013, 2014 και 2015 κατά τις οποίες πραγματοποιήθηκε και αποπερατώθηκε το έργο, και κατά συνέπεια δεν έχει συμπεριληφθεί στον πίνακα ανάλωσης που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες.

Δεδομένου ότι δεν έχει προσκομισθεί στην ελεγκτική αρχή το κόστος κατασκευής του βιομηχανικού κτιρίου, ο έλεγχος εφαρμόζοντας το ελάχιστο κόστος οικοδομής βάσει της ΠΟΛ. 1159/2001 διαπίστωσε ότι το ελάχιστο κόστος κατασκευής του ανέρχεται σε 227.448,05 €. Επειδή, σε κάθε περίπτωση το εν λόγω κόστος κατασκευής υπερβαίνει κατά πολύ το ποσό των 53.372,41€ το οποίο επικαλούνται οι προσφεύγοντες ως υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου από προηγούμενα έτη, ο σχετικός ισχυρισμός τους δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.4172/2013:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4172/2013:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: [....]

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν. [....]

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013:

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

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

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

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από

ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση. [...]

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Οι φορολογούμενοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τις αντικειμενικές δαπάνες των προσφευγόντων προσθέτοντας, στις ήδη δηλωθείσες δαπάνες, τα κάτωθι ποσά που οι προσφεύγοντες παρέλειψαν να δηλώσουν με την με αριθμό καταχ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017:

A) Το ποσό των 269.000,00 € στον κωδικό 743 «για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά» το οποίο αφορά την συμμετοχή τους στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου των παρακάτω εταιριών:

- 205.000.00 €
- Α.Ε. 64.000,00 €

B) Το ποσό των 27.000,00 € στον κωδικό 759 «για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε».

Επειδή, ο πρώτος προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η συμμετοχή του στην αύξηση του κεφαλαίου της εταιρίας «..... Α.Ε.», συνολικού ποσού 64.000,00 € (ποσό 55.000,00 € αντιστοιχεί στον πρώτο προσφεύγοντα και ποσό 9.000,00 € αντιστοιχεί στην δεύτερη) δεν δηλώθηκε με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, από τα στοιχεία των τραπεζικών Χρεώσεων/ Μεταφορών των προσφευγόντων προέκυψαν οι κάτωθι καταβολές από τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας «.....Α.Ε.»:

Τράπεζα	Αριθ. λογαριασμού	Ημερομηνία	Αιτιολογία	Ποσό συναλλαγής
.....		24/5/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. (ΥΠΕΡΑΝΑΛ)	10.000,00
.....		9/10/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. (ΥΠΕΡΑΝΑΛ) ΜΤΦ ΣΕ Α.Ε. ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	25.000,00
.....		11/10/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. (ΥΠΕΡΑΝΑΛ) ΜΤΦ ΣΕ Α.Ε. ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	20.000,00
.....		13/10/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ. (ΥΠΕΡΑΝΑΛ)	9.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΤΑΒΟΛΩΝ - ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ / ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ				64.000,00

Επειδή, από την με αριθμό καταχ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 των προσφευγόντων δηλώθηκαν δαπάνες για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά, στον κωδικό 743 (του υπόχρεου) ποσού 55.374,96 € και στον κωδικό 744 (της συζύγου) ποσού 9.000,00 €, τα οποία ο έλεγχος δεν αντιστοίχισε με άλλη πραγματική δαπάνη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω δηλωθέντα ποσά στους κωδικούς 743 και 744 αφορούν την συμμετοχή τους στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρίας «.....» και εκ παραδρομής παρέλειψε την δήλωση της συμμετοχής του στην αύξηση κεφαλαίου της εταιρίας «..... ΚΕ», ποσού 205.000,00 €.

Επειδή, με το από 05/02/2024 Σημείωμα Αιτιολογημένων Απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν, ο έλεγχος κάνει δεκτούς τους ως άνω ισχυρισμούς των προσφευγόντων αναγνωρίζοντας ότι το ποσό των 64.000,00 € δεν πρέπει να καταλογιστεί ως αντικειμενική δαπάνη επιπλέον των ήδη δηλωθέντων ποσών. Ως εκ τούτου η δαπάνη του κωδ. 743 προσδιορίζεται στο ποσό των 260.374,96 € (55.374,96 + 205.000,00) αντί του καταλογισθέντος ποσού των 324.374,96 € (55.374,96 + 205.000,00 + 64.000,00).

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«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. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42. [...]

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 41 του ν.4172/2013:

«1. Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης με επαχθή αιτία ακίνητης περιουσίας ή ιδανικών μεριδίων αυτής ή εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακίνητης περιουσίας ή ιδανικού μεριδίου αυτού ή συμμετοχών οι οποίες έλκουν άνω του 50% της αξίας τους άμεσα ή έμμεσα από ακίνητη περιουσία και δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 34^α του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 και ίσχυε κατά το υπό κρίση έτος:

«(34) 33. α. Η ισχύς του άρθρου 41 του παρόντος αναστέλλεται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2017.»

Επειδή, οι προσφεύγοντες το έτος 2017 προέβησαν στις κάτωθι πωλήσεις ακινήτων:

1) Για το με α/α 1 ακίνητο δεν προέκυψε κέρδος σύμφωνα με το προσκομισθέν στον έλεγχο υπ' αριθμό/16-07-2015 συμβόλαιο αγοράς.

Προηγούμενη ιδιοκτησία ΕΕ (98%) (1%)					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
ΚΤΙΡΙΟ ... Μεζονέτα (1) ισόγειο 46,29 τ.μ. και 1ος όροφος 46,29	Αγορά ποσοστό 99% από με το υπ' αριθ./16.7.2015 συμβόλαιο	47.724,50 με μετρητά	Πώληση από με το υπ' αριθ. συμβολ./05.05.2017	40.000,00	0,00

2) Για το με α/α 2 ακίνητο δεν προέκυψε κέρδος σύμφωνα με το προσκομισθέν στον έλεγχο υπ' αριθμό/16-07-2015 συμβόλαιο αγοράς.

Προηγούμενη ιδιοκτησία					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
ΚΤΙΡΙΟ Μεζονέτα ισόγειο 14,60 τ.μ. και 1ος όροφος 42,63 και γκαράζ 22,28 τ.μ.	Αγορά ποσοστό 99% από με το υπ' αριθ./16.7.2015 συμβόλαιο	61.353,10 με μετρητά	Πώληση από με το υπ' αριθ. συμβολ./23.05.2017	46.000,00	0,00

3) Για το με α/α 3 ακίνητο, ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδος ποσού 2.229,15 € σύμφωνα με το προσκομισθέν στον έλεγχο υπ' αριθμό/26.11.2007 συμβόλαιο αγοράς.

Προηγούμενη ιδιοκτησία					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
Οικόπεδο εντός του οικισμού Πρίνου έκτασης 1872,62 τ.μ.	Αγορά ποσοστό 100% από με το υπ' αριθ. /26.11.2007 συμβόλαιο	1872,62 τ.μ 65.541 ,70 με μετρητά	Πώληση από τμήμα του οικοπέδου έκτασης 936.31 τ.μ. με το υπ' αριθ. συμβ./03.07.2017	35.000,00	2.229,15

4) Για το με α/α 4 ακίνητο από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

Εντός του οικοπέδου, εκ του οποίου ο πρώτος προσφεύγων αγόρασε ποσοστό 1/3, ανεγέρθηκαν βάσει της υπ' αριθ. /19.9.2007 άδειας οικοδομής τρεις (3) διώροφες οικοδομές με τα στοιχεία, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν κόστη κατασκευής. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. /10.08.2017 συμβόλαιο, το ιδανικό μερίδιο που ανήκει αποκλειστικά στον είναι η υπό στοιχείο ΚΤΙΡΙΟ διώροφη κατοικία (μεζονέτα) την οποία και πώλησε.

Ο πρώτος προσφεύγων με το υπ' αριθ. /21.10.2015 προσύμφωνο συμβολαίου υποσχέθηκε να πουλήσει το μερίδιό του αντί του ποσού των 53.250,90€ το οποίο κατεβλήθη με μετρητά από τον αγοραστή το 2015, όπως αναγράφεται στο προσύμφωνο, και εξοφλήθη το τίμημα ολοσχερώς.

Ο έλεγχος προσδιόρισε ως κέρδος για την συγκεκριμένη πώληση ακινήτου το ποσό των 49.817,57 €.

Ιδιοκτησία					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
Οικόπεδο εντός του οικισμού έκτασης 343,09 τ.μ.	Αγορά ποσοστό 1/3 από και ποσοστό 2/3 από την με το υπ' αριθ. /16.05.2007 συμβόλαιο	10.300,00 Ποσοστό αξίας για 3.433,33	Με το υπ' αριθ. συμβ. /10.08.2017 γίνεται η εκτέλεση του προσυμφώνου.	53.250,90	49.817,57

5) Το αγροτεμάχιο έκτασης 697,70 και το αγροτεμάχιο έκτασης 3364,09 αποτελούν ένα ενιαίο αγροτεμάχιο συν. έκτασης 4061,79 τ.μ. στο οποίο έχει ανεγερθεί βάσει της υπ' αριθ. /5.12.2013 άδειας δόμησης όπως αυτή αναθεωρήθηκε με αριθ. πρωτ. /22.02.2017, μία αποθήκη-βιομηχανικό κτίριο αποτελούμενο από ισόγειο εμβαδού 714 τ.μ. και όροφο εμβαδού 85 τ.μ., του οποίου η κατασκευή πραγματοποιήθηκε στο έτος 2015.

Τα ανωτέρω περιγραφόμενα αγροτεμάχια εμβαδού (999,43, 615,91 και 3364,09) αποτελούν ένα ενιαίο αγροτεμάχιο συνολικού εμβαδού 5677,13 τ.μ.

Ο έλεγχος προσδιόρισε ως κέρδος για την συγκεκριμένη πώληση ακινήτου το ποσό των 193.854,89 €.

Προηγούμενη ιδιοκτησία					
---------------------------	--	--	--	--	--

.....					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
Αγροτεμάχιο έκτασης 999,43 τμ στη θέση	Αγορά από με το υπ' αριθ. συμβόλαιο/29.07.2016	Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (συμβόλαια) αξίας κτίσης καθώς και το κόστος ανέγερσης του βιομηχανικού κτιρίου	Με το υπ' αριθ. συμβ./10.10.2017 πωλεί ποσοστό 15% του συν, εμβαδού 5677,13 αγροτεμάχιου με το επ' αυτού βιομηχανικό κτίριο-αποθήκη	195.000,00	193.854,89
Αγροτεμάχιο έκτασης 615,91 τμ στη θέση	Αγορά από με το υπ' αριθ. συμβόλαιο/10.09.2014				
Αγροτεμάχιο έκτασης 697, 70 τμ στη θέση	Αγορά με το υπ' αριθ. συμβόλαιο/07.12.2012				
Αγροτεμάχιο έκτασης 3364,09 τμ στη θέση	Αγορά από με το υπ' αριθ. συμβόλαιο/23.04.2007	7.634,09 Ποσοστό 15% 1.145,11			

Επειδή, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για τις πωλήσεις των ακινήτων με α/α 3, 4 και 5 καθώς πρόκειται για ακίνητα τα οποία διακράτησαν για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών και σύμφωνα με τον επίδικο έλεγχο δεν προκύπτει να έγιναν τρεις (3) τουλάχιστον «ομοειδείς» συναλλαγές από τον καθέναν τους αλλά μόνο οι δύο (2) συναλλαγές που αφορούν τα ακίνητα με α/α 3 και 4 από τον πρώτο προσφεύγοντα και η συναλλαγή που αφορά το με α/α 5 ακίνητο από την δεύτερη προσφεύγουσα.

Επειδή, για τα ακίνητα με α/α 4 και 5 οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι για τον υπολογισμό της καθαρής ωφέλειας πρέπει να αφαιρεθούν τα κόστη κατασκευής των κτιρίων, για τα οποία είναι δύσκολο να ανευρεθούν τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή, επιπλέον για το ακίνητο με α/α 4 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω συναλλαγή ανάγεται στο φορολογικό έτος 2015 βάσει του σχετικού προσυμφώνου και της συνολικής εξόφλησης του τιμήματος κατά το έτος αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 και την ΠΟΛ.1223/2015, καθώς μάλιστα εξουσιοδότησε τον αγοραστή να προβεί στην υπογραφή του οριστικού συμβολαίου με αυτοσύμβαση.

Επειδή, η δεύτερη προσφεύγουσα ισχυρίζεται για το ακίνητο με α/α 5 ότι η αγορά του, η οποία πραγματοποιήθηκε σταδιακά, δεν είχε σκοπό την επίτευξη κέρδους αλλά την αξιοποίηση του κεφαλαίου της, επικαλούμενη την Ε.2031/2023, η οποία όμως δεν είχε ισχύ κατά την υπό κρίση περίοδο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1223/8.10.2015, με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)”:

«[...] Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.»

Επειδή, το προσύμφωνο με την ρήτρα της αυτοσύμβασης δεν αποτελεί τίτλο ιδιοκτησίας αλλά πρόκειται για μία ενοχική - υποσχετική δικαιοπραξία η οποία εκτελείται με την υπογραφή του Οριστικού Συμβολαίου αγοραπωλησίας του συμφωνηθέντος ακινήτου.

Επειδή, επιπλέον η εξόφληση του επίμαχου τιμήματος των 53.250,00 € κατά το έτος 2015 δεν προκύπτει από τραπεζικά έγγραφα. Εξάλλου, σε άλλο σημείο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 8) ο προσφεύγων επικαλείται το ποσό αυτό για την κάλυψη αντικειμενικών δαπανών υποστηρίζοντας ότι εκ παραδρομής δεν δηλώθηκε το συγκεκριμένο τίμημα στον κωδ. 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναγωγής του εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2015 δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, από την συνολική συναλλακτική δραστηριότητα των προσφευγόντων, το πλήθος των αγοραπωλησιών ακινήτων που πραγματοποιούν σε μικρό χρονικό διάστημα, την δραστηριότητα του πρώτου προσφεύγοντος η οποία αφορά τις κατασκευαστικές εργασίες οικιστικών κτιρίων, τις αγορές και τις πωλήσεις ακινήτων σε εταιρίες στις οποίες συμμετέχουν οι ίδιοι και την παράλειψη προσκόμισης δικαιολογητικών του κόστους κατασκευής των κτιρίων προκύπτει ότι ορθά έκρινε η ελεγκτική αρχή την ωφέλεια από τις συγκεκριμένες πωλήσεις ακινήτων ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/12/2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, κατόπιν της προσκόμισης στοιχείων αιτιολόγησης πιστώσεων συνολικού ποσού 5.700,00 € και της διόρθωσης της αντικειμενικής δαπάνης του κωδ.743 (μείωσης ποσού 64.000,00 €), όπως αναλύθηκε στην παρούσα απόφαση, το φορολογητέο εισόδημα των προσφευγόντων καλύπτει τις αντικειμενικές τους δαπάνες και προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΙΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017						
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει ελέγχου		Βάσει Δ.Ε.Δ.	
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Εισόδημα από μισθούς	867,54	172,03	867,54	172,03	867,54	172,03
Εισόδημα βάσει αρ.21 παρ.3 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	52.046,72	193.854,89	52.046,72	193.854,89

Ζημιά από επιχειρ. δραστηριότητα	-48.992,79	0,00	-12.858,12	0,00	-12.858,12	0,00
Εισόδημα βάσει αρ.21 παρ.4 του Ν.4172/2013	0,00	0,00	111.686,77	9.503,93	107.236,77	8.253,93
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,46	0,46	0,46	0,46	0,46	0,46
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	16.789,84	12.064,05	16.789,84	12.064,05	16.789,84	12.064,05
Συνολικό εισόδημα	17.657,84		168.533,21	215.595,36	164.083,21	214.345,36
Τεκμαρτό εισόδημα			397.124,11	36.802,01	333.124,11	36.802,01
Προστιθέμενη διαφορά τεκμ. εισοδήματος			49.797,55		-	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	17.657,84	12.236,54	218.330,76	215.595,36	164.083,21	214.345,36

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 27/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των 1), με Α.Φ.Μ. και 2), με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της με αριθμό/14-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2017

Η με αρ./14-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	17.657,84	218.330,77	164.083,21	146.425,37
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	12.236,54	215.595,36	214.345,36	202.108,82
Φόρος – Πιστωτικό ποσό				128.649,30
Φόρος – Χρεωστικό ποσό	2.633,71	156.144,21	131.283,01	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	824,70	824,70	824,70	-

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	164,94	164,94	164,94	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		76.755,25	64.324,65	64.324,65
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	129,67	29.273,57	28.760,57	28.630,90
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	-
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		998,40	998,40	998,40
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	5.003,02	265.411,07	227.606,27	222.603,25

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.