



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-03-2025

Αριθμός απόφασης: 475

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά: α) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 του

N.4174/2014 φορολογικού έτους **2018**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, γ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, δ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, ε) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2021**, στ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018**, ζ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019**, η) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020**, θ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου **φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Το από 10.02.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Ν.4174/2013 όπως κωδικοποιήθηκε με το ν.4987/2022 φορολογικού έτους **2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο την κατασκευή οικιστικών κτιρίων (μέχρι την 15-03-2018) και την επεξεργασία και συντήρηση φρούτων και λαχανικών πρόστιμο ύψους 2.700,00€, κατόπιν διαπίστωσης: α) μη υποβολής δήλωσης έναρξης άσκησης της δευτερεύουσας δραστηριότητας κατασκευής οικιστικών κτιρίων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 4987/2022, ήτοι πρόστιμο ύψους 100,00€ βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου β) μη υποβολής έναρξης υποκαταστήματος το 2018 για την ανέγερση οικοδομής με την υπ' αρ. άδεια δόμησης στη

...., κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο ύψους 100,00€ βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ιδίου νόμου και γ) μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία), του άρθρου 3 των Ε.Λ.Π., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4987/2022, ήτοι πρόστιμο ύψους 2.500,00€ βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ιδίου νόμου.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 4.144,95€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 2.072,48€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 167,54€, τέλος επιτηδεύματος ποσού 600,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 6.984,97€, κατόπιν διαπίστωσης: α) απόκρυψης εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων (ενοίκια) ύψους 5.985,00€ βάσει του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 και β) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 9.840,00€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

- Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 30.362,85€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 15.181,43€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.490,97€, τέλος επιτηδεύματος ποσού 600,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 51.635,25€, κατόπιν διαπίστωσης: α) απόκρυψης εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων (ενοίκια) ύψους 4.902,00€ βάσει του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 β) απόκρυψης εσόδων από αγοραπωλησία ακινήτων (επιχειρηματική δραστηριότητα) ύψους 80.342,76€ βάσει του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν.4172/2013 και β) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 1.786,00€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 26.893,80€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022. ποσού 13.446,90€, τέλος επιτηδεύματος ποσού 350,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 40.690,70€, κατόπιν διαπίστωσης: α) απόκρυψης εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων (ενοίκια) ύψους 3.952,00€ βάσει του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 β) απόκρυψης εσόδων από αγοραπωλησία ακινήτων (επιχειρηματική δραστηριότητα) ύψους

78.021,30€ βάσει του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν.4172/2013 και β) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 217,07€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 71.294,61€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 35.647,31€, τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 31,80€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 6,36€, πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 15,90€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 3,18€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 106.999,16€, κατόπιν διαπίστωσης: α) απόκρυψης εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων (ενοίκια) ύψους 1.180,38€ βάσει του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 β) απόκρυψης εσόδων από αγοραπωλησία ακινήτων ύψους 174.517,18€ βάσει του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν.4172/2013 και β) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 2.709,93€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 3.257,36€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 9.069,99€, πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 4.535,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 13.604,99€, κατόπιν διαπίστωσης μη δήλωσης φορολογητέων εκροών (από πωλήσεις ακινήτων υπαγόμενες σε ΦΠΑ) ύψους 74.000,00€ βάσει του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 3.209,00€ λόγω μη αναγνώρισης μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση ύψους 3.244,36€ και αναγνώρισης φόρου εισροών ύψους 48,36€ δαπανών (οικοδομικών υλικών) ύψους 201,49€.

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε

πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 3.257,36€ και καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 30.323,92€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 15.161,96€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 45.485,88€, κατόπιν διαπίστωσης μη δήλωσης φορολογητέων εκροών ύψους 126.497,01€ (από πωλήσεις ακινήτων υπαγόμενες σε ΦΠΑ βάσει του άρθρου 6§1 του Ν. 2859/2000).

-Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου προς έκπτωση ύψους 3.257,36€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 29.10.2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ/ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αρ. αρχικής εντολής ελέγχου και της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1.Οι προσβαλλόμενες πράξεις στηρίζονται στην αυθαίρετη και τεκμηριωμένη θεώρηση της φορολογικής αρχής, ότι οι υπό κρίση πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων έγιναν με σκοπό την απόκτηση κέρδους. Αόριστες και ανεπαρκείς τυγχάνουν και οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΔ/ΕΛΠ. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

Από το έτος 2005 ασχολήθηκε, με την ανέγερση οικοδομών και την πώληση οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων, αποθηκών, θέσεων στάθμευσης, καταστημάτων κ.λπ.). Λόγω της μεγάλης οικονομικής κρίσης, στις 15/3/2018 διέκοψε την δραστηριότητα κατασκευής οικιστικών κτιρίων της ατομικής του επιχείρησης, διατηρώντας μόνο την δραστηριότητα της επεξεργασίας και συντήρησης φρούτων και λαχανικών για την οποία τηρούσε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

Στις 15/7/2022 υπέβαλε δήλωση επανέναρξης της δραστηριότητας κατασκευής οικιστικών κτιρίων προς πώληση.

Συνεπώς από 15/3/2018 έως και 15/7/2022, ουδόλως άσκησε την δραστηριότητα της κατασκευής- ανέγερσης οικιστικών κτιρίων προς πώληση.

Στην προσπάθειά του να αξιοποιήσει την περιουσία του (για την οικονομική και οικιστική αποκατάσταση, φροντίδα και σπουδές των ανήλικών τέκνων του και την οικιστική ασφάλεια της άνεργης συζύγου του) είχε προβεί κατά τα υπό κρίση έτη σε ανέγερση και πωλήσεις ακινήτων του ως ιδιώτης (φυσικό πρόσωπο).

2. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή:

α) Μετέφερε τα αποτελέσματα της μεταβίβασης του ακινήτου (διαμερίσματος επιφανείας 104,12m² του 2ου ορόφου του ακινήτου), η οποία πραγματοποιήθηκε με την υπ' αριθ. συμβολαιογραφική πράξη, το οποίο πλήρως αποπερατώθηκε μέχρι 31/12/2018 (του κόστους ανέγερσης του οποίου πλήρως διαμορφώθηκε στο φορολογικό αυτό έτος 2018) στο φορολογικό έτος 2019!

-Στην μεταβίβαση του διαμερίσματος επιφανείας 104,12m² του 1ου ορόφου οικοδομής επί της οδού Γ...., η οποία πραγματοποιήθηκε με την υπ' αριθ. συμβολαιογραφική πράξη (με τίμημα 15.000,00€), ως τίμημα έλαβε υπόψη την αντικειμενική αξία 41.497,01€

β) Στην μεταβίβαση πεπαλαιωμένου και ερειπωμένου ισογείου καταστήματος (έτους κατασκευής 1965) επιφανείας 127,51m² οικοδομής επί της οδού, η οποία πραγματοποιήθηκε με την υπ' αριθ. ... συμβολαιογραφική πράξη (με τίμημα 20.000,00€), ως τίμημα έλαβε υπόψη την αντικειμενική αξία 72.274,33€

γ) Προσδιόρισε το κόστος ανέγερσης του ακινήτου που ανεγέρθηκε επί οικοπέδου ευρισκόμενου επί της σε 49.470,69€ αντί του ποσού των 105.087,10€ με βάση τα στοιχεία που προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. ...

δ) Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από την πώληση δύο διαμερισμάτων εμβαδού 100,52m² και 60,26m² (τα οποία αποκτήθηκαν στο στάδιο της τοιχοποιίας) 2^{ου} ορόφου οικοδομής επί της οδού δεν συνεκτίμησε το κόστος αποπεράτωσης που ανήλθε σε 23.758,15€.

3. Αόριστα η φορολογική αρχή θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 το ποσό των 9.840,00€ φορολογικού έτους 2018, το ποσό των 1.786,00€ φορολογικού έτους 2019, το ποσό των 217,07€ φορολογικού έτους 2020, το ποσό των 2.709,03€ φορολογικού έτους 2021.

4. Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου η φορολογική αρχή προσδιόρισε αορίστως τις διαφορές επί των δηλωθέντων μισθωμάτων(ενοικίων) χωρίς την μνεία του μισθωμένου ακινήτου και του μισθωτή, ήτοι ποσό των 5.985,00€ κατά το φορολογικό έτος 2018, ποσό των 4.902,00€ κατά το φορολογικό έτος 2019, ποσό των 3.952,00€ κατά το φορολογικό έτος 2020 και ποσό των 1.180,38€ κατά το φορολογικό έτος 2021 ενώ στην έκθεση ελέγχου συμπεριλήφθηκαν διαφορετικά ποσά μισθωμάτων ύψους 6.300,00€ για το φορολογικό έτος 2018, 5.100,00€ για το φορολογικό έτος 2019, 4.160,00€ για το φορολογικό έτος 2020 και 1.242,50€ για το φορολογικό έτος 2021.

Επιπλέον δεν τέθηκε υπόψη του η πληροφορία ή η πηγή άντλησης των πληροφοριών αυτών, ώστε εγκαίρως να προβεί σε τυχόν αντιρρήσεις και σχετικές ανταποδείξεις.

5. Ως προς την επιβολή τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, θα έπρεπε να συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Η φορολογική αρχή μη ορθώς υποστηρίζει ότι οφείλεται τέλος επιτηδεύματος στην εξεταζόμενη υπόθεση με την υποκειμενική παραδοχή ότι θα έπρεπε να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης υποκαταστήματος, δεδομένου ότι η υποχρέωση αυτή προϋποθέτει την έναρξη ανάλογης δραστηριότητας ενώ εν προκειμένω η ανέγερση μιας οικοδομής δεν συνδέεται αμέσως με επαγγελματική δραστηριότητα.

6. Αυθαίρετες παραδοχές και οι υποκειμενικές κρίσεις για τις πωλήσεις ακινήτων κατά τα έτη 2018 και 2020 ως προς την υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Οι δε υπ' αριθ. συμβολαιογραφικές πράξεις μεταβίβασης ακινήτων, έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του Ν. 1587/50 περί ΦΜΑ, ενώ οι δύο πρώτες εξ αυτών έχουν απαλλαγεί από το φόρο αυτό (ΦΜΑ) λόγω αγοράς α' κατοικίας, πληρώνοντας τις προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του Ν. 1078/80.

7. Δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24§3 και άρθρου 24§4 του Ν. 4987/2022 για τα λογιστικά αρχεία (βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά και έγγραφα), που προσκόμισε στη φορολογική αρχή κατόπιν αιτήματός της.

8. Η πράξη επιβολής προστίμου είναι νομικά πλημμελής και ακυρωτέα και τούτο γιατί από τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΔ του Ν. 4174/2013) δεν προβλέπεται η δήλωση έναρξης υποκαταστήματος για ανέγερση οικοδομής επί της οδού για ανέγερση της οικοδομής για την οποία είχε εκδοθεί η υπ' αριθ. ...οικοδομική άδεια) και δεν του κοινοποιήθηκε προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου.

9. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Ο επιβληθείς φόρος είναι εξοντωτικός, η καταβολή του προϋποθέτει την οικονομική εξαφάνιση της ατομικής του επιχείρησης αλλά και όλων των περιουσιακών του στοιχείων.

Ο προσφεύγων αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 ν.5104/2024, ορίζεται ότι: « 5....Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε

ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος καλείται υποχρεωτικά σε ακρόαση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.** 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών**, ο υπόχρεος **πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...].** Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικά [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και

κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 5 ν.5104/2024 και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, της προσφεύγουσας) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: **1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».**

Επειδή, στο άρθρο 76 ν.5104/2024 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 στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 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, στο άρθρο 21 παρ. 1, 2 και 3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. - ν. 4172/2013, Α' 167), ορίζονται τα εξής: «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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. ... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «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 δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.»

Επειδή, στην από Ε2031/26.4.2023 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., για την παροχή διευκρινίσεων όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 σε “φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μεμονωμένες πράξεις ή και συστηματική διενέργεια πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα”, επισημαίνεται ότι: «1. ... 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του αυτού άρθρου, εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, ορίζεται ότι 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 του ΚΦΕ.

3. Επίσης, με την περίπτωση α' της παρ. 33 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως διαμορφώθηκε μετά και την τροποποίησή της με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 5000/2022 (Α' 226), ορίζεται ότι η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2024.

4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος. Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. ...

5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή. Τέτοιες συνθήκες αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ. Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των

πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο.

7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ. Ειδικά για τα ακίνητα, ως αφετηρία υπολογισμού του χρονικού διαστήματος των δύο (2) ετών θεωρείται η ημερομηνία υπογραφής του πρώτου οριστικού συμβολαίου. Ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων. Ομοίως, η πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως μία συναλλαγή. Αντίθετα, ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο, νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων και όχι το πλήθος των ακινήτων. Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις.

8. Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 όπως αυτό προστέθηκε με την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 η πράξη πώλησης από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου 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. Συνεπώς, δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών. Ως προς το χρόνο διακράτησης, διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να έχουν συμπληρωθεί πέντε πλήρη έτη από την ημερομηνία απόκτησης, όπως αυτή προκύπτει από σχετικό έγγραφο (π.χ. νόμιμο παραστατικό, συμβόλαιο κ.λπ.). Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή με τις ως άνω διατάξεις θεσπίστηκαν κριτήρια με βάση τα οποία για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, είτε λόγω του τρόπου κτήσης του περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, οι πράξεις αυτές δεν

λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και αν πραγματοποιήθηκαν σε φορολογικά έτη πριν το 2018.

9. Εάν με την ίδια συναλλαγή πωλούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία, τα υπόψη κριτήρια εξετάζονται για κάθε ένα ξεχωριστά. Εφόσον οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν πληρούνται για κάποιο εξ αυτών, τότε η πώληση του λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ.

10. Αναφορικά με τη μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου, διευκρινίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2019 και μετά (παρ. 18 άρθρου 115 ν. 4549/2018), σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 ως μεμονωμένη πράξη για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΕ. Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2019 και μετά η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.

11. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που φυσικό πρόσωπο εταίρος ή μέτοχος σε κατασκευαστική εταιρεία συμφωνεί να παρέχει οικόπεδό του σε κατασκευαστική εταιρεία στην οποία συμμετέχει, προκειμένου η τελευταία να ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής και ο παρέχων λάβει ως αντάλλαγμα διαμερίσματα, εφόσον τα πουλήσει στο μέλλον, επειδή η πώληση αυτή αποτελεί στην ουσία προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης - πώλησης ακινήτων η οποία θα εκδηλωθεί εξωεταιρικά, θεωρείται ότι ενυπάρχει η πρόθεση για την επίτευξη κέρδους και συνεπώς το τυχόν κέρδος το οποίο θα προκύψει από την μελλοντική πώληση αυτών, θα φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ, ακόμη και αν πωληθεί μόνο το ένα από τα ακίνητα που θα λάβει το φυσικό πρόσωπο ως αντάλλαγμα.

12. Σημειώνεται ότι με το ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ 2018/17.9.2018 έγγραφο διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, επειδή το φυσικό πρόσωπο αποτελεί και τον μοναδικό φορέα της επιχείρησης, συνάγεται ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει τις εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητα του φυσικού προσώπου-εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΕ και όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 (τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος), ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας. Ομοίως, στην περίπτωση κατά την

οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση, η αξία της οικοδομής αυτής, δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 ΚΦΕ για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ, καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινισθεί με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι στις πιο πάνω αναφερόμενες περιπτώσεις αποκτάται εισόδημα της παρ. 1 και όχι της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ και ως εκ τούτου δεν εφαρμόζονται τα κριτήρια του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3. [...] 16. Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, αναγράφεται στους κωδ. 427-428 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1). Το εισόδημα που αποκτάται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 11 και 12 της παρούσας, αναγράφεται στους κωδ. 403-404 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση και χωρίς έναρξη».

Επειδή για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την πώληση του ακινήτου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, σημασία έχει ο σκοπός του κέρδους, ο οποίος συνάγεται σε διάφορα πραγματικά περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της αγοράς και της πώλησης του ακινήτου, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς (ΣΤΕ 4035/1988, ΣΤΕ 630/1985) και η κατά σύστημα αγορά και (μετα)πώληση ακινήτων (ΣΤΕ 2261/2020).

Επειδή σύμφωνα με σχετικές γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ 532, 634/2012), η κρίση περί συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των δικαστηρίων.

Σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών

κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) –πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Οι φορολογούμενοι θα πρέπει να ανταποκριθούν στην κλήση του ελεγκτικού οργάνου για χορήγηση των αναγκαίων πληροφοριακών στοιχείων, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η διακρίβωση της αλήθειας και ο προσδιορισμός του φορολογικού αντικειμένου. Χωρίς τη συνδρομή του, είναι ενδεχόμενη η αποτυχία των ελεγκτικών οργάνων να αποδείξουν τα πραγματικά περιστατικά που είναι κρίσιμα για την υπαγωγή στους εφαρμοστέους κανόνες δικαίου και αυτό θα έχει ως συνέπεια είτε την καταφυγή σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου είτε τον

εσφαλμένο υπολογισμό της φορολογητέας ύλης και άρα την επιβάρυνση του υπόχρεου καθ' υπέρβαση της φοροδοτικής του ικανότητας, κατ' επέκταση, δε , και την ασυμφωνία με τη συνταγματική αρχή του άρθ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

Ειδικότερα, γίνεται δεκτό ότι το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών περιστατικών της φορολογικής ενοχής, καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης, κατά βάση φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων, που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή από φόρο ή τέλος ή πρόστιμο ή περιορίζουν τη φορολογική υποχρέωση το φέρει ο φορολογούμενος (λ.χ. έκπτωση επισφαλών απαιτήσεων από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, πραγματική πλάνη ως λόγος ανάκλησης της φορολογικής δήλωσης κλπ βλ. ΣτΕ 61/2010, 2607/2007 , ΣτΕ 2318/2018 Ολομ), εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει διαφορετικά, τάσσοντας λ.χ. κάποιο τεκμήριο υπέρ της φορολογικής αρχής, οπότε το βάρος απόδειξης κατανέμεται αναλόγως: ο μεν φορολογούμενος φέρει το βάρος ανατροπής του τεκμηρίου, η δε φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της βάσης αυτού. Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι εφόσον η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου, αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

Επειδή, με το άρθρο 28§1 και 2 του Ν.4172/2013ορίζεται ότι: «1 Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις : α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα ή β).... ή γ)..... 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσάυξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, στο άρθρο 10 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18/04/2022, οριζόταν ότι: «1...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. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. 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 Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...».

Επειδή ο προσφεύγων μέχρι την 15/03/2018 ασκούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ» και την «επεξεργασία και συντήρηση φρούτων». Για το χρονικό διάστημα από 15/03/2018 έως 31.12.2021 άσκησε μόνο την δραστηριότητα «επεξεργασίας και συντήρησης φρούτων» και τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπάγονταν στο ΦΠΑ.

(Στις 15/07/2022 υπέβαλε δήλωση επανέναρξης με αντικείμενο «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ»).

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... έγγραφο του Τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογούμενους, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων, προέβη σε αγοραπωλησίες ακινήτων κατά τα φορολογικά έτη 2018,2019,2020 και 2021 που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21§3 του Ν.4172/2013.

Τις πράξεις αυτές (αγορές-πωλήσεις) ο προσφεύγων τις συμπεριέλαβε στον κωδ. 735 «δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων» και κωδ. 781 «χρηματικά ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων» των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων με αρ. καταχ. .. φορολογικού έτους 2018, φορολογικού έτους 2019, ... φορολογικού έτους 2020 και φορολογικού έτους 2021.

Κατά τον διενεργούμενο έλεγχο η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 δεν πραγματοποίησε έσοδα από την δραστηριότητα της επεξεργασίας και συντήρησης φρούτων, παρά μόνο δαπάνες ασφαλιστικών εισφορών ΕΦΚΑ, σύμφωνα με τα βιβλία του και τις καταστάσεις πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ).

Ωστόσο από τις υποβαλλόμενες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), προέκυψε ότι ο προσφεύγων ως ιδιώτης (φυσικό πρόσωπο) πραγματοποίησε έσοδα από πωλήσεις ακινήτων χωρίς να έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών και χωρίς να τηρήσει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) για την δραστηριότητα αυτή. Τα έσοδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν με κάθε διαθέσιμο στοιχείου βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

Προς τούτο η φορολογική αρχή απέστειλε το με αριθμό πρωτ. αίτημα του άρθρου 15 του Ν.5104/2024, στους συμβολαιογράφους, που συνέταξαν τα οικεία συμβόλαια, να θέσουν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των συμβολαίων για τις υπό κρίση αγοραπωλησίες κατά τα έτη 2018,2019,2020 και 2021.

Παράλληλα η φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. .. αίτημα για άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15§3 του Ν.5104/2024 προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος.

Ως προς το καταλογισθέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα από την πώληση ακινήτων άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2018-2021 προέβη στις κάτωθι αγοραπωλησίες ακινήτων που εμπίπτουν στην έννοια της συστηματικής διενέργειας πράξεων του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013 με απώτερο σκοπό την επίτευξη κέρδους, βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή (δηλώσεις Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) και συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019

1. Διαμέρισμα β' ορόφου 104,12 τ.μ. (.....)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2018		74.000,00€	49.742,70€
ΑΓΟΡΑ	2017	8.426,67€		

Ο προσφεύγων στις 22.12.2017 αγόρασε ένα οικόπεδο στην οδό, στο οποίο ανήγειρε οικοδομή αποτελούμενη από κατοικίες στο ισόγειο, 1ο και 2ο όροφο βάσει της με αριθμό άδειας δόμησης.

Το διαμέρισμα του 2ου ορόφου, εμβαδού 104,12 τ.μ., μεταβιβάστηκε ημιτελές στις 21.11.2018 και με την υποχρέωση της παράδοσής του την 30/09/2019 ως αποπερατωμένου. Καθόσον τα ποσά που προέρχονται από πώληση ακινήτων (με οριστικό συμβόλαιο) πριν την αποπεράτωσή τους καταχωρούνται στο έτος που αυτό καθίσταται δεδουλευμένο δηλαδή στο έτος ολοκλήρωσης και παράδοσης του ακινήτου (ΠΟΛ 1043/2017) η φορολογική αρχή υπολόγισε το κέρδος από την πώληση του συγκεκριμένου διαμερίσματος στο φορολογικό έτος 2019 (έτος αποπεράτωσης).

Σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν.4172/2013 οι επιχειρήσεις ανέγερσης και πώλησης οικοδομών εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα όταν η οικοδομική άδεια έχει εκδοθεί από

01/01/2006 και μετά. Ως εκ τούτου για το κρινόμενο διαμέρισμα η φορολογική αρχή συνυπολόγισε την δαπάνη αγοράς του οικοπέδου καθώς και τα αναγραφόμενα στο συμβόλαιο αγοράς έξοδα, αναλογικά με το ποσοστό συμμετοχής του διαμερίσματος στο οικόπεδο, κάνοντας αποδεκτές δαπάνες συνολικού ύψους 75.804,06€, (σελ. 128-139 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), βάσει στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, μη αποδεχόμενη αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, όπως από την εταιρία «... (σελ. 138 έκθεσης) που δεν μπορούσαν να συνδεθούν με το ως άνω ακίνητο αφού από αυτές δεν προέκυπταν ούτε τα στοιχεία του προσφεύγοντος ούτε το ακίνητο που αφορούσαν:

	Συνολική αξία σε €	Ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο	Αξία δαπάνης που αναλογεί στο διαμέρισμα σε €
Τμήμα αγοράς οικοπέδου	25.000,00	32,00%	8.000,00
Συμβολαιογραφικά έξοδα	560,84	32,00%	179,47
Φ.Μ.Α.	772,53	32,00%	247,21
Σύνολο δαπανών οικοδομικών εργασιών	49.470,69	32,00%	15.830,62
Σύνολο δαπάνης	75.804,06	32,00%	24.257,30

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 49.742,70€ (Τμήμα πώλησης διαμερίσματος 74.000,00€ μείον δαπάνες 24.257,30€)

2. Διαμέρισμα μεσοπατώματος 62,33 τ.μ. (.....)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2019	...		41.250,00€	32.890,63€
ΑΓΟΡΑ	2018	...	7.977,54€		

Ο προσφεύγων αγόρασε το κρινόμενο διαμέρισμα στις 22-11-2018 το οποίο μεταπώλησε στις 18-07-2019.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους η φορολογική αρχή συνυπολόγισε στο κόστος επιπλέον δαπάνες που βαρύνουν το ακίνητο ύψους 381,83€ (σελ. 128-139) οι οποίες τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, μη αποδεχόμενη αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, όπως από την εταιρία «... που δεν μπορούσαν να συνδεθούν με το ως άνω ακίνητο, αφού από αυτές δεν προέκυπταν ούτε τα στοιχεία του προσφεύγοντος αλλά ούτε και το ακίνητο που αφορούσαν:

	Συνολική αξία σε €
Τμήμα αγοράς διαμερίσματος	7.000,00
Συμβολαιογραφικά έξοδα	428,53

Φ.Μ.Α.	549,01
Λοιπές δαπάνες	381,83
Σύνολο	8.359,37

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 32.890,63€ (Τμήμα πώλησης διαμερίσματος 41.250,00€ μείον δαπάνες 8.359,37€)

3. Διαμέρισμα ισογείου 85,50 τ.μ. (...)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΖΗΜΙΑ
ΠΩΛΗΣΗ	2019	..		24.000,00€	-447,96€
ΑΓΟΡΑ	2019	..	24.257,08€		

Ο προσφεύγων αγόρασε το διαμέρισμα στις 06.09.2019 και το μεταπώλησε στις 04-10-2019. Για τον προσδιορισμό του κέρδους η φορολογική αρχή συνυπολόγισε στο κόστος επιπλέον δαπάνες που βαρύνουν το ακίνητο ύψους 190,88€ (σελ. 128-139) οι οποίες τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, μη αποδεχόμενη αποδείξεις λιανικών συναλλαγών όπως από την εταιρία «... που δεν μπορούσαν να συνδεθούν με το ως άνω ακίνητο αφού από αυτές δεν προέκυπταν ούτε τα στοιχεία του προσφεύγοντος αλλά ούτε το ακίνητο που αφορούσαν:

	Συνολική αξία σε €
Τμήμα αγοράς διαμερίσματος	23.000,00
Συμβολαιογραφικά έξοδα	459,86
Φ.Μ.Α.	797,22
Λοιπές δαπάνες	190,88
Σύνολο	24.447,96

Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα : -447,96€ (Τμήμα πώλησης διαμερίσματος 24.000,00€ μείον δαπάνες 24.447,96€)

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Πωλήσεις ακινήτων ΕΤΟΥΣ 2019	Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα σε €
Διαμέρισμα 2ου ορόφου 104,12 τ.μ κειμένου στην	49.742,70
Διαμέρισμα μεσοπατώματος 62,33 τ.μ. κειμένου στην ...	32.890,63
Διαμέρισμα ισογείου κειμένου στην ...	-447,96
Μείον δαπάνη ΕΦΚΑ	1.842,61
Σύνολο	80.342,76

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020-31/12/2020

1. Διαμέρισμα 1ου ορόφου 72,19 τ.μ. (.....)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
-------------------	------------------	--------------------	---------------	----------------	--------

ΠΩΛΗΣΗ	2020	...		22.000,00€	38,89€
ΑΓΟΡΑ	2019	...	21.631,02€		

Ο προσφεύγων αγόρασε το διαμέρισμα στις 22-10-2019 και το μεταπώλησε στις 06-10-2020.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους η φορολογική αρχή συνυπολόγισε στο κόστος επιπλέον δαπάνες που βαρύνουν το ακίνητο ύψους 330,09€ (σελ. 128-139 έκθεσης) οι οποίες τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, ως εξής:

	Συνολική αξία σε €
Τμήμα αγοράς διαμερίσματος	20.547,47
Συμβολαιογραφικά έξοδα	429,89
Φ.Μ.Α.	653,66
Λοιπές δαπάνες	330,09
Σύνολο	21.961,11

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 38,89€ (Τμήμα πώλησης διαμερίσματος 22.000,00€ μείον δαπάνες 21.961,11€)

2. Διαμέρισμα υπερυψωμένου ισόγειου ορόφου 104,11 τ.μ. (....)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2020	...		85.000,00€	60.742,70€
ΑΓΟΡΑ	2017	...	8.426,67€		

Ο προσφεύγων στις 22.12.2017 αγόρασε ένα οικόπεδο στην οδό ... στο οποίο ανήγειρε οικοδομή βάσει της με αριθμό άδειας δόμησης αποτελούμενη από ισόγειο, 1ο και 2ο όροφο. Στις 03.08.2020 μεταβίβασε το διαμέρισμα του ισόγειου, εμβαδού 104,11 τ.μ. αποπερατωμένο.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους η φορολογική αρχή συνυπολόγισε στο κόστος επιπλέον δαπάνες (κατά το ποσοστό 32,00% συμμετοχής του διαμερίσματος στο οικόπεδο) ποσού 15.830,62€ (σελ. 128-139 έκθεσης), οι οποίες τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, ως εξής:

	Συνολική αξία σε €	Ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο	Αξία δαπάνης που αναλογεί στο διαμέρισμα σε €
Τμήμα αγοράς οικοπέδου	25.000,00	32,00%	8.000,00
Συμβολαιογραφικά έξοδα	560,84	32,00%	179,47
Φ.Μ.Α.	772,53	32,00%	247,21
Σύνολο δαπανών οικοδομικών εργασιών	49.470,69	32,00%	15.830,62*
Σύνολο δαπάνης	75.804,06		24.257,30

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 60.742,70€ (Τμήμα πώλησης διαμερίσματος 85.000,00€ μείον δαπάνες 24.257,30€)

3. Διαμέρισμα 1ου ορόφου 104,12 τ.μ. (....)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2020	...		41.497,01€	17.239,71€
ΑΓΟΡΑ	2017	..	8.426,67€		

Ο προσφεύγων στις 22.12.2017 αγόρασε ένα οικόπεδο στην οδό ..., στο οποίο ανήγειρε οικοδομή βάσει της με αριθμό άδειας δόμησης αποτελούμενη από ισόγειο, 1ο και 2ο όροφο. Στις 11.02.2020 μεταβίβασε διαμέρισμα του 1^{ου} ορόφου εμβαδού 104,12 τ.μ. αποπερατωμένο με τιμή πώλησης 15.000,00€ και με αντικειμενική αξία 41.497,01€.

Επειδή το διαμέρισμα του υπερυψωμένου ισογείου από την ίδια οικοδομή, μικτού εμβαδού 104,11 τ.μ., πωλήθηκε την ίδια χρονιά, ήτοι στις 03.08.2020 με τιμή πώλησης 85.000,00€, και με αντικειμενική αξία 37.428,10€ (χαμηλότερη του κρινόμενου διαμερίσματος).

Το διαμέρισμα του 2ου ορόφου από την ίδια οικοδομή, εμβαδού 104,12 τ.μ., πωλήθηκε στις 21.11.2018 με τιμή πώλησης 74.000,00€ και με αντικειμενική αξία είναι 32.624,10€ (χαμηλότερη του κρινόμενου διαμερίσματος).

Με βάση τις ανωτέρω ομοειδείς πωλήσεις των διαμερισμάτων, προσδιορίστηκε το τμήμα πώλησης του κρινόμενου διαμερίσματος για λόγους χρηστής διοίκησης στο ύψος της αντικειμενικής αξίας, ήτοι 41.497,01€ (ως αναγράφεται στο ... συμβόλαιο πώλησης).

Για τον προσδιορισμό του κέρδους η φορολογική αρχή συνυπολόγισε στο κόστος επιπλέον δαπάνες (κατά το ποσοστό συμμετοχής 32,00% του διαμερίσματος στο οικόπεδο) ύψους 15.830,62€ (σελ. 128-139 έκθεσης) οι οποίες τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, ως εξής:

	Συνολική αξία σε €	Ποσοστό συμμετοχής στο οικόπεδο	Αξία δαπάνης που αναλογεί στο διαμέρισμα σε €
Τμήμα αγοράς οικοπέδου	25.000,00	32,00%	8.000,00
Συμβολαιογραφικά έξοδα	560,84	32,00%	179,47
Φ.Μ.Α.	772,53	32,00%	247,21
Σύνολο δαπανών οικοδομικών εργασιών	49.470,69	32,00%	15.830,62
Σύνολο δαπάνης	75.804,06		24.257,30

Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα: 17.239,71€ (Τμήμα πώλησης διαμερίσματος 41.497,01€ μείον δαπάνες 24.257,30€)

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Πωλήσεις ακινήτων ΕΤΟΥΣ 2020	Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα σε €
Διαμέρισμα 1ου ορόφου 72,19 τ.μ κειμένου ...	38,89
Διαμέρισμα υπερ. Ισογείου 104,11 τ.μ. κειμένου στην ...	60.742,70
Διαμέρισμα 1ου ορόφου 104,12τ.μ κειμένου στην ..	17.239,71
Σύνολο	78.021,30

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2021-31/12/2021

1. Διαμέρισμα 1ου ορόφου 160,62 τ.μ. (...)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2021	...		110.000,00	73.425,29
ΑΓΟΡΑ	2021	...	36.574,71		

2. Διαμέρισμα 2ου ορόφου 100,52 τ.μ. (...)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2021	..		90.000,00	66.934,86
ΑΓΟΡΑ	2021	..	23.065,14		

3. Διαμέρισμα 2ου ορόφου 60,26 τ.μ. (...)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2021	...		22.000,00	8.380,59
ΑΓΟΡΑ	2021	..	13.619,41		

4. Ισόγειο κατάστημα μικτού 127,51 (...)

ΑΙΤΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΕΤΟΣ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΤΙΜΗΜΑ ΑΓΟΡΑΣ	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΚΑΘΕ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΕΡΔΟΣ
ΠΩΛΗΣΗ	2021	...		72.274,33	36.029,12
ΑΓΟΡΑ	2021	..	36.245,21		

Στις 12.02.2021 ο προσφεύγων αγόρασε ένα οικόπεδο εμβαδού 506,60 τ.μ. στην συμβολή των οδών ... με υφιστάμενη τριώροφη οικοδομή επ' αυτού, αποτελούμενη από ισόγειο κατάστημα

εμβαδού 127,51 τ.μ., διαμέρισμα εμβαδού 160,62 τ.μ. 1ου ορόφου και δύο διαμερίσματα στον 2ο όροφο εμβαδού 100,52 και τ.μ 60,26 τ.μ, με τίμημα 100.000,00€.

Στις 11.05.2021 μεταβίβασε το διαμέρισμα του 1ου ορόφου εμβαδού 160,62 τ.μ. με τίμημα πώλησης 110.000,00€, στις 27.09.2021 το διαμέρισμα 2ου ορόφου εμβαδού 100,52 τ.μ με τίμημα πώλησης 90.000,00€, στις 18.11.2021 το διαμέρισμα 2ου ορόφου εμβαδού 60,26 τ.μ. με τίμημα πώλησης 22.000,00€ και στις 23-06-2021 το ισόγειο κατάστημα εμβαδού 127,51 τ.μ. με αποθήκη στο υπόγειο 24,47 τ.μ. και δικαίωμα μελλοντικής δόμησης 1% με τίμημα πώλησης 20.000,00€.

Για τον προσδιορισμό του κέρδους από την πώληση της ανωτέρω οικοδομής, η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της δαπάνες που βαρύνουν την οικοδομή ύψους 117.120,12€ (σελ. 128-139 έκθεσης) από τις συνολικές δαπάνες ύψους 147.182,20€, που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ως εξής:

	Συνολική αξία σε €
Τίμημα αγοράς οικοδομής	100.000,00
Συμβολαιογραφικά έξοδα	2879,89
Φ.Μ.Α.	6954,08
Λοιπές δαπάνες	7.286,15
Σύνολο	117.120,12

Η φορολογική αρχή έκρινε ότι το ως άνω ισόγειο κατάστημα, αν ήθελε θεωρηθεί ότι πωλήθηκε έναντι τιμήματος 20.000,00€ (με αντικειμενική αξία, βάσει του συμβολαίου πώλησης υπ'αρ. ... ύψους 72.274,33€), αφαιρούμενων των δαπανών που αναλογούσαν σε αυτό, θα προέκυπτε για τον προσφεύγοντα ζημία (από την εν λόγω πώληση) ύψους -16.245,21€, γεγονός που δεν συνάδει με την κοινή συναλλακτική πρακτική.

Επειδή διαμέρισμα β' ορόφου της ίδιας οικοδομής εμβαδού 60,26 τ.μ. με αντικειμενική αξία 22.621,46€ μεταβιβάστηκε έναντι τιμήματος 22.000,00€ (χωρίς ιδιαίτερη απόκλιση από την αντικειμενική αξία).

Επειδή διαμέρισμα α' ορόφου της ίδιας οικοδομής εμβαδού 160,62 τ.μ. με αντικειμενική αξία 55.430,33 € μεταβιβάστηκε έναντι τιμήματος 110.000,00€ (σχεδόν στη διπλάσια αξία της αντικειμενικής).

Επειδή, όπως επισημαίνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, σύμφωνα με την κοινή συναλλακτική πείρα τα καταστήματα έχουν μεγαλύτερη εμπορική αξία από τα διαμερίσματα.

Επειδή από αναζήτηση που έγινε από την φορολογική αρχή σε πλατφόρμες πώλησης ακινήτων διαπιστώθηκε ότι παρόμοιο ισόγειο κατάστημα 107 τ.μ. στην .. πωλήθηκε κατά το χρόνο διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου έναντι 115.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ...έλαβε υπόψη της ως τίμημα πώλησης του εν λόγω καταστήματος πλέον των παρακολουθημάτων, για λόγους χρηστής διοίκησης, την αντικειμενική αξία ύψους 72.274,33€.

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2021

Περιγραφή	Συμβόλαιο Πώλησης	Τίμημα πώλησης σε €
Διαμέρισμα 1ου ορόφου 160,62 τ.μ.	...	110.000,00
Διαμέρισμα 2ου ορόφου 100,52 τ.μ	...	90.000,00
Διαμέρισμα 2ου ορόφου 60,26 τ.μ.	..	22.000,00
Ισόγειο κατάστημα 127,51 τ.μ. με αποθήκη στο υπόγειο 24,47 τ.μ. και δικαίωμα μελλοντικής δόμησης 1%	72.274,33
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων		294.274,33
Μείον δαπάνες που αναλογούν στο ακίνητο		117.120,12
Μείον δαπάνη ΕΦΚΑ		2.637,03
Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα		174.517,18

Επειδή ο προσφεύγων με το από 10.02.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία, ήτοι, (58) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών από την εταιρία «.... που αφορούν οικοδομικές δαπάνες, ήτοι: 1)17/5/2018 -0005428 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 600,00€, 2) 28/6/2018 -0006003 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 600,00€, 3) 31/7/2018 -0006550 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 500,00€, 4) 13/7/2018 0006255 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 635,00€,5) 07/08/2018 0006692 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 450,00€, 6) 19/09/2018 0007482 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 500,00€, 7) 09/10/2018 0008114 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 390,00€, 8) 16/05/2018 0005405 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00€, 9) 28/06/2018 0006011 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00€, 10) 04/07/2018 0006097 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 475,00€, 11) 11/07/2018 0006195 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 570,00€, 12) 25/10/2018 0008543 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 850,00€, 13) 08/04/2019 0010457 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 300,00€, 14) 22/04/2019 0010699 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 1.000,00€, 15) 17/05/2019 0011027 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 430,00, 16) 31/05/2019 0011234 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 400,00€, 17) 05/06/2019 011292 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 640,00€, 18) 14/06/2019

0011394 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 480,00€, 19) 29/06/2019 0011519 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 420,00€, 20) 18/07/2019 0011713 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 410,00€, 21) 30/07/2019 0011844 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00€, 22) 01/08/2019 0011866 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 700,00€, 23) 27/08/2019 0012075 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 480,00€, 24) 09/09/2019 0012213 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 350,00€, 25) 13/09/2019 0012270 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 700,00€, 26) 02/10/2019 0012586 ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 200,00€, 27) 02/10/2019 0012587 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 230,00€, 28) 10/10/2019 0012721 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 710,00€, 29) 22/05/2020 0014168 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 120,00€, 30) 22/05/2020 0014133 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 270,00€, 31) 28/05/2020 0014295 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 300,00€, 32) 25/05/2020 0014224 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 140,00€, 33) 28/05/2020 0014318 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 250,00€, 34) 26/06/2020 0014820 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 1.400,00, 35) 29/06/2020 0014839 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 600,00€, 36) 15/07/2020 0015121 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 300,00€, 37) 30/06/2020 0014858 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 530,00€, 38) 11/07/2020 0015068 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00, 39) 05/08/2020 0015438 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 410,00€, 40) 06/08/2020 0015445 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00, 41) 28/08/2020 0015708 ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 840,00€, 42) 28/08/2020 0015727 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 380,00€, 43) 15/09/2020 0016092 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 290,00€, 44) 25/09/2020 0016321 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 160,00€, 45) 16/10/2020 0016861 ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 335,00€, 46) 23/10/2020 0017043 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 520,00€, 47) 31/10/2020 0017224 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 400,00€, 48) 12/04/2021 0018425 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 320,00€, 49) 28/05/2021 0019385 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 880,00€, 50) 16/06/2021 0019714 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 450,00€, 51) 28/06/2021 0019806 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 535,00, 52) 29/07/2021 0020271 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00€, 53) 23/07/2021 0020201 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 665,00€, 54) 31/08/2021 0020882 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ ΥΔΡΑΥΛΙΚΑ συνολικής αξίας 369,99€, 54) 55 31/08/2021 0020888 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 620,00€, 56) 17/09/2021 0021919 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00€, 57) 28/09/2021 0022559 για ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ συνολικής αξίας 500,00€ και 58) 30/09/2021 0022723 για ΠΛΑΚΑΚΙΑ συνολικής αξίας 500,00€.

Ωστόσο από τις ως άνω αποδείξεις λιανικής δεν προκύπτουν τα στοιχεία του προσφεύγοντος αλλά ούτε και το ακίνητο που αφορούν και ως εκ τούτου δεν μπορούν να αξιολογηθούν.

Εξάλλου όμοιες αποδείξεις από την «... ο προσφεύγων προσκόμισε και στο στάδιο του ελέγχου και ορθώς από τη φορολογική αρχή για τους ίδιους λόγους δεν έγιναν αποδεκτές.

Επειδή η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι ανωτέρω αγοραπωλησίες πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την επίτευξη κέρδους, ήτοι ότι συνιστούν επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, το βάρος απόδειξης, για την ύπαρξη του σκοπού της επίτευξης κέρδους από τον προσφεύγοντα από τις συναλλαγές αυτές, πράγματι το φέρει, η φορολογική αρχή, η οποία στην προκειμένη περίπτωση απέδειξε τη «συστηματική διενέργεια πράξεων», επίτευξης κέρδους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τη διακρίβωση της πρόθεσης του προσφεύγοντος (επίτευξη κέρδους ή την αύξηση κεφαλαίου του) ως προς την πώληση των εν λόγω ακινήτων του, η φορολογική αρχή στηρίχθηκε στα εξής κρίσιμα στοιχεία: α) το χρονικό διάστημα μεταξύ της αγοράς και της πώλησης εκάστου ακινήτου (διάστημα δύο (2) ετών) και τα εν γένει παρόμοια χαρακτηριστικά μεταξύ των αγοραπωλησιών, β) τη διαφορά μεταξύ του τιμήματος αγοράς και πώλησης εκάστου ακινήτου, που συνεπαγόταν σημαντικό κέρδος για τον προσφεύγοντα, γ) το ότι δεν αποδεικνυόταν με κάποιον τρόπο η ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων από τον προσφεύγοντα. Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή πως ο σκοπός του προσφεύγοντος ήταν κερδοσκοπικός.

Επειδή, η φορολογική αρχή έκανε μερικώς αποδεκτές τις δαπάνες που επικαλέστηκε ο προσφεύγων, προσκομίζοντας τα σχετικά φορολογικά στοιχεία και τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν με λογιστικό τρόπο κατά τα οριζόμενα του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013.

Επειδή, κατά συνέπεια, βάσει του ν. 4172/2013 και της Ε 2031/26-04-2023, το κέρδος που προέκυψε από την αγοραπωλησία των επίμαχων ακινήτων, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013 ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: 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, με το άρθρο 39 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: « 4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων.

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.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565,

δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015)».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από

αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς....». Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων».

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ. ... αίτημα για άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15§3 του Ν.5104/2024 προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος.

Από τον διενεργούμενο έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018-2021, (σελ. 23-33 της οικείας έκθεσης ελέγχου) διαπιστώθηκαν αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις, ύψους 9.840,00€ στο φορολογικό έτος 2018, ύψους 1.786,00€ στο φορολογικό έτος 2019, ύψους 217,07€ στο φορολογικό έτος 2020 και ύψους 2.709,93€ στο φορολογικό έτος 2021 οι οποίες κρίθηκαν ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων τόσο στο στάδιο του ελέγχου όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των εν λόγω ποσών. Ως εκ

τούτου, ορθώς από τη φορολογική αρχή οι υπό κρίση πιστώσεις φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 βάσει του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 39 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.[..]

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου...»

Επειδή, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και του εντύπου Ε2 η φορολογική αρχή διαπίστωσε απόκρυψη εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΜΙΣΘΩΜΑ σε €	ΜΙΣΘΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ σε €
Ισόγεια οικία 70 τ.μ.	840,00	2.740,00	1.900,00
Ισόγεια επαγγελματική στέγη 58 τ.μ στην οδό	2.640,00	2.640,00	0,00
Οικία 2ου ορόφου στην οδό	400,00	2.100,00	1.700,00
Οικία 3ου ορόφου στην	0,00	2.700,00	2.700,00
Σύνολο		3.880,00	10.180,00	6300,00
Μείον 5% δαπάνες				315,00
ΣΥΝΟΛΟ				5.985,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΝΟΙΚΙΑΣΤΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΜΙΣΘΩΜΑ σε €	ΜΙΣΘΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ σε €
Ισόγεια οικία 70 τ.μ. στην οδό	840,00	3.300,00	2.460,00
Ισόγεια επαγγελματική στέγη 58 τ.μ στην οδό	2.640,00	2.640,00	0,00
Οικία 3ου ορόφου στην οδό	0,00	2.700,00	2.700,00
Σύνολο		3.480,00	8.640,00	5.160,00
Μείον 5% δαπάνες				258,00
ΣΥΝΟΛΟ				4902,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΝΟΙΚΙΑΣΤ ΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΜΙΣΘΩΜΑ σε €	ΜΙΣΘΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ σε €
Ισόγεια οικία 70 τ.μ. στην οδό	840,00	2.350,00	1.510,00
Ισόγεια επαγγελματική στέγη 58 τ.μ στην οδό	2.640,00	2.640,00	0,00
Οικία 3ου ορόφου στην οδό	50,00	2.700,00	2.650,00
Σύνολο		3.530,00	7.690,00	4.160,00
Μείον 5% δαπάνες				208,00
ΣΥΝΟΛΟ				3.952,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΝΟΙΚΙΑΣΤ ΗΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΜΙΣΘΩΜΑ σε €	ΜΙΣΘΩΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ σε €
Ισόγεια οικία 70 τ.μ. στην οδό	840,00	840,00	0,00
Ισόγεια επαγγελματική στέγη 58 τ.μ στην οδό	446,60	446,60	0,00
Οικία 3ου ορόφου στην οδό	286,50	286,50	0,00
Οικία 3ου ορόφου στην οδό	1.567,50	1.750,00	182,50
Επαγγελματική στέγη στην οδό	0,00	1.060,00	1.060,00
Ισόγεια επαγγελματική στέγη 58 τ.μ στην οδό	997,00	997,00	0,00
Σύνολο		4.137,60	5.380,10	1.242,50
Μείον 5% δαπάνες				62,12
Σύνολο				1.180,38

Επειδή, στα ακίνητα αναγνωρίζεται έκπτωση άνευ δικαιολογητικών για ετήσιες δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες. Όσα ακίνητα αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτών έχουν μείωση 5% επί του ακαθάριστου εισοδήματος που θα φορολογηθεί.(άρθρο 39 παρ.3 του ν.4172/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ. ...09.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 33 του Ν.5104/2024 με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος με αριθμούς καταχώρισης: ../04.09.2018 φορ. έτους 2018, ../04.09.2024 φορ. έτους 2019, ../04.09.2024 φορ. έτους 2020 και ../04.09.2024 φορ. έτους 2021 καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. με αριθμούς καταχώρισης: ../04.09.2024 της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ../ 04.09.2024 της φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, ../04.09.2024 της φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 και ../04.09.2024 της φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 προκειμένου να υποβάλει τις απόψεις του εντός της οριζόμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων, υπέβαλε στις 30.09.2024, το με αρ. πρωτ. ..υπόμνημα απόψεων και στις 21.10.2024 συμπληρωματικές απόψεις με συνημμένα

δικαιολογητικά με το με αριθμό πρωτ. .. υπόμνημά του. Οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί των υπομνημάτων του προσφεύγοντος εξετάσθηκαν από τη φορολογική αρχή και τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου δεν διαφοροποιήθηκαν ως προς τα καταλογισθέντα ποσά ενοικίου, όπως αποτυπώνεται στο πόρισμα της από 29.10.2024 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..... με φορολογητέα έσοδα μισθωμάτων (ενοίκια) ύψους 5.985,00€ για το φορολογικό έτος 2018, 4902,00€ για το φορολογικό έτος 2019, 3.952,00€ για το φορολογικό έτος 2020 και 1.180,38€ για το φορολογικό έτος 2021

Από τα ανωτέρω δεν διαπιστώνεται καμία παράβαση ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσης των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών 2018,2019,2020 και 2021 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 31 του Ν.3986/2011 ορίζεται ότι: «Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) ... β) ... γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως. δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως. Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημέρες, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος, οι εγκαταστάσεις τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979 (Α΄ 10), που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3874/2010 (Α΄ 151), όπως ισχύει. 2. Σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 29.10.2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ, ο προσφεύγων ανήγειρε οικοδομή με την με αριθμό άδεια οικοδομής στην οδό, για την οποία είχε την υποχρέωση να κάνει έναρξη υποκαταστήματος έως και την 03/08/2020 που πουλήθηκε και το τελευταίο διαμέρισμα της οικοδομής (αρ.συμβολαίου ...).

Ως εκ τούτου για το ανωτέρω υποκατάστημα υπάρχει υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος, ποσού 600,00 € για το έτη 2018 και 2019 και για το έτος 2020 600,00€ x 7/12 (ήτοι μέχρι το μήνα Ιούλιο). Για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 γίνεται ρητή αναφορά στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και δεν τίθεται ζήτημα σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης τέλους επιτηδεύματος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση».

Επειδή, με το άρθρο 16 παρ. 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α΄ του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 περίπτωση γ΄ του άρθρου 7, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

β) σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης,

γ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου,

δ) πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

ε) υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου».

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται:...ε) Για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται το τίμημα που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο υποκείμενος από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένο με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται με τις πράξεις αυτές».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1054/2006: «Άρθρο 1. 1. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ στην οποία κατατίθεται, κατά τα οριζόμενα στην απόφαση 1031379/178/35/0014/ΠΟΛ.1053/27.3.2006, η ειδική δήλωση ΦΠΑ της περ. γ' της παρ. 4 του Αρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ των υποκείμενων στο φόρο που ενεργούν πράξεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του Αρθρου 6 του ίδιου Κώδικα, ελέγχει άμεσα με την καταχώρηση της τη δήλωση αυτή ως προς το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου ή, εφόσον αυτό είναι δυσχερές, το αργότερο εντός πέντε (5) εργάσιμων για τις ΔΟΥ ημερών από την καταχώρηση. Ειδικότερα, ελέγχεται αν το δηλούμενο από τον υποκείμενο στο φόρο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου υπολείπεται της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού κόστους του ίδιου ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που έχει αποπερατωθεί ή προϋπολογιστικού κόστους του εν λόγω ακινήτου αν πρόκειται για ακίνητο οικοδομής που δεν έχει αποπερατωθεί.

2. Για δηλώσεις της προηγούμενης παραγράφου για τις οποίες από τον έλεγχο κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή διαπιστώνεται ότι το δηλούμενο τίμημα του μεταβιβαζόμενου ακινήτου είναι ίσο ή μεγαλύτερο της μεγαλύτερης αξίας μεταξύ της αξίας αυτού που λαμβάνεται υπόψη στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και του δηλούμενου απολογιστικού ή προϋπολογιστικού κόστους, κατά περίπτωση, καταβάλλεται, εφάπαξ, με την ολοκλήρωση του ελέγχου, ο αναλογών στο δηλούμενο τίμημα φόρος, αφού συμψηφιστεί ο βάσει δήλωσης

οικείος φόρος εισροών κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 περ.γ εδαφ. i) του Άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, με την έκδοση σχετικού διπλότυπου είσπραξης. Με την ως άνω καταβολή η καταχωρηθείσα δήλωση θεωρείται πλέον παραληφθείσα, εφαρμοζόμενων περαιτέρω των οριζόμενων στην παρ. 3 του Αρθρου 2 της απόφασης 1031379/178/ 35/0014/ΠΟΛ.1053/27.3.2006, καθώς και περαιωθείσα ως ειλικρινής ως προς την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου, με την προϋπόθεση ότι τα δηλωθέντα στοιχεία και εν γένει χαρακτηριστικά αυτού είναι ειλικρινή και με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του Αρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ ως προς το φόρο εισροών και το πραγματικό κόστος του ακινήτου».

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 3 του Ν. 1521/1950 ορίζεται ότι: «3. Σε περίπτωση που το τίμημα, σε μεταβιβαστικό συμβόλαιο, ή το εκπλειστηρίασμα, σε αναγκαστικό ή εκούσιο πλειστηριασμό, είναι μεγαλύτερο από την αντικειμενική αξία, ο φόρος επιβάλλεται στη μεγαλύτερη αξία.»

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ... λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από: -την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, -τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.....»

Από τη φορολογική αρχή τα έσοδα από των πώληση των κάτωθι ακινήτων κρίθηκαν ότι υπάγονται σε ΦΠΑ με συντελεστή 24% βάσει άρθρου 6 του Ν.2859/2000 και σύμφωνα με το άρθρο 16§3 του Ν.2859/2000 ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο υπογραφής του οριστικού συμβολαίου.

Επιπλέον, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 19 παρ.2 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1054/2006 ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ τιμήματος και αντικειμενικής αξίας ακινήτου».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.1078/1980 ορίζεται ότι: «Απαλλαγή εκ του φόρου μεταβίβασης της πρώτης κατοικίας - 1. Συμβάσεις αγοράς εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα κατοικίας ή οικοπέδου από έγγαμο ή ενήλικο άγαμο απαλλάσσονται από το φόρο μεταβίβασης, εφόσον ο αγοραστής ή ο σύζυγος ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχει

δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή σε ιδανικό μερίδιο αυτής που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου στο οποίο αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές του ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των τριών χιλιάδων (3.000) κατοίκων. Για την έννοια του οικοπέδου έχουν εφαρμογή οι σχετικές πολεοδομικές διατάξεις [...].

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων με την με αριθμό οικοδομική άδεια ανήγειρε οικοδομή αποτελούμενη από διαμερίσματα (στο ισόγειο, 1ο όροφο και 2ο όροφο) στην, που μεταβίβασε κατά τα έτη 2018 και 2020 ως κάτωθι:

Ακίνητα	Συμβόλαιο μεταβίβασης διαμερισμάτων	Περίοδος Φ.Π.Α.	Φορολογητέες εκροές σε €	Φ.Π.Α (24%) σε €
Διαμέρισμα 2ου ορόφου 104,12 τ.μ.	4ο τρίμηνο 2018	74.000,00	17.760,00
Διαμέρισμα 1ου ορόφου 104,12 τ.μ	..	1ο τρίμηνο 2020	41.497,01	9.959,28
Διαμέρισμα υπερυψωμένου ισογείου ορόφου 104,11 τ.μ.	...	3ο τρίμηνο 2020	85.000,00	20.400,00

1. Ως φορολογητέα αξία για το διαμέρισμα **2ου ορόφου 104,12 τ.μ.** λήφθηκε υπόψη η μεγαλύτερη μεταξύ τιμήματος 74.000,00€ και αντικειμενικής αξίας 32.624,10€. Προς τούτο η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές του δ' τριμήνου του 2018 την αξία των 74.000,00€ με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού 17.760,00€ (74.000,00€ * 24%).

Ωστόσο, από το με αρ. συμβόλαιο ... της συμβολαιογράφου .., ... (φύλλο 12^ο) προκύπτει ότι πρόκειται για απόκτηση α' κατοικίας από τον αγοραστή η οποία κρίθηκε αφορολόγητη μέχρι του ποσού των 73.659,60€ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1078/80 (Φ.Μ.Α.). Ως εκ τούτου απαλλάσσεται από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 παρ.λα' περ.β' του ν.2859/2000 και ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος **κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.**

2. Ως φορολογητέα αξία για το διαμέρισμα **1ου ορόφου 104,12 τ.μ.** λήφθηκε υπόψη η μεγαλύτερη μεταξύ τιμήματος 15.000,00€ και αντικειμενικής **41.497,01€.**

Από το με αρ. ... συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ... για τη μεταβίβαση του διαμερίσματος **1ου ορόφου 104,12 τ.μ.** δεν προκύπτει απαλλαγή α' κατοικίας σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1078/80 (Φ.Μ.Α.) και ως εκ τούτου η εν λόγω μεταβίβαση υπάγεται σε ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές του γ' τριμήνου του 2020 την αξία των 41.497,01€ και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 24% ποσού 9.959,28€(41.497,01€ * 24%) και ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

3. Ως φορολογητέα αξία για το διαμέρισμα υπερυψωμένου ισογείου ορόφου 104,11 τ.μ. λήφθηκε υπόψη η μεγαλύτερη μεταξύ τιμήματος 85.000,00€ και αντικειμενικής αξίας 37.428,10€. Προς τούτο η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές του γ' τριμήνου του 2020 την αξία των 85.000,00€ με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 24% 20.400€(85.000,00€ * 24%).

Ωστόσο από το με αρ. .. συμβόλαιο της συμβολαιογράφου ... (φύλλο 10^ο) προκύπτει ότι πρόκειται για απόκτηση ά κατοικίας από τον αγοραστή η οποία κρίθηκε αφορολόγητη μέχρι του ποσού των 85.000,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.1078/80 (Φ.Μ.Α.). Ως εκ τούτου απαλλάσσεται από τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 παρ. λα περ.β' του ν.2859/2000 και ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Παράλληλα η φορολογική αρχή αναγνώρισε και συνυπολόγισε για το φορολογικό έτος 2018 ως φόρο εισροών Φ.Π.Α. ποσού 5.432,65€ κατασκευαστικών δαπανών ύψους 22.794,84€ που αφορούσαν την «ΠΛΗΡΩΜΗ ΣΥΝΔΕΣΗΣ ΜΕ ΔΙΚΤΥΟ ΥΔΡΕΥΣΗΣ ΜΕΛΕΤΗ - ΣΥΝΤΑΞΗ κ.λπ. ΣΚΥΡΟΔΕΜΑ C 16/20 ΣΙΔΗΡΟΣ 8-22 Β500C ΣΙΔΕΝΟΡ», για το φορολογικό έτος 2019 Φ.Π.Α. ποσού 48,36€ των κατασκευαστικών δαπανών ύψους 201,49€ που αφορούσαν την ΕΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟΥ ΕΝΕΡΓΕΙΑΚΗΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ 1ου ΟΡΟΦΟΥ ΣΚΥΡΟΔΕΜΑ C 16/20, βάσει στοιχείων που ο ίδιος ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα απόφαση επαναπροσδιορίζονται οι φορολογητέες εκροές και εισροές του προσφεύγοντος ως κάτωθι:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	74.000,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	0,00	22.794,84	0,00	0,00
Φόρος εκροών	0,00	17.760,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	0,00	5.532,65	0,00	0,00
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	3.257,36		3.257,36	0,00
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο		9.069,99		

Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	3.257,36	-	3.257,36	0,00
-----------------------------	----------	---	----------	------

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	100,00	100,00	0,00	0
Αξία φορολογητέων εισροών		201,49	-201,49	-201,49
Φόρος εκροών	13,00	13,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.257,36	48,36	3.209,00	-48,36
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	3.244,36	35,36	3.292,72	-48,36
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο				
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	3.244,36	35,36	3.292,72	-48,36

Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	126.497,01	41.497,01	41.497,01
Φόρος εκροών	0,00	30.359,28	9.959,28	9.959,28
Υπόλοιπο φόρου εισροών	0,00	0,00	0,00	3.222,00
Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο	3.257,36			-3.257,36
Συνολικό χρεωστικό υπόλοιπο		30.323,92	6.666,56	6.666,56
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	3.257,36	0,00	0,00	-3.257,36

Ως προς τον 7^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 29 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης

των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. 3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «3. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον έλεγχο. Οι ελέγχοντες υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 29. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν συντάχθηκε έκθεση κατάσχεσης κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24§3 και άρθρου 24§4 του Ν. 4987/2022 για τα λογιστικά αρχεία (βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά και έγγραφα), που προσκόμισε στη φορολογική αρχή - κατόπιν των αιτημάτων της για παροχή πληροφοριών, βάσει του άρθρου 14 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τα με αριθ. πρωτ. ... αιτήματα παροχής πληροφοριών, προκειμένου ο προσφεύγων να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τις καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 (σελ.20 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων στα ως άνω αιτήματα, με το με αριθμό πρωτ. υπόμνημά του έθεσε στην διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης χρηματικών ποσών στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 και 2021

Επειδή, ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσδιορίζει σε ποια πρωτότυπα στοιχεία αναφέρεται που παραδόθηκαν στη φορολογική αρχή και παρέμειναν σε αυτή προς επεξεργασία και έλεγχο για διάστημα μεγαλύτερο των δέκα ημερών, χωρίς να έχει συνταχθεί από τον αρμόδιο υπάλληλο-ελεγκτή έκθεση κατάσχεσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 3 και 4 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται και απορρίπτεται.

Ως προς τον 8^ο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι : **1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. **2.** Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου **1**, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

Επειδή, με το άρθρο 13 του Ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «**1.** Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και

κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, με την παρ.1 του άρθρου 36 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 10 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «...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. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. 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 Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...».

Επειδή, εν προκειμένω από το Πληροφοριακό Σύστημα Taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο πραγματοποίησε διακοπή εργασιών στην δραστηριότητα της κατασκευής οικιστικών κτιρίων την 15/03/2018 και επανέναρξη την 15/07/2022. Διατήρησε ως δραστηριότητα στο σύστημα του Μητρώου την επεξεργασία και συντήρηση φρούτων και λαχανικών, όμως από τα λογιστικά του αρχεία και από τις δηλώσεις του προκύπτει ότι ουσιαστικά δεν άσκησε ούτε την δραστηριότητα αυτή κατά τα κρινόμενα έτη καθώς έχει δηλώσει μόνο δαπάνες για ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ. Ωστόσο, κατά το χρονικό διάστημα από 12/02/2015 έως και 18/03/2018 άσκησε την δραστηριότητα της «κατασκευής

οικιστικών κτιρίων». Στις 15/07/2022 υπέβαλε δήλωση επανέναρξης εργασιών με αντικείμενο «Κατασκευή οικιστικών κτιρίων» την οποία και συνεχίζει έως σήμερα.

Επειδή, από την με ημερομηνία θεώρησης **29.10.2024** έκθεση ελέγχου Ν.4987/2022/ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018,2019,2020,2021 κατά συστηματικό τρόπο διενεργούσε αγοραπωλησίες ακινήτων αποκομίζοντας κέρδος χωρίς να τηρήσει αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και τα κατάλληλα λογιστικά αρχεία κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π Ν.4308/2014 και του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013. Ειδικότερα, στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος για την δραστηριότητα επεξεργασία και συντήρηση φρούτων και λαχανικών δεν βρέθηκαν καταχωρημένα διακριτά έσοδα από τις εν λόγω πωλήσεις ακινήτων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη 2018,2019,2020 και 2021 ούτε και αντίστοιχες δαπάνες ανέγερσης.

Περαιτέρω, για την δραστηριότητά του αυτή ο προσφεύγων α) δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης άσκησης της δευτερεύουσας δραστηριότητας κατασκευής οικιστικών κτιρίων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.4987/2022, β) δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης υποκαταστήματος το 2018 (για την ανέγερση οικοδομής, βάσει της υπ'αρ. οικοδομικής άδειας στη, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν.4987/2022.

Προς τούτο, ορθώς από τη φορολογική αρχή του καταλογίσθηκαν δύο πρόστιμα βάσει του άρθρου 54 § 1 περ.α', § 2 περ.α' του ν.4987/2022 συνολικού ύψους 200,00€, (2 X 100,00€) λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης της δραστηριότητας της κατασκευής οικιστικών κτιρίων και δήλωσης έναρξης υποκαταστήματος καθώς και πρόστιμο πρόστιμο βάσει του άρθρου 54 § 1 περ. η' και § 2 περ. ε' του ν.4987/2022 ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), που ορίζει τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, στο άρθρο 65 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου δεν κοινοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή στον προσφεύγοντα προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, κατά τα ρητώς οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., δεν τηρήθηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, καθιστώντας την πράξη ακυρώσιμη.

Ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 9^ο ισχυρισμό

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή

των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη φορολόγηση του επιδόματος της ειδικής επιδότησης ανεργίας.

Επειδή, την προκειμένη περίπτωση από τη φορολογική αρχή υπολογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος φόροι και πρόστιμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **22.11.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και συγκεκριμένα:

-την **ακύρωση** της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους **2018**, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καλείται όπως ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

-την **επικύρωση**: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2018**, β) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2019**, γ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2020**, δ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους **2021**, ε) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2019-31.12.2019** και στ) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021-31.12.2021** και

-την **τροποποίηση**: α) της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2018-31.12.2018** και β) της με αριθμό

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	4.144,95
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	2.072,48
Εισφορά αλληλεγγύης	167,54
Τέλος επιτηδεύματος	600,00
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	6.984,97

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	30.362,85
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	15.181,43
Εισφορά αλληλεγγύης	5.490,97
Τέλος επιτηδεύματος	600,00
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	51.635,25

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	26.893,80
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	13.446,90
Τέλος επιτηδεύματος	350,00
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	40.690,70

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	71.294,61
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	35.647,31
Τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων	31,80
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58	15,90
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	6,36
Πρόστιμο εισφοράς υπέρ ΟΓΑ	3,18
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	106.999,16

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	9.069,99	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	4.535,00	0,00
Σύνολο φόρων	13.604,99	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών προς έκπτωση	0,00	3.257,36

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.292,72

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	30.323,92	6.666,56
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	15.161,96	3.333,28

Σύνολο φόρων για καταβολή	45.485,88	9.999,84
---------------------------	-----------	----------

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024.

Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσά σε €
Υπόλοιπο φόρου	0,00

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
Α.Α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.