



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.5.2023

Αριθμός απόφασης:1350

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου, του, κατοίκου και της κατοίκου, απάντων ως κληρονόμων του κατά των με αριθμό οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, απάντων ως κληρονόμων του η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 152.966,81€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 76.483,41€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 34.929,49€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **264.379,71 €**.

2) Με τη με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 362,34€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 82,35€ ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **444,69 €**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Αναλυτικότερά, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος προκύπτει ότι η **φορολογική αρχή διαπίστωσε** ότι ο ελεγχόμενος θανών σε ιδιότητα αγροτεμάχια με στοιχεία, με το σύστημα της αντιπαροχής σύμφωνα με τις με αριθμό άδειες οικοδομής, ανήγειρε συνολικά 30 οριζόντιες ιδιοκτησίες και 4 αποθήκες με βάση τα με αριθμό προσύμφωνα που είχε συντάξει με την εργολάβο εταιρεία από τις οποίες απέκτησε την κυριότητα ή ποσοστά εξ αυτών σε συνολικά δέκα τέσσερις (14) οριζόντιες ιδιοκτησίες μέχρι και το έτος 2019 (στο φορολογικό έτος 2016 πούλησε τρεις από αυτές) και **έκρινε** ότι οι πράξεις της πώλησης των ακινήτων, πρέπει να λογιστούν ως εμπορική δραστηριότητα και τα καθαρά κέρδη εξευρίσκονται σύμφωνα με όσα ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου **21§1,3 του ΚΦΕ**, δηλαδή η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Συγκεκριμένα στις σελ. 50-51 προκύπτει ότι για το φορολογικό έτος 2016 από τον έλεγχο προσδιορίστηκαν για τον ελεγχόμενο θανόντα ακαθάριστα φορολογητέα έσοδα

από πωλήσεις ακινήτων ποσού 320.000,00€ και καθαρά φορολογητέα κέρδη ποσού **319.164,70€**.

Επιπλέον, στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, των αναλυτικών καταστάσεων για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) και των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων του προσφεύγοντος (Ε9) των ελεγχόμενων ετών 2016-2017, β) την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του, γ) τις έγγραφές απόψεις των προσφευγόντων επί του με αριθ. πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, διαπίστωσε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 64.800,00€ και 1.098,00€ που δεν δικαιολογείται η πηγή και η αιτία κατάθεσης τους και θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν α) την επανεξέταση και την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και β) την επιστροφή νομιμοτόκως του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός των φερομένων κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά παράβαση των συνταγματικής περιωπής αρχών της χρηστής διοικήσεως, της ασφάλειας δικαίου, της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της νομιμότητας.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των κρίσιμων διατάξεων του άρθρου 21§3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού της αξίας κτήσεως κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με αντικείμενο τις συναλλαγές επί ακινήτων. Όπως εσφαλμένως και παρανόμως, ο έλεγχος δέχεται ως κόστος κτήσεως μόνο εκείνο της αποκτήσεως των αγροτεμαχίων και όχι το κόστος των κτισμάτων, που δόθηκαν στον ελεγχόμενο ως αντιπαροχή, διότι η αντιπαροχή δόθηκε ακριβώς λόγω του εργολαβικού ανταλλάγματος, αυτά, δε που πωλήθηκαν δεν ήταν απλώς ποσοστά επί αγροτεμαχίων, αλλά κατοικίες με ποσοστά επί αγροτεμαχίων.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Υπολογισμός του κέρδους - υπεραξίας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας με αντικείμενο τις συναλλαγές επί ακινήτων με βάση τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 21§3, 41 και 72§§26,27 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Συγκεκριμένα, όπως παρανόμως και εσφαλμένως ο έλεγχος δεν αντιμετωπίζει συνολικώς το επίμαχο ζήτημα του προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους από την άσκηση της ελεγχόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας με βάση τη συστηματική ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 21§3, 41 και 72§§26,27 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ότε και θα έπρεπε να λάβει υπ' όψιν του κατά τον υπολογισμό αυτού την αποπληθωρισμένη αξία των αγορασθέντων ακινήτων, τα έτη διακρατήσεως αυτών και τα διάφορα κόστη, με τα οποία επιβαρύνθηκε ο ελεγχόμενος έως την πώλησή τους.

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: (Επικουρικώς), πλήρωση νομοθετικού κενού με αναγωγή στον Αστικό Κώδικα. Ο έλεγχος, για τον υπολογισμό της αξίας κτήσεως των επίμαχων ακινήτων, παρανόμως, εσφαλμένως και σε ευθεία αντίθεση προς τα διδάγματα της κοινής πείρας και την καλή πίστη, τρέπει το αναγραφόμενο επί των συμβολαίων αγοράς των αγροτεμαχίων τίμημα σε Ευρώ, βάσει της ισχύουσας κατά τη διενέργεια του ελέγχου ισοτιμίας Δραχμής – Ευρώ, δίχως ουδόλως να υπολογίσει την ακραία διαφορά ως προς την αξία του νομίσματος κατά τον χρόνο κτήσεως των αγροτεμαχίων και πωλήσεως των επίμαχων ακινήτων. Συγκεκριμένα, λαμβανομένης υπ' όψιν της αξίας του νομίσματος και του αποπληθωρισμού των αξιών κατ' εφαρμογή του πίνακα (ΣΧΕΤ. 14), που δημοσιεύεται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή για την εξέλιξη των ετησίων μεταβολών του Γενικού Δείκτη Τιμών Καταναλωτή (μέσος ετήσιος δείκτης), οι αξίες θα έπρεπε, τουλάχιστον, να αναπροσαρμοστούν ως εξής:

α. το ποσό ύψους 180.000,00 Δραχμών εν έτει 1960 αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 47.079,80 Ευρώ στην αξία του νομίσματος κατά τον χρόνο πωλήσεως και η ως άνω δαπάνη ύψους 18.696,00 Δραχμών αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 4.890,24 Ευρώ,

β. το ποσό ύψους 11.765.590,00 Δραχμών εν έτει 2001 αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 46.233,63 Ευρώ στην αξία του νομίσματος κατά τον χρόνο πωλήσεως και η ως άνω δαπάνη ύψους 160.547,00 Δραχμών αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 630,88 Ευρώ,

γ. το ποσό ύψους 200.000,00 Δραχμών εν έτει 1972 αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 39.472,39 Ευρώ στην αξία του νομίσματος κατά τον χρόνο πωλήσεως και η ως άνω δαπάνη ύψους 20.780,00 Δραχμών αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 4.100,98 Ευρώ,

δ. το ποσό ύψους 140.000,00 Δραχμών εν έτει 1974 αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 18.921,10 Ευρώ στην αξία του νομίσματος κατά τον χρόνο πωλήσεως και η ως άνω δαπάνη ύψους 14.991,00 Δραχμών αντιστοιχεί σε ποσό ύψους 2.025,85 Ευρώ.

5^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός πιστώσεων ως δήθεν «ανααιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας».

A) Κατά πλήρη παραβίαση της ΣΤΕ 884/2016 και των εγκυκλίων της διοίκησης, όπως παρανόμως, εσφαλμένως και μη αιτιολογημένως χαρακτηρίστηκαν ως δήθεν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» πιστώσεις, που δεν είναι δυνατόν να γνωρίζουν την ακριβή προέλευσή τους, εν όψει, άλλωστε, και του πολύ μικρού ύψους αυτών, καθώς και του θανάτου του ελεγχόμενου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, οι κάτωθι πιστώσεις στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της Τραπέζης, ήτοι:

- α. η πίστωση με α/α στις, ποσού 150,00 Ευρώ,
- β. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 150,00 Ευρώ,
- γ. η πίστωση με α/α στις, ποσού 100,00 Ευρώ,
- δ. η πίστωση με α/α στις, ποσού 20,00 Ευρώ,
- ε. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 100,00 Ευρώ,
- στ. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 100,00 Ευρώ,
- ζ. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 100,00 Ευρώ,
- η. η πίστωση με α/α στις, ποσού 200,00 Ευρώ.

καθίστανται εξ ορισμού μη ελεγκτέες και, ως εκ τούτου, δεν έπρεπε να καταλογιστούν από τον έλεγχο.

B) Οι κάτωθι πιστώσεις στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της Τραπέζης όπως προκύπτει από τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, που προσκομίζονται (ΣΧΕΤ. 17, 18, 19, 20):

- α. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 1.500,00 Ευρώ,
- β. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 63.000,00 Ευρώ,
- γ. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 160,00 Ευρώ
- δ. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 318,00 Ευρώ.

προήλθαν από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 145.000,00 Ευρώ, στις, από την πρώτη προσφεύγουσα, από λογαριασμό κοινό με τον ελεγχόμενο και ήδη θανόντα σύζυγό της,, και τον προμημονευθέντα,, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, που προσκομίζεται (ΣΧΕΤ. 21).

Ως προς τους ισχυρισμούς 1, 2, 3 και 4

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21§§1,3 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, «πτηνοτροφικών», κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.[...]

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.»

Επειδή, με τις διατάξεις της Ε.2031/26-04-2023 διευκρινίζονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«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 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.[...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.»

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας» , στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 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.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του θανόντος και διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο την πώληση ακινήτων τα οποία απέκτησε με το σύστημα της αντιπαροχής, δίνοντας ποσοστά επί αγροτεμαχίων, στα οποία ήταν κύριος ή συνδικαιούχος αυτών, ως αντιπαροχή στην εργολάβο εταιρία και λαμβάνοντας ως αντάλλαγμα μεγάλο αριθμό οριζόντιων ιδιοκτησιών στην περιοχή του Ν., όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα.

A/A	ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ
1	Πριν από την χρήση 2011 διατέθηκαν δεκαοκτώ (18) οριζόντιες ιδιοκτησίες. Αυτό προκύπτει με βάση το υποβληθέν έντυπο Ε2 του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου της χρήσης 2011 σε συνάρτηση με τα στοιχεία που αξιοποιήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τους υπ' αρ. προσκομιζόμενους κανονισμούς συγκροτημάτων κατοικιών της συμβολαιογράφου Σύμφωνα με τα δεδομένα του Ε2 τα παρακάτω ακίνητα δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτό. Συγκεκριμένα αφορά τις οριζόντιες ιδιοκτησίες με αριθμό στοιχείου.....
2	Στην χρήση 2011 (Οικ. Έτος 2012) διατέθηκε μία (1) οριζόντια ιδιοκτησία με

	αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. σύμβολο του συμβολαιογράφου
3	Στην χρήση 2012 (Οικ. Έτος 2013) διατέθηκαν δύο (2) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ., και β) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ., σύμβολο του συμβολαιογράφου
4	Στο φορολογικό έτος 2014 διατέθηκε μία (1) οριζόντια ιδιοκτησία με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. σύμβολο του συμβολαιογράφου
5	Στο φορολογικό έτος 2015 διατέθηκαν τρεις (3) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ., β) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ., και γ) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ., σύμβολο του συμβολαιογράφου
6	Στο φορολογικό έτος 2016 διατέθηκαν τρεις (3) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου & β) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. σύμβολο του συμβολαιογράφου, και γ) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. σύμβολο της συμβολαιογράφου
7	Στο φορολογικό έτος 2018 διατέθηκε μία (1) οριζόντια ιδιοκτησία με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. το υπ' αρ. σύμβολο του συμβολαιογράφου
8	Στο φορολογικό έτος 2019 διατέθηκαν δύο (2) οριζόντιες ιδιοκτησίες: α) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. και β) με αριθμό στοιχείου με βάση το υπ' αρ. σύμβολο της συμβολαιογράφου
Σημείωση	Συνολικά κατασκευάστηκαν 117 οριζόντιες ιδιοκτησίες και έξι αποθήκες από την εργολάβο εταιρία (Πίνακας Α, σελ.23-36 της έκθεσης ελέγχου). Στην κυριότητα του ελεγχόμενου θανόντα παρέμειναν συνολικά 34 κατοικίες και 6 αποθήκες, είτε ως μοναδικός κύριος αυτών είτε ως συνδικαιούχος. Παράλληλα, στην κυριότητα του ελεγχόμενου παρέμειναν και ποσοστά επί των αγροτεμαχίων, επί των οποίων η εργολάβος εταιρία ανέλαβε να κατασκευάσει τις κατοικίες. Συνολικά από τις 34 οριζόντιες ιδιοκτησίες που παρέλαβε από την

	πούλησε τις 31 από αυτές μέχρι και το έτος 2019.
--	--

Επειδή, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι το φορολογικό έτος 2016 οι πράξεις της πώλησης των τριών οριζόντιων ιδιοκτησιών, αποτελούν εμπορική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§3 του ΚΦΕ, τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας ανέρχονται στο ποσό των 320.000,00€ και τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 319.164,70€. Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν ως η διαφορά μεταξύ της αξίας πώλησης του ακινήτου (αξία βάσει συμβολαίου πώλησης/ αντικειμενικής αξίας σε €) και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι ο υπολογισμός των φερομένων κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι κατά παράβαση των συνταγματικής περιωπής αρχών της χρηστής διοικήσεως, της ασφάλειας δικαίου, της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της νομιμότητος διότι η φορολογική διοίκηση δεν έχει εκδώσει ερμηνευτική εγκύκλιο προς επίλυση των ζητημάτων των διατάξεων του άρθρου 21§3 του ΚΦΕ (όπως χρόνος διακράτησης, πραγματοποιηθείσες δαπάνες, πληθωρισμός κα). Επιπλέον επικαλούνται ότι προκειμένου να υπολογιστεί ορθώς το κέρδος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, που προέκυψε από τις επίμαχες πωλήσεις ακινήτων, από το τίμημα πωλήσεως πρέπει να αφαιρεθούν: α) Η τιμή κτήσεως των επίμαχων ακινήτων, υπολογιζομένη σύμφωνα με τη μέση τιμή, που προκύπτει από τα διπλότυπα στοιχεία παραδόσεως κτισμάτων στα ακίνητα, τα οποία ανεγέρθηκαν με καθεστώς Φ.Π.Α., αντίγραφα των οποίων προσκομίζουν και επικαλούνται (ΣΧΕΤ. 1 – 13) και β) Το κόστος νομιμοποίησης των αυθαίρετων κατασκευών.

Ακόμη, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι ο έλεγχος θα έπρεπε να λάβει υπ' όψιν του κατά τον υπολογισμό του κέρδους την αποπληθωρισμένη αξία των αγορασθέντων ακινήτων, τα έτη διακρατήσεως αυτών και τα διάφορα κόστη, με τα οποία επιβαρύνθηκε ο ελεγχόμενος έως την πώλησή τους. Τέλος επικαλούνται ότι θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη η αξία του νομίσιματος και του αποπληθωρισμού των αξιών κατ' εφαρμογή του πίνακα (ΣΧΕΤ. 14), που δημοσιεύεται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή για την εξέλιξη των ετησίων μεταβολών του Γενικού Δείκτη Τιμών Καταναλωτή (μέσος ετήσιος δείκτης).

Επειδή στη παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ αναφέρεται ότι «Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη» βάσει του πίνακα που

παρατέθηκε ως άνω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο ελεγχόμενος ασκούσε συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων, με σκοπό το κέρδος.

Επειδή, με την προαναφερόμενη Ε. 2031/26-04-2023 δόθηκαν διευκρινίσεις από τη διοίκηση σε ερωτήματα για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα, στο τρίτο εδάφιο της παρ. 4 αναφέρεται ότι «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.»

Επειδή, αν και η ως άνω εγκύκλιος εκδόθηκε μετά την ολοκλήρωση του υπό κρίση ελέγχου, η φορολογική αρχή ενήργησε βάσει των ως άνω οδηγιών και προσδιόρισε το κέρδος από τη επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου ορθώς λαμβάνονται υπόψη την αξία κτήσης και την αξία πώλησης των υπό κρίση ακινήτων. Αναλυτικά ο τρόπος προσδιορισμού της αξίας κτήσης των αγροτεμαχίων που δόθηκαν για αξιοποίηση στην εργολάβο εταιρία και τα ακίνητα που έλαβε με το σύστημα της αντιπαροχής καταγράφονται στις σελίδες 22-49 της από έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος.

Επειδή, επιπροσθέτως αναφέρουμε ότι σύμφωνα με α) το υπ' αρ..... προσύμφωνο (την υπ' αρ. τροποποιητικές πράξεις) βάσει του οποίου ο ελεγχόμενος απέκτησε μεταξύ άλλων και την οριζόντια ιδιοκτησία και β) το υπ' αρ. προσύμφωνο βάσει του οποίου απέκτησε μεταξύ άλλων και τις οριζόντιες ιδιοκτησίες με αριθμό, αναγράφεται ρητά ότι τις εργασίες ανοικοδόμησης των κατοικιών αναλαμβάνει η εργολάβος εταιρία με δικά της έξοδα και φροντίδες, ενώ οι οικοπεδούχοι αναλαμβάνουν να μεταβιβάσουν ποσοστά συγκεκριμένων οικοπέδων ως αντάλλαγμα της εργολάβου και ως αμοιβής της για ότι θα ξοδέψει για να κτίσει τις οριζόντιες ιδιοκτησίες και τα οποία ποσοστά θα αποτελέσουν την εδαφική αναλογία των οριζόντιων ιδιοκτησιών που συμφωνήθηκε να πάρει αυτή ή τα τρίτα πρόσωπα που η ίδια θα υποδείξει. Συνεπώς, από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι οικοπεδούχοι, μεταξύ των οποίων και ο ελεγχόμενος δεν επιβαρύνθηκαν με επιπλέον δαπάνες ανέγερσης των υπό κρίση οριζόντιων κατοικιών πέρα του ποσοστού των αγροτεμαχίων που μεταβιβάστηκαν στην εργολάβο εταιρία και η αξία των οποίων αποτέλεσε την αμοιβή της για το κτίσιμο του συνόλου των οριζόντιων ιδιοκτησιών που ανέγειρε.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα διπλότυπα στοιχεία παράδοσης κτισμάτων τα οποία εκδόθηκαν από την εργολάβο εταιρία σύμφωνα με την ΠΟΛ 1039/2006, (τα εν λόγω στοιχεία είχαν προσκομισθεί και στον έλεγχο) δεν αποτελούν στοιχείο κόστους για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, διότι ως τέτοιο μπορεί να θεωρηθεί μόνο η αξία των ακινήτων (αγροτεμαχίων) όπως αυτή προσδιορίζεται με βάση τα συμβόλαια αγοράς τους, και τα οποία δόθηκαν ως αντιπαροχή από τον ελεγχόμενο στην παραπάνω εργολάβο εταιρία με σκοπό να λάβουν τις αντίστοιχες οριζόντιες ιδιοκτησίες.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες κατασκευής των αυθαίρετων χώρων και τα πρόστιμα τακτοποίησης τους, οι προσφεύγοντες δεν έχουν προσκομίσει ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή κανένα στοιχείο βάσει του οποίου να μπορεί να προσδιοριστεί το ύψος της δαπάνης και το πρόσωπο που επιβαρύνθηκε την εν λόγω δαπάνη. Επίσης, σε κάθε περίπτωση τα πρόστιμα για την τακτοποίηση αυθαίρετων δεν δύναται να θεωρηθεί ότι προσαυξάνουν το κόστος κτήσης των υπό κρίση ακινήτων .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, αναφέρουμε ότι για την συστηματική άσκηση της δραστηριότητας του ο ελεγχόμενος ήταν υπόχρεος στην τήρηση βιβλίων και στα προηγούμενα έτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 §3 του Ν.2238/1994 και εν συνεχεία από το έτος 2014 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§3 του Ν.4172/2013. Ο τρόπος της ορθής τήρησης των βιβλίων προβλέπεται για τα έτη πριν το 2015 με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και από 01/01/2015 με βάση τις διατάξεις του Ν.4308 (Ε.Λ.Π.). **Ωστόσο**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος δεν τήρησε ένα αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, όπου θα καταγραφόταν κάθε συναλλαγή που αφορούσε την επιχειρηματική δραστηριότητα του, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης, τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ 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 σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ: «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 σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 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. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 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. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. **Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. 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. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»**

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του [...]

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α έγγραφό μας...».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016** τμ. Β' επαμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην

κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων

ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «**μεγάλα ποσά**» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις θέσεις της Διοίκησης, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης από την ελεγχόμενη χρήση, δεδομένου ότι πρόκειται για προσδιορισμό διαθεσίμων μετρητών και όχι για προσδιορισμό τεκμαρτού εισοδήματος, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συγκρίνεται και με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων θα πρέπει να ελέγχεται αφενός εάν έχει ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές και δαπάνες, (και όχι οι τεκμαρτές), δεδομένου ότι το ποσό το οποίο κάθε φορά κρίνεται αντιστοιχεί σε ταμειακή βάση και επίσης θα πρέπει εν συνεχεία να ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως. (σχετικές ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ1259/2014).

Ενώ ως προς την αξιολόγηση της δυνατότητας επανακατάθεσης των ταμειακών διαθεσίμων μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι τα επικαλούμενα ταμειακά διαθέσιμα που υφίστανται είτε από μη αναλωθέν πραγματικό κεφάλαιο είτε από προγενέστερες αναλήψεις και εισπράξεις δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών. (ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015).

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, των αναλυτικών καταστάσεων για τα μισθώματα ακινήτων (Ε2) και των δηλώσεων στοιχείων ακινήτων του προσφεύγοντος (Ε9) των ελεγχόμενων ετών 2016-2017, β) την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του, γ) τις έγγραφες απόψεις των προσφευγόντων επί του με αριθ. πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, διαπίστωσε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 64.800,00€ και 1.098,00€ που δεν δικαιολογείται η πηγή και η αιτία κατάθεσης τους και θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι εσφαλμένως και μη αιτιολογημένως χαρακτηρίστηκαν ως δήθεν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» πιστώσεις, που δεν είναι δυνατόν να γνωρίζουν την ακριβή προέλευσή τους, εν όψει, άλλωστε, και του πολύ μικρού ύψους αυτών, καθώς και του θανάτου του ελεγχόμενου και συγκεκριμένα οι κάτωθι πιστώσεις στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της Τραπέζης

- α. η πίστωση με α/α στις, ποσού 150,00 Ευρώ,**
- β. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 150,00 Ευρώ,**
- γ. η πίστωση με α/α, στις, ...ποσού 100,00 Ευρώ,**
- δ. η πίστωση με α/α στις, .ποσού 20,00 Ευρώ,**
- ε. η πίστωση με α/α, στις, .ποσού 100,00 Ευρώ,**
- στ. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 100,00 Ευρώ,**
- ζ. η πίστωση με α/α στις,ποσού 100,00 Ευρώ,**
- η. η πίστωση με α/α στιςποσού 200,00 Ευρώ.**

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων οδηγιών της διοίκησης, της ΣΤΕ 884/2016 και πληθώρας αποφάσεων της υπηρεσίας μας, και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ως άνω πιστώσεις αφορούν σε καταθέσεις μετρητών (όπως προκύπτει από την αιτιολογία της συναλλαγής) κρίνεται ότι είναι μη ελεγκτές και ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται δεκτός.

Επειδή, επιπλέον, οι προσφεύγοντες επικαλούνται για τις κάτωθι πιστώσεις στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της Τραπέζης, όπως προκύπτει από τα οικεία τραπεζικά παραστατικά, (ΣΧΕΤ. 17, 18, 19, 20):

α. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 1.500,00 Ευρώ,

β. η πίστωση με α/α στις, ποσού 63.000,00 Ευρώ,

γ. η πίστωση με α/α, στις, ποσού 160,00 Ευρώ

δ. η πίστωση με α/α στις, ποσού 318,00 Ευρώ.

Ότι προήλθαν από ανάληψη μετρητών χρημάτων ύψους 145.000,00 Ευρώ, στις, από την πρώτη προσφεύγουσα, από λογαριασμό κοινό με τον ελεγχόμενο και ήδη θανόντα σύζυγό της, και τον προμημονευθέντα,, όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό, (ΣΧΕΤ. 21), λόγω της δυσμενεστάτης οικονομικής συγκυρίας της εποχής και της ανησυχίας για «κούρεμα» ή δέσμευση των τραπεζικών καταθέσεων.

Επειδή, από τα τραπεζικά παραστατικά των πιστώσεων με α/α: προκύπτει ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών που πραγματοποίησε ο ένας εκ των δικαιούχων του λογαριασμού Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του ελεγχόμενου κρίνεται ότι οι προαναφερόμενες πιστώσεις (πλην της με α/α:) αφορούν σε ποσά που δεν μπορούν να χαρακτηριστούν «μεγάλα ποσά» βάσει της ΣΤΕ 884/2016, για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται δεκτός και οι εν λόγω καταθέσεις με την παρούσα απόφαση δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, από το τραπεζικό παραστατικό της πίστωσης με α/α στις, ποσού 63.000,00 Ευρώ, προκύπτει ότι αφορά κατάθεση μετρητών που πραγματοποίησε ο ένας εκ των δικαιούχων του λογαριασμού

Επειδή, για αιτιολόγηση της ως άνω κατάθεσης οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι αφορά επανακατάθεση της από ανάληψης ποσού 145.000,00, που πραγματοποίησε η πρώτη προσφεύγουσα από τον με αριθ. IBAN λογαριασμό της

Επειδή, η επικαλούμενη ανάληψη και η κρινόμενη πίστωση έχουν γίνει από διαφορετικό πρόσωπο δεν προσκομίζονται επαρκή στοιχεία προκειμένου να συσχετιστούν οι δύο κινήσεις.

Επειδή, επιπλέον οι προσφεύγοντες για να δικαιολογήσουν την κρινόμενη πίστωση επικαλούνται την από ανάληψη η οποία πραγματοποιήθηκε σε χρόνο που δεν ανάγεται στην ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016- 31/12/2017. Επομένως, κατά βάση οι προσφεύγοντες επικαλούνται την ύπαρξη μετρητών (αρχή της ελεγχόμενης περιόδου) χωρίς ωστόσο να προσκομίζουν οποιοδήποτε στοιχείο προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού τους (όπως πίνακα ανάλωσης, τραπεζικά υπόλοιπα την) προκειμένου να ελεγχθεί η

δυνατότητα μετρητών, όπως αυτή προβλέπεται από τις οδηγίες και τις εγκυκλιους της Διοίκησης (σχετικές ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ1259/2014).

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι ο εν λόγω ισχυρισμός παραμένει αναπόδεικτός και απορρίπτεται.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω το εισόδημα για το φορολογικό έτος 2016 επαναπροσδιορίζεται ως εξής:

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος	Σύζυγος	Υπόχρεος
Κατηγορία Εισοδήματος							
Ακίνητη περιουσία	65.773,54 €	187.527,28	65.773,54 €	187.527,28	65.773,54 €	187.527,28	
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	250,00€	0,64	944,14 €	0,64 €	944,14 €	0,64 €	694,14 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα	22.184,84€		319.164,70 €		319.164,70 €		296.979,86 €
Επιχειρηματική Δραστηριότητα - Προσαύξηση			64.800,00 €		63.000,00 €		63.000,00 €
Μισθωτή εργασία							
Φορολογητέο Εισόδημα	88.208,38 €	187.527,92€	450.682,38 €	187.527,92 €	448.882,38€	187.527,92 €	360.674,00 €
Αφορολόγητο – φορολογούμενο με ειδικό τρόπο							
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλεγγύης	88.208,38 €	187.527,92 €	450.682,38 €	187.527,92 €	448.882,38€	187.527,92	360.674,00

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της απάντων ως κληρονόμων του, και συγκεκριμένα:

- Την μερική αποδοχή και την τροποποίηση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και
- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2016**

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

(.....)

	Διαφορά Βάσει ελέγχου	Διαφορά Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	152.966,81 €	152.372,81 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58ΚΦΔ	76.483,41 €	76.186,40 €

Εισφορά αλληλεγγύης	34.929,49 €	34.749,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	264.379,71 €	263.308,70 €

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

(.....)

	Διαφορά Βάσει ελέγχου	Διαφορά Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	362,34 €	0,00€
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58ΚΦΔ	0,00 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	82,35 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	444,69 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.