



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/12/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3356

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

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 (ΑΑΔΕ)».

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

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 1069/4.3.2014 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 ημερομηνίακαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή των: 1) και 2) αμφότεροι κάτοικοι κατά των:

Α) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Β) Με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το απόΣημείωμα 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής των 1) και 2) υποβληθείσα από την δεύτερη εξ αυτών, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις αναρτήθηκαν στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet στιςμε αριθμό καταχώρισης και της εστάλη την ίδια μέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση. Καθώς δεν προκύπτει ημερομηνία ανάγνωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 5 του ν.5104/2024, οι ως άνω πράξεις θεωρείται ότι κοινοποιήθηκαν νομίμως στις 9/7/2024.

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος των προσφευγόντων ποσού 31.782,97 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 15.891,49 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.924,81 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **54.599,27 €**.

Με τη με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος των προσφευγόντων ποσού 251.217,97 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 125.608,99 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 58.499,26 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **435.326,22 €**.

Με την παρούσα απόφαση εξετάζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις μόνο για το μέρος που αφορούν το προσδιορισθέν εισόδημα της προσφεύγουσας, καθώς ο προσφεύγων έχει υποβάλει για τις ίδιες πράξεις τη με αριθμό πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην απόθεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει των με αριθμόεντολών μερικού ελέγχου, φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Μετά την έκδοση των ως άνω εντολών ελέγχου, κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες οι με αριθμό πρωτ.Γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Με το με αριθμό πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών κλήθηκε η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών της λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα είτε ότι εν λόγω

ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Οι πιστώσεις αυτές δεν σχετίζονται με προγενέστερες χρεώσεις ή ρευστοποιήσεις / λήξεις επενδυτικών προϊόντων και χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως «πρωτογενείς».

A/A	Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
195					2.000,00
235					55,00
268					2.000,00
338					2.000,00
475					10.000,00
502					10.000,00
540					7.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ / ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ					33.055,00

Κατόπιν της επεξεργασίας των απαντητικών υπομνημάτων των προσφευγόντων προέκυψαν για την προσφεύγουσα αναιτιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας (αγνώστου πηγής) σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018						
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ.ΣΥΝ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
101					1.275,00	637,50
148					273,00	136,50
175					360,00	180,00
195					2.000,00	2.000,00
210					315,00	157,50
235					55,00	55,00
268A					2.000,00	2.000,00
301					225,00	112,50
338					2.000,00	2.000,00
475					10.000,00	10.000,00
502					10.000,00	10.000,00
540					7.000,00	7.000,00
607					4.020,00	2.010,00
636					3.730,00	1.865,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ						38.154,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019						
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ.ΣΥΝ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
688					1.600,00	800,00
716					16.000,00	8.000,00
717					1.200,00	600,00
718					800,00	400,00
855					8.000,00	4.000,00
857					294,00	147,00
904					9.000,00	4.500,00
940					315,00	157,50
943					1.000,00	500,00

956	.....	.....	.....	.....	315,00	157,50
958	.....	.....	.....	.....	420,00	210,00
1060	.....	.....	.....	.....	150,00	75,00
1123	.....	.....	.....	.....	2.000,00	1.000,00
1156	.....	.....	.....	.....	2.000,00	1.000,00
1224	.....	.....	.....	.....	3.000,00	1.500,00
1320	.....	.....	.....	.....	1.500,00	750,00
1322	.....	.....	.....	.....	1.200,00	600,00
1334	.....	.....	.....	.....	2.613,70	1.306,85
1378	.....	.....	.....	.....	1.317,99	659,00
1428	.....	.....	.....	.....	650,00	325,00
1439	.....	.....	.....	.....	1.240,00	620,00
1471	.....	.....	.....	.....	2.000,00	1.000,00
1485	.....	.....	.....	.....	1.744,29	872,14
1494	.....	.....	.....	.....	1.500,00	750,00
1502	.....	.....	.....	.....	500,00	250,00
ΣΥΝΟΛΟ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ						30.179,99

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2019 της προσφεύγουσας, για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, διαπιστώθηκε ότι μεταβιβάστηκε το παρακάτω ακίνητο με τον σκοπό της επίτευξης κέρδους. Το εισόδημα από την συγκεκριμένη πώληση συνιστά «Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας» σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, ως κάτωθι:

α/α	Αρ. Συμβ.	Ημερομηνία	Κύριος ακινήτου	Ποσοστό	Περιγραφή ακινήτου	Αξία πώλησης
1				100%	Οριζόντια ιδιοκτησία διαμέρισμα (Δ1) 1 ^{ου} ορόφου τ.μ. 92,43 διώροφης οικοδομής	200.000,00

Η διώροφη οικοδομή ανεγέρθηκε σύμφωνα με την αριθ. οικοδομική άδεια Ο έλεγχος προσδιορίζει το καθαρό εισόδημα στο ποσό των 200.000,00 € διότι δεν προκύπτει από κανένα διαθέσιμο στοιχείο το κόστος κατασκευής της οικοδομής (στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δεν έχει δηλωθεί κάποια δαπάνη ανέγερσης οικοδομής).

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

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2018						
	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	780,79	172,02	780,79	172,02	0,00	0,00
B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
Βάσει των διατάξεων του	0,00	0,00	45.824,72	38.154,00	45.824,72	38.154,00

άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013						
Ζημιά του ιδίου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση)	45.139,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	23.931,07	0,00	23.931,07	0,00
Γ. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,62	0,05	0,62	0,05	0,00	0,00
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ						
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	20.499,56	10.345,50	20.499,56	10.345,50	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	21.280,97	10.517,57	91.036,76	48.671,57	69.755,79	38.154,00

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2019						
	Βάσει Δήλωσης σε ευρώ		Βάσει Ελέγχου σε ευρώ		Διαφορά	
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ						
Εισόδημα από μισθούς	769,24	172,02	769,24	172,02	0,00	0,00
Β. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	210.930,73	30.179,99	210.930,73	30.179,99
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013	0,00	0,00	0,00	200.000,00	0,00	200.00,00
Ζημιά του ιδίου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση)	40.968,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	212.077,84	0,00	212.077,84	0,00
Γ. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	10,07	0,05	10,07	0,05	0,00	0,00
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ						
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	19.274,06	10.345,50	19.274,06	10.345,50	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	20.053,37	10.517,56	443.061,94	240.697,55	423.008,57	230.179,99

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό πρωτ. Σ.Δ.Ε. και τους με αριθμόΠροσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, τα οποία κοινοποίησε στους ελεγχόμενους. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό πρωτ.Υπόμνημα παρέχοντας σχετικές διευκρινίσεις, με βάση τις οποίες η φορολογική αρχή έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της αναφορικά με τις πιστώσεις με α/α ποσού 2.000,00 € και α/α ποσού 2.000,00 €, φορολογικού έτους 2018, οι

οποίες αφορούν μισθώματα από την εταιρίαπου έχουν δηλωθεί από τον σύζυγό της

Συνεπώς, το προσδιορισθέν από τον έλεγχο φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2018, διαμορφώθηκε στο ποσό των 44.671,57 €.

Από τον έλεγχο της συνολικής ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των άρθρων 30 και 31 του ν.4172/2013 δεν προέκυψε προστιθέμενη διαφορά, για τα υπό κρίση έτη.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι πιστώσεις με α/α, συνολικού ποσού 8.325,98 € (αναλογούν ποσό στην προσφεύγουσα 4.132,99 €) είναι εμβάσματα του εξωτερικού από συγγενή του συζύγου της, ο οποίος είναι κάτοικος ΗΠΑ, με σκοπό την κάλυψη προσωπικών του υποχρεώσεων – οφειλών στην Ελλάδα.
2. Οι πιστώσεις με α/α, και, ποσού 2.000,00 € εκάστη, αφορούν καταθέσεις από την εταιρίαη οποία έχει μισθώσει ακίνητο του συζύγου της και εκ παραδρομής κατέθεσε τα μισθώματα σε δικό της τραπεζικό λογαριασμό.
3. Η με α/α πίστωση ποσού 55,00 € αφορά κατάθεση της αδερφής της για τακτοποίηση δικής της εκκρεμότητας.
4. Οι με α/απιστώσεις συνολικού ποσού 27.000,00 € αποτελούν μεταφορές από τραπεζικό λογαριασμό στη Γερμανία, κοινό με τον σύζυγό της. Τα χρήματα του εν λόγω λογαριασμού προέρχονται από εξαργύρωση ασφαλιστηρίων ζωής στη Γερμανία και εισόδημα της ίδιας από μισθωτή εργασία στη Γερμανία.
5. Οι πιστώσεις με α/α συνολικού ποσού 47.850,00 € (αναλογούν ποσό στην προσφεύγουσα 23.925,00 €) αφορούν καταθέσεις που έγιναν από την ίδια και τον σύζυγό της και προέρχονται από τα έσοδα της επιχείρησής του.
6. Εσφαλμένος ο υπολογισμός φορολογητέου κέρδους από την πώληση ακινήτων.

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.τ.λ.), 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. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι κάτωθι πιστώσεις αφορούν εμβάσματα από τον, πρώην κάτοικο και πλέον κάτοικο ΗΠΑ, για την διεκπεραίωση δικών του οφειλών – υποχρεώσεων (πληρωμή ασφαλιστικών εισφορών, ΔΕΚΟ, τελών κυκλοφορίας, παράδοση χρημάτων στην ανάπηρη αδερφή του,κ.λπ.) και προσκομίζει σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα.

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ.ΣΥΝ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
1156					2.000,00	1.000,00
1334					2.613,70	1.306,85
1378					1.317,99	659,00
1428					650,00	325,00
1485					1.744,29	872,14
					8.325,98	4.162,99

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει απλά αντίγραφα ταμειακών παραστατικών του ΕΦΚΑ για την είσπραξη καθυστερούμενων οφειλών, με συναλλασσόμενο την, λογαριασμούς ΔΕΗ στο όνομα, απλές αποδείξεις πληρωμής προς την, γραμμάτια είσπραξης δόσης καθυστερούμενων οφειλών του ΕΦΚΑ της με ΑΦΜ, στοιχεία πληρωμής τελών κυκλοφορίας κ.λπ.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφο πληρωμής τελών κυκλοφορίας της τράπεζας, του οφειλέτη, συνολικού ποσού 841,50 € και στοιχεία δικαιούχου εντολέα της προσφεύγουσας, το ποσό αυτό πρέπει να γίνει δεκτό ως αιτιολογημένη πίστωση.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του συστήματος του μητρώου του taxis ομε ΑΦΜ είναι νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρίας με την επωνυμία Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η πληρωμή του ταμειακού παραστατικού του ΕΦΚΑ της, που αφορά γραμμάτιο είσπραξης καθυστερούμενων οφειλών της εταιρίας με την επωνυμία, ποσού 1.336,46 €, εξοφλήθηκε με την με αριθμότραπεζική επιταγή της Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει απλό αντίγραφο του καταστήματοςτης τράπεζας, για την έκδοση επιταγής στις, με αριθμό, σε διαταγή, ποσού 1.342,91 €, με συναλλασσόμενο τον κ. Καθώς ο τελευταίος, σύμφωνα με το απόΕνιαίο Έντυπο Αναγγελίας Πρόσληψης είναι υπάλληλος της εταιρίας με την επωνυμία «.....», στην οποία ο σύζυγος της προσφεύγουσας ήταν πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος κατά το υπό κρίση έτος, συνάγεται ότι η εν λόγω οφειλή εξοφλήθηκε ουσιαστικά από την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της για λογαριασμό του

Συγκεντρωτικά, οι πληρωμές των ποσών 841,50 + 1.342,91 = 2.184,41 γίνεται δεκτό ότι πραγματοποιήθηκαν με μέρος των μεταφορών χρηματικών ποσών από τον, στο φορολογικό έτος 2019, συνολικού ποσού 8.325,98 € και συνεπώς είναι αιτιολογημένες πιστώσεις.

Επειδή, από τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει το πρόσωπο που πραγματοποίησε τις πληρωμές των δαπανών ή δεν προκύπτει συσχέτιση με την προσφεύγουσα, δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί οι σχετικοί ισχυρισμοί της.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι κάτωθι πιστώσεις αφορούν μισθώματα της εταιρίαςμε εκμισθωτή τον σύζυγό της.

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ.ΣΥΝ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
.....					2.000,00	2.000,00
.....					2.000,00	2.000,00
.....					2.000,00	2.000,00
					6.000,00	6.000,00

Επειδή, οι με α/α και πιστώσεις έγιναν δεκτές από τον έλεγχο μετά την υποβολή των υπομνημάτων της προσφεύγουσας και του συζύγου της επί του με αριθμό Σ.Δ.Ε., ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς. Αναφορικά με την με αριθμό πίστωση, ποσού 2.000,00 €, δεν προκύπτει από την αιτιολογία της πίστωσης ούτε από άλλα στοιχεία του φακέλου ότι έχει γίνει από την εταιρίακαι συνεπώς δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή, για τις κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού 47.850,00 € (αναλογούν ποσό στην προσφεύγουσα 23.925,00 €), φορολογικού έτους 2019, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις που έγιναν από την ίδια και τον σύζυγό της και προέρχονται από τα έσοδα της επιχείρησής του, που έχει μεγάλο ύψος συναλλαγών σε μετρητά.

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
716					16.000,00	8.000,00
717					1.200,00	600,00
718					800,00	400,00

855	.....	.....	.....	.....	8.000,00	4.000,00
904	.....	.....	.....	.....	9.000,00	4.500,00
943	.....	.....	.....	.....	1.000,00	500,00
1060	.....	.....	.....	.....	150,00	75,00
1123	.....	.....	.....	.....	2.000,00	1.000,00
1224	.....	.....	.....	.....	3.000,00	1.500,00
1320	.....	.....	.....	.....	1.500,00	750,00
1322	.....	.....	.....	.....	1.200,00	600,00
1471	.....	.....	.....	.....	2.000,00	1.000,00
1494	.....	.....	.....	.....	1.500,00	750,00
1502	.....	.....	.....	.....	500,00	250,00
					47.850,00	23.925,00

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία της Κατάστασης Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Ε3), φορολογικού έτους 2019, της ατομικής επιχείρησης του συζύγου της προσφεύγουσας με ΑΦΜ, το σύνολο των εσόδων είναι 358.960,73 € και η δραστηριότητα με τα μεγαλύτερα έσοδα είναι οι Από τα στοιχεία των ΜΥΦ, φορολογικού έτους 2019, προκύπτουν Λιανικές Συναλλαγές ποσού 32.185,43 € πλέον ΦΠΑ 7.724,47 € και συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων ως κάτωθι:

ΑΦΜ	Επωνυμία	Αξία	ΦΠΑ	Φ.Σ.
.....		3.225,80	774,20	1
.....		283.790,50	68.109,72	8
.....		1.500,00	360,00	1
.....		4.000,00	960,00	1
		292.516,30	70.203,92	11

Επίσης, η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει εντός του φορολογικού έτους 2019 ενδοκοινοτικές παραδόσεις αξίας 34.259,00 €.

Επειδή, από την ανωτέρω εικόνα των εσόδων της ατομικής επιχείρησης του συνάγεται ότι μόνο κάποιο μέρος των λιανικών συναλλαγών δύναται να αποτελεί πωλήσεις με είσπραξη μετρητών. Καθώς η δραστηριότητα της επιχείρησης είναι το εμπόριο ειδών κοσμηματοποιίας στη, οι πωλήσεις της βάσει της κοινής πείρας εξαιτίας της τουριστικής κίνησης αλλά και σύμφωνα με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, είναι αυξημένες κατά τους θερινούς μήνες. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνονται δεκτές οι καταθέσεις μετρητών που έγιναν στον κοινό λογαριασμό της προσφεύγουσας και του συζύγου της από τις 30/05/2019 έως 16/10/2019, συνολικού ποσού 17.850,00 €, ως εισπράξεις σε μετρητά από την ατομική επιχείρηση του

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι κάτωθι πιστώσεις, συνολικού ποσού 27.000,00 €, συνιστούν μεταφορές του συζύγου της από κοινό λογαριασμό τους στην Γερμανία και αφορούν ποσά που προέρχονται από εξαργύρωση ασφαλιστηρίων ζωής στη Γερμανία το 2006 και από εισοδήματα δικά της, καθότι εργαζόταν στη Γερμανία από το έτος 1984. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει απλά αντίγραφα συμβάσεων εργασίας στη γερμανική γλώσσα ετών 1993, 2001 και 2006 και στοιχεία των αποδοχών της.

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
475					10.000,00	10.000,00

502	.....	.....	.....	.....	10.000,00	10.000,00
540	.....	.....	.....	.....	7.000,00	7.000,00

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού της Γερμανίας έτους 2018 από τον οποίο πραγματοποιούνται οι εν λόγω μεταφορές, ώστε να αποδείξει τον κρίσιμο χρόνο κατάθεσης του επίμαχου ποσού, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, οι ισχυρισμοί της δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως αναπόδεικτοι.

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις οι μη αιτιολογημένες πιστώσεις της προσφεύγουσας, φορολογικού έτους 2019, που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα αγνώστου πηγής, βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, διαμορφώνονται ως εξής:

Εισόδημα βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	30.179,99
Αιτιολογημένες πιστώσεις σε κοινό λογαριασμό της προσφεύγουσας και του συζύγου της (2.184,41 + 17.850,00)	20.034,41
Αιτιολογημένες πιστώσεις που αναλογούν στην προσφεύγουσα	10.017,21
Εισόδημα βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 βάσει απόφασης ΔΕΔ	20.162,78

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 2024.»

Επειδή, η προσφεύγουσα το έτος 2019 προέβη στην κάτωθι πώληση ακινήτου:

α/α	Αρ. Συμβ.	Ημερομηνία	Κύριος ακινήτου	Ποσοστό	Περιγραφή ακινήτου	Αξία πώλησης
1				100%	Οριζόντια ιδιοκτησία διαμέρισμα (Δ1) 1 ^{ου} ορόφου τ.μ. 92,43 διώροφης οικοδομής	200.000,00

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για την πώληση του επίμαχου ακινήτου καθώς πρόκειται για μία και μόνη πώληση ακινήτου το οποίο διακράτησε για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες που αφορούν το κόστος κατασκευής του ακινήτου έχουν δηλωθεί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2008 και 2009 και βάσει αυτών δεν προκύπτει φορολογητέο κέρδος. Τέλος, το ακριβές κόστος της εν λόγω κατασκευής είναι δύσκολο να υπολογιστεί καθώς δεν κατέστη δυνατό να ανευρεθούν τα σχετικά παραστατικά δεδομένου ότι η εν λόγω ανοικοδόμηση έγινε πολλά χρόνια προ του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει ηλεκτρονικά πίνακα κόστους κατασκευής του επίμαχου ακινήτου, τον οποίο δεν επικαλείται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και ο οποίος δεν φέρει υπογραφή από μηχανικό και θεώρηση από την αρμόδια αρχή.

Επειδή, στις φορολογικές δηλώσεις της προσφεύγουσας χρήσεων 2008 και 2009 δεν έχει δηλωθεί στον κωδικό 738 δαπάνη για την ανέγερση οικοδομών και δεν προσκομίστηκε στην υπηρεσία μας, μέχρι την ημέρα έκδοσης της παρούσας απόφασης, έκθεση πραγματογνωμοσύνης του Τεχνικού Επιμελητηρίου, όπως επιφυλάχθηκε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή να προσκομίσει η προσφεύγουσα.

Επειδή, το έτος 2017 η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της Απόστολος Μυρώνης προέβησαν στις κάτωθι πωλήσεις ακινήτων:

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

Προηγούμενη ιδιοκτησία					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος

ΚΤΙΡΙΟ Β Μεζονέτα (1) ισόγειο 46,29 τ.μ. και 1ος όροφος 46,29	Αγορά ποσοστό 99% από με το υπ' αριθ. συμβόλαιο	47.724,50 με μετρητά	Πώληση από	40.000,00	0,00
---	---	----------------------------	---------------------	-----------	------

2) Για το με α/α 2 ακίνητο δεν προέκυψε κέρδος σύμφωνα με το προσκομισθέν στον έλεγχο υπ' αριθμόσυμβόλαιο αγοράς.

Προηγούμενη ιδιοκτησία					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
ΚΤΙΡΙΟ Ε 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. .....συμβόλαιο	61.353,10 με μετρητά	Πώληση από	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 συμβόλαιο αγοράς.

Προηγούμενη ιδιοκτησία					
Περιγραφή ακινήτου	Αγορά	Αξία Αγοράς	Πώληση	Αξία Πώλησης	Κέρδος
Οικόπεδο εντός του οικισμού	Αγορά ποσοστό 100% από με το υπ' αριθ. συμβόλαιο	1872,62 τ.μ. 65.541 ,70 με μετρητά	Πώληση από	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. άδειας οικοδομής τρεις (3) διώροφες οικοδομές με τα στοιχεία «ΚΤΙΡΙΟ 1», «ΚΤΙΡΙΟ 2» και «ΚΤΙΡΙΟ 3», για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν κόστη κατασκευής. Σύμφωνα με το υπ' αριθ. συμβόλαιο, το ιδανικό μερίδιο που ανήκει αποκλειστικά στον είναι η υπό στοιχείο ΚΤΙΡΙΟ 3 διώροφη κατοικία (μεζονέτα) την οποία και πώλησε.

Ο πρώτος προσφεύγων με το υπ' αριθ.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	Αγορά ποσοστό 1/3 από	10.300,00 Ποσοστό αξίας για	Με το υπ' αριθ. συμβ. 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. άδειας δόμησης όπως αυτή αναθεωρήθηκε με αριθ. πρωτ., 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	Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία (συμβόλαια) αξίας κτίσης καθώς και το κόστος ανέγερσης του βιομηχανικού κτιρίου	Με το υπ' αριθ. συμβ.	000,00	193.854,89
Αγροτεμάχιο έκτασης 615,91 τμ στη θέση	Αγορά από				
Αγροτεμάχιο έκτασης 697, 70 τμ στη θέση	Αγορά από				
Αγροτεμάχιο έκτασης 3364,09 τμ στη θέση	Αγορά από				
		7.634,09 Ποσοστό 15% 1.145,11			

Επειδή, με τη με αριθμό Απόφαση της Υπηρεσίας μας για το φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της ότι “από την συνολική συναλλακτική δραστηριότητα τους, το πλήθος των αγοραπωλησιών ακινήτων που πραγματοποιούν σε μικρό χρονικό διάστημα, την δραστηριότητα του συζύγου 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, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως αναπόδεικτοι. Το φορολογητέο εισόδημά της διαμορφώνεται ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2018			
	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.

Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ						
Εισόδημα από μισθούς	780,79	172,02	780,79	172,02	780,79	172,02
Β. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	45.204,72	34.154,00	45.204,72	34.154,00
Ζημιά του ιδίου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση)	45.139,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	23.931,07	0,00	23.931,07	0,00
Γ. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	0,62	0,05	0,62	0,05	0,62	0,05
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ						
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	20.499,56	10.345,50	20.499,56	10.345,50	20.499,56	10.345,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	21.280,97	10.517,57	90.416,50	44.671,57	90.416,50	44.671,57

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΤΟΥΣ 2019						
	Βάσει Δήλωσης		Βάσει Ελέγχου		Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	
Φορολογητέο Εισόδημα	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Α. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ						
Εισόδημα από μισθούς	769,24	172,02	769,24	172,02	769,24	172,02
Β. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ						
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013	0,00	0,00	210.930,73	30.179,99	210.930,73	20.162,78
Βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013	0,00	0,00	0,00	200.000,00	0,00	200.00,00
Ζημιά του ιδίου φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση)	40.968,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	212.077,84	0,00	212.077,84	0,00
Γ. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ, ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Τόκοι ημεδαπής προέλευσης	10,07	0,05	10,07	0,05	10,07	0,05
Δ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ						
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	19.274,06	10.345,50	19.274,06	10.345,50	19.274,06	10.345,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	20.053,37	10.517,56	443.061,94	240.697,55	443.061,94	230.680,35

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόθεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των 1) και 2)

η οποία εξετάστηκε μόνο ως προς τα εισοδήματα της πρώτης εξ αυτών, και συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Β) Την τροποποίηση της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό έτος 2018

Η με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	21.280,97	90.416,50	90.416,50	69.135,53
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	10.517,57	44.671,57	44.671,57	34.154,00
Φόρος – Πιστωτικό ποσό				31.782,97
Φόρος – Χρεωστικό ποσό	6.271,69	38.054,66	38.054,66	
Προκαταβολή φόρου	792,63	792,63	792,63	-
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		15.891,49	15.891,49	15.891,49
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	240,05	7.164,86	7.164,86	6.924,81
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	10.542,41	65.141,68	65.141,68	54.599,27

Φορολογικό έτος 2019

Η με αρ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	20.053,37	443.061,74	443.061,74	423.008,37
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	10.517,57	240.697,55	230.680,35	220.162,78
Φόρος – Πιστωτικό ποσό				247.912,29
Φόρος – Χρεωστικό ποσό	4.680,13	255.898,10	252.592,42	
Προκαταβολή φόρου	492,80	492,80	492,80	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	775,50	775,50	775,50	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	155,10	155,10	155,10	-

χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		125.608,99	123.956,15	123.956,15
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	178,67	58.677,93	57.676,21	57.497,54
Τέλος επιτηδεύματος	1.550,00	1.550,00	1.550,00	-
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	998,40	998,40	998,40	-
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	8.830,60	444.156,82	438.196,58	429.365,98

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.