



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1123

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα  
Τηλέφωνο : 213 1312413  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **27/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ... **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός ..., κατά της υπ' αριθμόν .../**25.11.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018.

**5.** Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ..., η οποία υπεβλήθη **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:

### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. .../25.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 126.566,33 €, πλέον προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 63.283,17 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.291,91 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **215.141,42 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 25/11/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. .../15-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής, ήταν το αρ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤ ... ΕΞ 2024 ΕΜΠ έγγραφο του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο ενημέρωνε τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (και κατ' επέκταση το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) ότι, κατόπιν σχετικής ενημέρωσης από την Α' Μονάδα της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (ν.4557/2018) (σχετικό έγγραφο .../28-02-2020), διενήργησε φορολογικό έλεγχο στον φορολογούμενο ...με Α.Φ.Μ. ..., διότι, σύμφωνα με την Αρχή, προέβη σε «*πλήθος αγοραπωλησιών ακινήτων σε σύντομο χρονικό διάστημα κατά τα φορολογικά έτη 2017 & 2018*».

Στο ίδιο έγγραφο αναφερόταν επίσης ότι μεταξύ των μεταβιβάσεων στις οποίες προέβη ο ...με Α.Φ.Μ. ... ήταν και ένα αδόμητο οικόπεδο 124,78 τ.μ. επί της οδού ...στον Δήμο Αθηναίων, το οποίο είχε αγοραστεί κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου με το υπ' αριθμόν .../14-06-2018 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών ...έναντι 225.000,00 € και το οποίο πωλήθηκε μόλις πέντε (5) μήνες αργότερα με το υπ' αριθμόν .../16-11-2018 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών ...έναντι 800.000,00 € (διαφορά αξίας πώλησης με αξία κτήσης: 800.000,00 € - 225.000,00 € = 575.000,00 €).

Σε αυτή τη βάση, το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, κρίνοντας ότι για τον ...με Α.Φ.Μ. ... συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις του άρθρου 21, παρ. 3 του ν.4172/2013, ήτοι ότι η σε συντομότατο χρονικό διάστημα μεταπώληση του ακινήτου συνιστούσε εμπορική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, καταλόγισε σε αυτόν το ήμισυ της ανωτέρω διαφοράς 287.500,00 € (= 575.000,00 € \* 50%) ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γνωστοποιώντας όλα αυτά στο 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου αυτό να διενεργήσει έλεγχο στον προσφεύγοντα, ο οποίος ήταν ο έτερος συγκύριος κατά 50% του επίμαχου ακινήτου.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλόγισε ομοίως στον προσφεύγοντα το ποσό των **287.500,00 €** ως εισόδημα από **επιχειρηματική δραστηριότητα** κατ' άρθρο 21, παρ. 3 του ν.4172/2013.

Εκτός του ανωτέρω καταλογισμού, κατά τον έλεγχο των κινήσεων των εγχώριων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος με βάση το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) της ΑΑΔΕ, εντοπίστηκαν οι κάτωθι πιστώσεις που έλαβαν χώρα εντός του 2018 και οι

οποίες κρίθηκαν ως πρωτογενείς. Λόγω του ότι ο προσφεύγων, αν και κλήθηκε προς τούτο από τον έλεγχο, δεν αιτιολόγησε την αιτία ή προέλευση των ανωτέρω πιστώσεων, καταλογίστηκε σε αυτόν ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του ν. 4172/2013, το ποσό των **12.701,00 €**:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό πίστωσης (€)	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί (€)
4	31/1/2018	500,00	2	250,00
8	8/2/2018	650,00	1	650,00
10	15/2/2018	900,00	2	450,00
13	1/3/2018	1.000,00	2	500,00
17	6/3/2018	200,00	2	100,00
19	9/3/2018	800,00	1	800,00
20	12/3/2018	500,00	1	500,00
26	14/3/2018	500,00	1	500,00
27	15/3/2018	500,00	1	500,00
38	20/4/2018	620,00	1	620,00
45	30/4/2018	600,00	1	600,00
52	14/5/2018	648,00	2	324,00
55	25/5/2018	580,00	1	580,00
56	25/5/2018	500,00	1	500,00
71	10/7/2018	650,00	1	650,00
72	13/7/2018	615,00	1	615,00
74	27/7/2018	2.000,00	1	2.000,00
77	2/8/2018	1.000,00	1	1.000,00
85	31/8/2018	500,00	1	500,00
87	3/9/2018	500,00	1	500,00
92	1/10/2018	624,00	2	312,00
94	10/10/2018	500,00	2	250,00
<b>Σύνολο</b>		<b>14.887,00</b>		<b>12.701,00</b>

Συμπερασματικά, τα συνολικά ποσά που καταλόγισε ο έλεγχος ήταν τα εξής:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21, παρ. 3 ΚΦΕ)	287.500,00
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 ΚΦΕ)	12.701,00
<b>Σύνολο</b>	<b>300.201,00</b>

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ποσού που αποτελεί τίμημα μεμονωμένης πώλησης ακινήτου.

**2ος λόγος:** Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός τραπεζικών πιστώσεων ως δήθεν προσαύξηση περιουσίας (προβάλλονται συγκεκριμένοι επιμέρους ισχυρισμοί για κάθε πίστωση/ομάδα πιστώσεων).

Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 3 του ν. 4172/2013 «Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται **κάθε μεμονωμένη πράξη** με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.[...]. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών[...].».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 5 του ν. 4172/2013 «Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία **δεν** εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42».

**Επειδή** η ανωτέρω παράγραφος 5 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 3γ του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14-06-2018) και **εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα**, σύμφωνα με την παράγραφο 18β του ιδίου άρθρου 115.

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε. 2031/2023 με θέμα “Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013”:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 29 του ν. 5024/2023 (Α'41), ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται **κάθε μεμονωμένη πράξη** με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου **δεν** εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.

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

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 τροποποίηση 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. Στις περιπτώσεις κτήσης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία (πλην της μεταβίβασης με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού, βλ. παρακάτω, παρ. 8), αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο.

Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στην πωλούμενη ιδιοκτησία. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

**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 προβάλλει 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 (εξάμηνιο 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.

[...]

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με την ΣΤΕ 2477/2020 «Επιχείρηση» αποτελούν κατά το νόμο ακόμα και μεμονωμένες ή συμπωματικές πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων εν γένει, δηλαδή

ακινήτων κάθε είδους, εφόσον ο νομοθέτης δεν κάνει καμία διάκριση (ΣτΕ 661/2020, ΣτΕ 2111/2018).

Επιχείρηση δε υπό την έννοια αυτή αποτελούν οι πράξεις αγοραπωλησίας ακινήτων, έστω και αν δεν εντάσσονται σε συστηματική οργάνωση σχετικής επιχείρησης, εφόσον, πάντως, δεν συνιστούν απλώς αξιοποίηση κεφαλαίου αλλά αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους (βλ. Σ.τ.Ε. 661/2020, Σ.τ.Ε. 2111/2018, Σ.τ.Ε. 1927/1992, Σ.τ.Ε. 2137/1989, 223/1981).

Η ύπαρξη δε τέτοιου σκοπού μπορεί να συνάγεται από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι εν λόγω πράξεις πραγματοποιούνται (Σ.τ.Ε. 661/2020, Σ.τ.Ε. 2111/2018, βλ. Σ.τ.Ε. 1884/2018, Σ.τ.Ε. 3260/2017, Σ.τ.Ε. 3728/1998 - Σ.τ.Ε. 3732/1998 κ.ά.), όπως η πώληση των ακινήτων μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα από την αγορά (βλ. Σ.τ.Ε. 223/1981, 700/1977).

Πρέπει, δηλαδή, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση να εξετάζεται αν κατά το χρόνο της αγοράς υπήρχε «κερδοσκοπική πρόθεση». Και εάν μεν το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε με πρόθεση να μεταπωληθεί και από την πράξη αυτή να καρπωθεί η επιχείρηση το κέρδος, τότε το κέρδος αυτό θα υπαχθεί στο φόρο της Δ' πηγής (εμπορικών επιχειρήσεων). Αν όμως, το περιουσιακό στοιχείο αγοράσθηκε απλώς για επένδυση του κεφαλαίου ή για ιδιοχρησιμοποίηση και όχι για μεταπώληση, τότε το κέρδος που έχει τυχόν προκύψει δεν έχει την έννοια του εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση και δεν υπόκειται σε φόρο (ΔΕφΑΘ 3359/2015, βλ. ΣτΕ 1386/1981, ΣτΕ 655-6/1980, ΣτΕ 4185/1979).

Ο σκοπός του κέρδους δε, δύναται να συναχθεί από περιστατικά συναφή προς την αγοραπωλησία, όπως το χρονικό διάστημα, που παρήλθε από την αγορά μέχρι την περαιτέρω πώληση του ακινήτου (ΣτΕ 630/1985, 2307/1985κλπ), πρβλ ΣτΕ 2261/2020.

**Επειδή** στις ΠΟΛ 1047/2013 και ΠΟΛ 1100/2014 αναφέρεται ότι η έννοια του εμπορικού εισοδήματος είναι ευρύτατη περιλαμβάνουσα κάθε εισόδημα προερχόμενο εξ επαγγέλματος μη ελευθερίου και όχι μόνον στο εισόδημα εξ εμπορικής επιχείρησης κατά την έννοια του εμπορικού νόμου (ΣτΕ 1/1961).

**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.**

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο προσφεύγων προέβη σε αγορά ακινήτου (οικοπέδου) κατά ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου με το υπ' αριθμόν .../14-06-2018 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνών ...έναντι 225.000,00 € και το οποίο μόλις πέντε (5) μήνες αργότερα πώλησε με το υπ' αριθμόν .../16-11-2018 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου

Αθηνών ...έναντι 800.000,00 € (διαφορά αξίας πώλησης με αξία κτήσης: 800.000,00 € - 225.000,00 € = 575.000,00 €).

**Επειδή** ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω πώληση συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος (αναλογία 50%: 287.500,00 €), δεδομένου ότι κρίθηκε πως κατά τη στιγμή της αγοράς υπήρχε η πρόθεση του κέρδους. Ειδικότερα, στην κρίση αυτή κατέληξε ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης συγκεκριμένα: 1) ότι οι πράξεις αγοράς και πώλησης του συγκεκριμένου ακινήτου απέχουν πολύ μικρό διάστημα μεταξύ τους δηλαδή μόνον πέντε (5) μήνες, 2) ότι το ακίνητο δεν χρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα με οποιοδήποτε άλλον τρόπο (ιδιοχρησιμοποίηση, εκμίσθωση) πριν την πώλησή του, 3) το ύψος του τιμήματος πώλησης, το οποίο είναι υπερτριπλάσιο της αξίας αγοράς του και συνεπάγετο σημαντικό κέρδος για τον προσφεύγοντα.

**Επειδή** άλλωστε, η κερδοσκοπική πρόθεση του προσφεύγοντος προκύπτει και από το γεγονός ότι εντός του κρινόμενου έτους 2018, προέβη στην άμεση πώληση και λοιπών ακινήτων (δύο περιπτώσεις) που περιήλθαν στην κατοχή του μέσω γονικής παροχής (βλ. σελ. 8 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), που αποτελεί και την ειδοποιό διαφορά σε σχέση με το επίμαχο ακίνητο της οδού .... Ήτοι, το γεγονός ότι τα λοιπά αυτά ακίνητα περιήλθαν στην κατοχή του προσφεύγοντος μέσω γονικής παροχής και όχι μέσω αγοράς, είναι και ο μοναδικός λόγος που δε φορολογείται η πώληση και αυτών των ακινήτων ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το άρθρο 21, παρ. 3 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι η εν λόγω διάταξη προβλέπει ρητή εξαίρεση.

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται πως η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, μη εφαρμοζομένης της διάταξης του άρθρου 21, παρ. 3 του ν. 4172/2013, εφόσον:

- δεν έλαβαν χώρα τρεις (3) πωλήσεις ακινήτων εντός χρονικής περιόδου δύο (2) ετών,
- η επίμαχη πράξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθ. 41 του ν.4172/2013 περί υπεραξίας από μεταβίβαση ακινήτου, αποκλεισμένης της ανωτέρω διάταξης,
- ουδόλως υφίστατο κερδοσκοπική πρόθεση κατά την αγορά του ακινήτου, δεδομένου ότι αυτό σχεδόν αμέσως μετά την απόκτησή του εκμισθώθηκε στον ...του ..., προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως χώρος στάθμευσης.

**Επειδή** ωστόσο, με βάση τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η αναφορά περί τριών (3) πωλήσεων ακινήτων εντός χρονικής περιόδου δύο (2) ετών, δεν αποτελεί προϋπόθεση προκειμένου για τον χαρακτηρισμό της είσπραξης ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά τεκμήριο προς τούτο. Ήτοι, ακόμη και μία μεμονωμένη πώληση ακινήτου δύναται να κριθεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον στοιχειοθετηθεί η επιθυμία για επίτευξη κέρδους, ενώ σε περίπτωση τριών (3) πωλήσεων ακινήτων εντός χρονικής περιόδου δύο (2) ετών, τεκμαίρεται ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, άνευ ετέρου τινός.

**Επειδή** επίσης με βάση τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η άρση ισχύος της επίμαχης παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 προκειμένου περί ακινήτων, εφαρμόζεται από 01/01/2019 και δε δύναται να καλύψει το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

**Επειδή** ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί εκμίσθωσης του ακινήτου στον ...του ..., προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως χώρος στάθμευσης, προσκομίζει με την κρινόμενη

ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα του από 29/6/2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης (Σχετ. 1) και του από 2/11/2018 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Λύσης Μίσθωσης (Σχετ. 2).

**Επειδή** ωστόσο, τα δύο ως άνω ιδιωτικά συμφωνητικά, παρόλο που φέρουν ημερομηνίες θεώρησης από το ΚΕΠ Δήμου ...προγενέστερες της έκδοσης της υπό κρίση πράξης, δεν τέθηκαν από τον προσφεύγοντα στην διάθεση του ελέγχου, όπως θα ήταν το αναμενόμενο και λογικό.

**Επειδή** ο προσφεύγων, κατά παράβαση των οριζομένων στην απόφαση Α.1162/2018 δεν έχει δηλώσει ηλεκτρονικά στη σχετική πλατφόρμα, τα πληροφοριακά στοιχεία της ανωτέρω μίσθωσης και της λύσης αυτής μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη και την λύση της αντίστοιχα.

**Επειδή** αποτελεί αξιοσημείωτο γεγονός ότι τα ανωτέρω ιδιωτικά συμφωνητικά προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα και τον μισθωτή προς θεώρηση του γνησίου υπογραφής στο ΚΕΠ Δήμου ..., όντες οι ίδιοι κάτοικοι ... και ... αντίστοιχα.

**Επειδή** η θεώρηση του γνησίου υπογραφής σε αμφότερα τα συμφωνητικά έγινε από την υπάλληλο του ΚΕΠ .... Ωστόσο, ενώ το συμφωνητικό μίσθωσης φέρει ημερομηνία θεώρησης 29/6/2018 (ίδια ημερομηνία με τη σύνταξη αυτού), το συμφωνητικό λύσης φέρει ημερομηνία θεώρησης 02/11/2024, ήτοι έξι (6) έτη μετά την ημερομηνία σύνταξης (02/11/2018).

**Επειδή** αμφότερα τα συμφωνητικά δε φέρουν θεώρηση του γνησίου της υπογραφής του έτερου φερόμενου ως εκμισθωτή ...με Α.Φ.Μ. ....

**Επειδή** τόσο ο προσφεύγων όσο και ο έτερος συνιδιοκτήτης του επίμαχου ακινήτου ...με Α.Φ.Μ. ..., δε δήλωσαν εισοδήματα από εκμίσθωση του ακινήτου στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος που υπέβαλαν για το φορολογικό έτος 2018.

**Επειδή** παράλληλα, όπως αναφέρεται στο με αριθμό .../16-11-2018 συμβόλαιο πώλησης του συγκεκριμένου ακινήτου, στην σύμβαση μεσολάβησε η εταιρεία ..... ΑΦΜ ..., η οποία έλαβε μεσιτική αμοιβή από τον αγοραστή του ακινήτου. Για τον σκοπό αυτό συντάχθηκε το από 15/10/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του αγοραστή και της εταιρείας ..... με το οποίο ορίστηκε και ο τρόπος καταβολής του τιμήματος .

Ενώ το ακίνητο φέρεται μισθωμένο από την 01/07/2018 και ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την αγορά του επιδιώκει την εκμετάλλευση αυτού μέσω της μίσθωσης, εντούτοις, διαρκούσης της μίσθωσης, ο προσφεύγων και ο συνιδιοκτήτης του ακινήτου συμφωνούν την μεταβίβαση του ακινήτου τουλάχιστον από 15/10/2018 (ημερομηνία σύνταξης του ως άνω συμφωνητικού μεταξύ του αγοραστή και της μεσίτριας εταιρείας).

**Επειδή** από την Υπηρεσία μας έχει ήδη εκδοθεί η υπ' αριθμόν ...../26-06-2024 απόφαση για τον έτερο συνιδιοκτήτη ...με Α.Φ.Μ. ..., η οποία ήταν απορριπτική ως προς το ζήτημα της πώλησης του επίμαχου ακινήτου. Σημειωτέον δε, ότι ο εν λόγω προσφεύγων δεν είχε επικαλεστεί και δεν είχε προσκομίσει τα προαναφερθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης και λύσης αυτής.

**Επειδή** κατά τη διάρκεια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας το από **28/02/2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα**, με το οποίο επικαλείται, μεταξύ άλλων, ότι:

- η τυχόν παραβίαση των δηλωτικών υποχρεώσεων αναφορικά με τη σύναψη και τη λύση της μίσθωσης ουδόλως αναιρούν τον πραγματικό τους χαρακτήρα,
- η μη δήλωση του σχετικού εισοδήματος από τους συνεκμισθωτές μπορεί μόνο να συνεπάγεται τον καταλογισμό του αναλογούντος φόρου από την αρμόδια Φορολογική Αρχή, χωρίς να επιδρά στον πραγματικό χαρακτήρα της μίσθωσης,
- παρεκκυστικώς, παραπλανητικώς και αβασίμως η Φορολογική Αρχή επικαλείται μια μεσιτική συμφωνία του τελικού αγοραστή του ακινήτου με μεσιτική εταιρεία, η οποία αφενός αφορούσε στον ίδιο και όχι στους πωλητές και αφετέρου, σε κάθε περίπτωση, είναι επιγενόμενη της συμφωνίας της μίσθωσης.

**Επειδή** ωστόσο, όλα τα ανωτέρω επικαλούμενα αφορούν μόνο στον τύπο και όχι στην ουσία των ενεργειών.

**Επειδή** από όλα όσα προαναφέρθηκαν, κρίνεται ότι τα συμφωνητικά μίσθωσης και λύσης μίσθωσης με τον ...του ... καταρτίστηκαν με πρωτοβουλία του προσφεύγοντος το πρώτον συνεπεία του ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με αποκλειστικό σκοπό τη μη φορολόγηση της πώλησης του επίμαχου ακινήτου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το άρθρο 21, παρ. 3 του ν.4172/2013.

**Επειδή** η Υπηρεσία μας δεν υποχρεούτο να καλέσει τον προσφεύγοντα σε ακρόαση σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση ΣτΕ 962/2022 του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του ν. 4172/2013 «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022 «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

**Επειδή** όπως προκύπτει από τις σελ. 19-20 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, οι κάτωθι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος (δικαιούχος/συνδικαιούχος) κρίθηκαν πρωτογενείς και καταλογίστηκε σε αυτόν ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του ν. 4172/2013, το ποσό των **12.701,00 €**:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό πίστωσης (€)	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί (€)
4	31/1/2018	500,00	2	250,00
8	8/2/2018	650,00	1	650,00

10	15/2/2018	900,00	2	450,00
13	1/3/2018	1.000,00	2	500,00
17	6/3/2018	200,00	2	100,00
19	9/3/2018	800,00	1	800,00
20	12/3/2018	500,00	1	500,00
26	14/3/2018	500,00	1	500,00
27	15/3/2018	500,00	1	500,00
38	20/4/2018	620,00	1	620,00
45	30/4/2018	600,00	1	600,00
52	14/5/2018	648,00	2	324,00
55	25/5/2018	580,00	1	580,00
56	25/5/2018	500,00	1	500,00
71	10/7/2018	650,00	1	650,00
72	13/7/2018	615,00	1	615,00
74	27/7/2018	2.000,00	1	2.000,00
77	2/8/2018	1.000,00	1	1.000,00
85	31/8/2018	500,00	1	500,00
87	3/9/2018	500,00	1	500,00
92	1/10/2018	624,00	2	312,00
94	10/10/2018	500,00	2	250,00
<b>Σύνολο</b>		<b>14.887,00</b>		<b>12.701,00</b>

Επειδή ο προσφεύγων, επικαλούμενος ότι σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας, προβάλλει συγκεκριμένους επιμέρους ισχυρισμούς για κάθε πίστωση/ομάδα πιστώσεων, ως κάτωθι:

• Πιστώσεις με α/α 8, 19, 26, 38, 55, 56, 71 και 77

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
8	08/02/2018	650,00	2
19	09/03/2018	800,00	6 <sup>α</sup> & 6 <sup>β</sup>
26	14/03/2018	500,00	8
38	20/04/2018	620,00	10
55	25/05/2018	580,00	13
56	25/05/2018	500,00	14
71	10/07/2018	650,00	15
77	02/08/2018	1.000,00	18
<b>Σύνολο</b>		<b>5.300,00</b>	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μεταφορές από την εταιρεία .... Ο.Ε., με Α.Φ.Μ. ..., της οποίας τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος κατά ποσοστό 20% και **διαχειριστής**, δυνάμει της από 04/01/2018 Σύμβασης Δανείου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, όπως αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα και την εν λόγω σύμβαση (σχετ. 11).

Επειδή η εν λόγω σύμβαση, η οποία αφορά δάνειο ποσού 66.330,00 ευρώ καταβλητέο από την εταιρεία το διάστημα 04/01/2018-31/12/2018, δε φέρει θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την επιβολή τυχόν τέλους χαρτοσήμου και ως εκ τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990, είναι ανίσχυρη έναντι της φορολογικής διοίκησης.

**Επειδή** όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1175/2017 «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».

**Επειδή** από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά, αποδεικνύεται όντως η μεταφορά ποσών από εταιρικό λογαριασμό της εταιρείας .... Ο.Ε., με Α.Φ.Μ. ... σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Ήτοι, οι επίμαχες πιστώσεις τυγχάνουν γνωστής προέλευσης και δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας.

**Επειδή** σύμφωνα με τη νομολογία, η Υπηρεσία μας έχει την εξουσία να μεταβάλει την αιτιολογία για την απόρριψη προβαλλόμενου ισχυρισμού με την ενδικοφανή προσφυγή (ΔΠρωτΑθ 11286/2021, ΣτΕ 2350/2022).

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 12 του ν. 4172/2013:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

...

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

...».

**Επειδή** με το Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1064780 ΕΞ 2015/11-05-2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «...οι ΕΠΕ έχουν μέλη και διαχειριστές οι οποίοι είτε είναι και οι ίδιοι μέλη της εταιρίας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρίας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη ΔΣ εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ομοίως, οι ΟΕ και ΕΕ έχουν εκπροσώπους και εταίρους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013».

**Επειδή** συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται ότι τα επίμαχα ποσά δόθηκαν στον προσφεύγοντα στα πλαίσια **αμοιβών του για τις υπηρεσίες διαχείρισης** που παρείχε προς την εταιρεία .... Ο.Ε., με Α.Φ.Μ. ..., τα οποία φορολογούνται ως **εισόδημα από μισθωτή εργασία**.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

• Πιστώσεις με α/α 4, 17, 20, 72, 85, 87 και 94

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
4	31/01/2018	500,00	1
17	06/03/2018	200,00	5
20	12/03/2018	500,00	7
72	13/07/2018	615,00	16 <sup>α</sup> & 16 <sup>β</sup>
85	31/08/2018	500,00	19
87	03/09/2018	500,00	20
94	10/10/2018	500,00	22
<b>Σύνολο</b>		<b>3.315,00</b>	

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μεταφορές μεταξύ δικών του τραπεζικών λογαριασμών.

**Επειδή** όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1175/2017 «Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του».

**Επειδή** από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά, αποδεικνύεται όντως η μεταφορά ποσών από έτερους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Ήτοι, οι επίμαχες πιστώσεις τυγχάνουν **γνωστής προέλευσης και δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας**.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

• Πίστωση με α/α 27

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
27	15/03/2018	500,00	9
<b>Σύνολο</b>		<b>500,00</b>	

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσό προερχόμενο από τη στοιχηματική εταιρεία ... και συνδέεται με τη δραστηριότητα στοιχηματισμού σε τυχερά παίγνια.

**Επειδή** στο προσκομιζόμενο τραπεζικό παραστατικό, αναγράφεται όντως η αιτιολογία «....». Ήτοι, η επίμαχη πίστωση τυγχάνει **γνωστής προέλευσης και δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας**, καθότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ν.2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Τυχερών Παιγνίων).

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

• Πιστώσεις με α/α 10 και 13

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
10	15/02/2018	900,00	3α & 3β
13	01/03/2018	1.000,00	4α & 4β
<b>Σύνολο</b>		<b>1.900,00</b>	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για επιστροφές χρημάτων που είχε δανείσει στους φίλους του κ.κ. ...και .... Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, προσκομίζει τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, καθώς και σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις των εν λόγω προσώπων, όπως αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα.

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει με κανέναν τρόπο ότι κατά το παρελθόν είχε όντως δανείσει χρήματα στα εν λόγω φυσικά πρόσωπα, ενώ και οι σχετικές υπεύθυνες δηλώσεις των τελευταίων επουδενί δεν αποτελούν πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

• Πιστώσεις με α/α 45 και 92

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
45	30/04/2018	600,00	11α & 11β
92	01/10/2018	624,00	21
<b>Σύνολο</b>		<b>1.224,00</b>	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μεταφορές χρημάτων από τη σύζυγό του ..., η ιδιότητα της οποίας προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 3).

Επειδή ωστόσο, από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά, αποδεικνύεται όντως η μεταφορά από τη σύζυγο του προσφεύγοντος ... μόνο για την με α/α 92 πίστωση.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς αποδεκτός.

• Πίστωση με α/α 52

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
52	14/05/2018	648,00	12
<b>Σύνολο</b>		<b>648,00</b>	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσό προερχόμενο από τον κ. ...και συνδέεται με την πώληση δύο οριζοντίων ιδιοκτησιών στ.. ... της ..... σε αυτόν και τη σύζυγό του ....

Επειδή στο προσκομιζόμενο τραπεζικό παραστατικό, αναγράφεται όντως η αιτιολογία «...». Επιπρόσθετα, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 18, παρ. 6), ο έλεγχος είχε κρίνει ως γνωστής προέλευσης έτερες πιστώσεις από το εν λόγω φυσικό πρόσωπο, καθότι είχε

αποδειχτεί ότι το τελευταίο είχε συμβληθεί ως αγοραστής με τον προσφεύγοντα (υπ' αριθμόν .../30-04-2018 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Χανίων ...).

Επειδή συνεπώς, η επίμαχη πίστωση τυγχάνει γνωστής προέλευσης και δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

• Πίστωση με α/α 74

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Σχετ.
74	27/07/2018	2.000,00	17
<b>Σύνολο</b>		<b>2.000,00</b>	

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσό προερχόμενο από τον κ. ... και συνδέεται με την από κοινού αγορά του ακινήτου (οικοπέδου) επί της οδού ..., για το οποίο γίνεται λόγος ανωτέρω στην παρούσα.

Επειδή στο προσκομιζόμενο τραπεζικό παραστατικό, αναγράφεται όντως η αιτιολογία «.....», ενώ η σύνδεση του εν λόγω φυσικού προσώπου με τον προσφεύγοντα έχει εκτενώς αναλυθεί ανωτέρω στην παρούσα.

Επειδή συνεπώς, η επίμαχη πίστωση τυγχάνει γνωστής προέλευσης και δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, οι πιστώσεις που καταλογίζονται με την παρούσα ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 21, παρ. 4 του ν. 4172/2013 είναι οι εξής:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό πίστωσης (€)	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί (€)
10	15/2/2018	900,00	2	450,00
13	1/3/2018	1.000,00	2	500,00
45	30/4/2018	600,00	1	600,00
<b>Σύνολο</b>		<b>2.500,00</b>		<b>1.550,00</b>

ενώ οι πιστώσεις που καταλογίζονται με την παρούσα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' άρθρο 12, παρ. 2 (δ') του ν. 4172/2013 είναι οι εξής:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό πίστωσης (€)	Πλήθος δικαιούχων	Ποσό που αναλογεί (€)
8	8/2/2018	650,00	1	650,00
19	9/3/2018	800,00	1	800,00
26	14/3/2018	500,00	1	500,00
38	20/4/2018	620,00	1	620,00
55	25/5/2018	580,00	1	580,00
56	25/5/2018	500,00	1	500,00

71	10/7/2018	650,00	1	650,00
77	2/8/2018	1.000,00	1	1.000,00
<b>Σύνολο</b>		<b>5.300,00</b>		<b>5.300,00</b>

και τα συνολικά ποσά που καταλογίζονται προσδιορίζονται ως εξής:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθ. 21, παρ. 3 ΚΦΕ)	287.500,00
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 ΚΦΕ)	1.550,00
Μισθωτή εργασία (άρθ. 12, παρ. 2 (δ') ΚΦΕ)	5.300,00
<b>Σύνολο</b>	<b>294.350,00</b>

### Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., ΑΦΜ ... και την τροποποίηση της υπ' αριθμόν .../25.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018.

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

Εισόδημα	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	2,17 €	2,17 €	2,17 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	- €	287.500,00 €	287.500,00 €	287.500,00 €
Μισθωτή εργασία	- €	- €	5.300,00 €	5.300,00 €
Προσαύξηση περιουσίας	- €	12.701,00 €	1.550,00 €	1.550,00 €
<b>Σύνολο</b>	<b>2,17 €</b>	<b>300.203,17 €</b>	<b>294.352,17 €</b>	<b>294.350,00 €</b>
<b>Φόρος που αναλογεί</b>				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	0,33 €	0,33 €	0,33 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα & μισθωτή εργασία	- €	122.375,00 €	124.760,00 €	124.760,00 €
Προσαύξηση περιουσίας	- €	4.191,33 €	511,50 €	511,50 €
(-) Μειώσεις από το φόρο	- €	- €	2.000,00 €	2.000,00 €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	- €	- €	- €	- €
<b>Σύνολο</b>	<b>0,33 €</b>	<b>126.566,66 €</b>	<b>123.271,83 €</b>	<b>123.271,50 €</b>
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,32 €	0,32 €	0,32 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	<b>0,01 €</b>	<b>126.566,34 €</b>	<b>123.271,51 €</b>	<b>123.271,50 €</b>
Πρόστιμο Άρθρου 54 ΚΦΔ (50%)		63.283,17 €	61.635,75 €	61.635,75 €
Εισφορά αλληλεγγύης	- €	25.291,91 €	24.706,81 €	24.706,81 €

Συνολικό ποσό για καταβολή	0,01 €	215.141,41 €	209.614,07 €	209.614,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		215.141,41 €	209.614,06 €	

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α  
**ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

**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.