



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30.03.2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 1270

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

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

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος αλλοδαπής, κατά της από 03.10.2025 με αριθ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθ. καταχ. Αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2024, ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, και εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ (παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία βεβαιώθηκε τελικό χρεωστικό 565.693,00 ευρώ (με αρχικό χρεωστικό 565.693,00 ευρώ).

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

Ι. Η δήλωση εισοδήματος που υποβλήθηκε από μέρους του ήταν υποχρεωτική, καθώς σε διαφορετική περίπτωση το σύστημα δεν επέτρεπε την καταχώριση της σχετικής δήλωσης. Ως εκ τούτου υπέβαλε το με κωδ. αίτημά του προκειμένου από το ποσό των 850.000,00 ευρώ να αφαιρεθεί το ποσό των 824.383,83 ευρώ που αφορούσε το σύνολο των εξόδων που υποβλήθηκε, ενώ παράλληλα υπέβαλε επιφύλαξη ως προς τον ορθό κωδικό για τη φορολόγηση του ως άνω εισοδήματος. Η αρμόδια φορολογική Αρχή απέρριψε την αίτηση και την επιφύλαξή του με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Εν προκειμένω, από τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες υπό τις οποίες έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές δεν προκύπτει σκοπός επίτευξης κέρδους εκ μέρους του, δεδομένου ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος, το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Ειδικότερα, το οικόπεδο επί του οποίου πρόκειται να ανεγερθούν οι πέντε οριζόντιες ιδιοκτησίες αποκτήθηκε έναντι τιμήματος 187.500,00 ευρώ και οι τέσσερις ιδιοκτησίες που πωλήθηκαν στο συνολικό ποσό του 1.000.000,00 ευρώ. Πλην όμως για την πραγματοποίηση των εν λόγω μεταβιβάσεων έχει υποβληθεί σε μια σειρά εξόδων, όπως προκύπτει από τα κάτωθι δικαιολογητικά: α) στο μεσιτικό γραφείο, για την πώληση 4 ιδιοκτησιών, που περιγράφονται στην υπ' αρ. πράξη σύστασης οριζόντων ιδιοκτησιών με ποσό αμοιβής 200.000€ ανά πώληση ιδιοκτησίας, β) αποδείξεις δικηγόρων και, συνολικού ποσού 13.940€, γ) απόδειξη παροχής υπηρεσιών της εταιρίας, ποσού 4.650€ και δ) 4. φόρος μεταβίβασης 5.793,75€.

Επειδή, με το άρθρο 36§3 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ΚΦΕ (ν.4172/2013) 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 εκκαθάρισής 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.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

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

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

5. Για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42.».

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. πρωτ. **E.2031/26.04.2023** Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ):

«Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά σε παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ΚΦΕ.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων σε ζητήματα που αφορούν στην απόκτηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 21.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν μεμονωμένες πράξεις ή και συστηματική διενέργεια πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα και κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

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 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 δεύτερου 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, ιδίochρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

6. Ως «**συστηματική διενέργεια πράξεων**» θεωρείται η **πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα**. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «**συστηματική διενέργεια πράξεων**» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο.

7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ.

Ειδικά για τα ακίνητα, ως αφετηρία υπολογισμού του χρονικού διαστήματος των δύο (2) ετών θεωρείται η ημερομηνία υπογραφής του πρώτου οριστικού συμβολαίου. Ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων. Ομοίως, η πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως μία συναλλαγή. Αντίθετα, ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο, νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων και όχι το πλήθος των ακινήτων

Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η

προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις.

8. Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 όπως αυτό προστέθηκε με την περ. β της παρ.3 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 η πράξη πώλησης από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Συνεπώς, δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών. Ως προς το χρόνο διακράτησης, διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να έχουν συμπληρωθεί πέντε πλήρη έτη από την ημερομηνία απόκτησης, όπως αυτή προκύπτει από σχετικό έγγραφο (π.χ. νόμιμο παραστατικό, συμβόλαιο κ.λπ.). Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή με τις ως άνω διατάξεις θεσπίστηκαν κριτήρια με βάση τα οποία για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, είτε λόγω του τρόπου κτήσης του περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και αν πραγματοποιήθηκαν σε φορολογικά έτη πριν το 2018.

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

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

16. Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, αναγράφεται στους κωδ. 427-428 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 άρθρου 21 Κ.Φ.Ε.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1). Το εισόδημα που αποκτάται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 11 και 12 της παρούσας, αναγράφεται στους κωδ. 403-404 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση και χωρίς έναρξη».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1034/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» ορίζονται τα εξής:

«Πίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16.

ε. Το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσων έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με

λογιστικό προσδιορισμό (έντυπο Ε3), ενώ για τους μη επιτηδευματίες φορολογείται εξ ολοκλήρου, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες.
στ. Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ συμπληρώνονται οι κωδ. 427-428. ...».

Επειδή, με την Α.1032/2025 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2024, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2024 και εφεξής. ορίζονται τα εξής:

22. Υποπίνακας 4Γ2 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ)

ιδ. Για τις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ συμπληρώνονται οι κωδικοί 427-428 (Ε. 2031/2023)».

Επειδή, σύμφωνα με τις «Οδηγίες συμπλήρωσης της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2024» της Α.Α.Δ.Ε., ορίζεται ότι:

«Κωδικοί 427-428

Αναγράφεται το εισόδημα, που φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και αφορά περιπτώσεις που εντάσσονται στην έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Δηλαδή, αφορά τις περιπτώσεις μεμονωμένων πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, καθώς και συστηματικής διενέργειας πράξεων (τρείς και άνω ομοειδείς συναλλαγές εντός εξαμήνου ή εντός διετίας στην περίπτωση ακινήτων) στις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση τα Ε.Λ.Π.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία φακέλου ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου με διαλυτική αίρεση, της συμβολαιογράφου, απέκτησε την αποκλειστική κυριότητα, νομή και κατοχή ενός οικοπέδου, άρτιου και οικοδομήσιμου, έκτασης 2.848,32 τ.μ. στη Το ως άνω ακίνητο το καθυπέβαλλε στις διατάξεις του ν.3741/1929 και των άρθρων 1002 και 1117 του Αστικού Κώδικα και συνέστησε σε αυτό πέντε (5) μελλοντικές να ανεγερθούν οριζόντιες ιδιοκτησίες, δυνάμει της υπ' αριθ. πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών της ως άνω συμβολαιογράφου. Στη συνέχεια το έτος 2024 προέβη στην πώληση των τεσσάρων (4) ιδιοκτησιών με τίμημα 250.000,00 ευρώ εκάστη, σε τέσσερις (4) διαφορετικούς ιδιοκτήτες, με τη σύνταξη των με αριθ. και συμβολαίων αγοραπωλησίας μελλοντικών να ανεγερθούν οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων) της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου. Ειδικότερα προσκομίσθηκαν τα κάτωθι συμβόλαια αγοραπωλησίας ακινήτων:

1. Το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου με διαλυτική αίρεση της συμβολαιογράφου έναντι τιμήματος **187.500 ευρώ** (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 172.090,69 ευρώ), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων απέκτησε την πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ενός οικοπέδου στη θέση με εμβαδόν 2.848,32 τ.μ.
2. Το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας μελλοντικής να ανεγερθεί οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) της συμβολαιογράφου έναντι τιμήματος **250.000,00 ευρώ** (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 26.016,88 ευρώ), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων πωλεί την μελλοντική να ανεγερθεί οριζόντια ιδιοκτησία εμβαδού 79,81 τ.μ. (διαμέρισμα υπό στοιχεία Κ5). Αγοράστρια του εν λόγω ακινήτου είναι η και της με ΑΦΜ
3. Το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας μελλοντικής να ανεγερθεί οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) της συμβολαιογράφου έναντι τιμήματος **250.000,00 ευρώ** (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 20.466,49 ευρώ), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων πωλεί την μελλοντική να ανεγερθεί οριζόντια ιδιοκτησία εμβαδού 79,81 τ.μ. (διαμέρισμα υπό στοιχεία Κ4). Αγοραστής του εν λόγω ακινήτου είναι ο και της
4. Το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας μελλοντικής να ανεγερθεί οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) της συμβολαιογράφου έναντι τιμήματος **250.000,00 ευρώ** (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 20.477,89 ευρώ), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων πωλεί την μελλοντική να ανεγερθεί οριζόντια ιδιοκτησία εμβαδού 79,81 τ.μ. (διαμέρισμα υπό στοιχεία Κ2). Αγοράστρια του εν λόγω ακινήτου είναι η και της
5. Το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας μελλοντικής να ανεγερθεί οριζοντίου ιδιοκτησίας (διαμερίσματος) της συμβολαιογράφου έναντι τιμήματος **250.000,00 ευρώ** (εκτίμηση Δ.Ο.Υ. 20.480,30 ευρώ), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων πωλεί την μελλοντική να ανεγερθεί οριζόντια ιδιοκτησία εμβαδού 79,81 τ.μ. (διαμέρισμα υπό στοιχεία Κ1). Αγοραστής του εν λόγω ακινήτου είναι ο και της το γένος της μητρός

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2024, ως φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα (κωδ. 319), δηλώνοντας:

- στον κωδικό 427 («Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 άρθρου 21 ΚΦΕ») ποσό 850.000€, (ήτοι η διαφορά του συνολικού τιμήματος πώλησης των 4 ιδιοκτησιών 1.000.000,00 μείον του αναλογικού κόστους αγοράς οικοπέδου 37.500,00 X 4 = 150.000,00 ευρώ).
- στον κωδικό 049 («Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής») ποσό 4.989,75€
- στον κωδικό 781 («Χρηματικά ποσά τα οποία δεν αποτελούν εισόδημα και προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ») ποσό 1.000.000€.

Συνεπεία της ως άνω δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής **565.693,00 ευρώ**.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλλε το με κωδικό αίτημά του προς την αρμόδια φορολογική αρχή ζήτησε να τροποποιηθεί το δηλωθέν ποσό στον κωδικό 427 του εντύπου Ε1 σε 25.616,17 ευρώ (αντί του ποσού των 850.000,00 ευρώ), και προσκόμισε δικαιολογητικά ύψους 824.383,83 ευρώ. Συγκεκριμένα προσκόμισε τα εξής: α) με την

εταιρία, για την πώληση 4 ιδιοκτησιών, που περιγράφονται στην υπ' αρ. πράξη σύστασης οριζόντων ιδιοκτησιών με ποσό αμοιβής 200.000€ ανά πώληση ιδιοκτησίας, β) αποδείξεις δικηγόρων και, συνολικού ποσού 13.940€, γ) απόδειξη παροχής υπηρεσιών της εταιρίας, ποσού 4.650€ και δ) 4. φόρος μεταβίβασης 5.793,75€. Ο προσφεύγων με το ως άνω αίτημα διατύπωσε την εξής επιφύλαξη: «Έχω υποβάλει δήλωση με την παρακάτω επιφύλαξη του φορολογικού έτους 2024: «έχω δηλώσει εισόδημα από πώληση 4 ιδιοκτησιών το 2024 ως ιδιώτης χωρίς έναρξη επαγγέλματος. Δεν γνωρίζω εάν πρέπει να φορολογηθώ χωρίς να αφαιρεθούν τα έξοδα που έχω καταβάλει για τις 4 αγοραπωλησίες. Θα προσκομίσω τα σχετικά παραστατικά εξόδων. Επίσης δεν γνωρίζω εάν έχει επιλεχθεί ο ορθός κωδικός στο έντυπο Ε1 φορολόγηση των παραπάνω εισοδήματος». Κατόπιν υπολογισμού των εξόδων από το ποσό των εσόδων των 850.000 ευρώ αφαιρούνται τα έξοδα σύμφωνα με την συνημμένη κατάσταση και τα σχετικά συνημμένα παραστατικά ποσού 824.383,83€. Οπότε το συνολικό κέρδος που θα πρέπει να φορολογηθεί ανέρχεται στο ποσό των 25.616,17 ευρώ (850.000€ - 824.383,83€ = 25.616,17€). Παρακαλώ να κάνετε δεκτή την επιφύλαξη και να αναγράψετε στον κωδικό 427 του εντύπου Ε1 το ποσό των 25.616,17€ αντί του προηγούμενου ποσού των 850.000€ και να επανεκκαθαρίσετε την δήλωση φορολογίας 2024. Ευχαριστώ εκ των προτέρων».

Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων ζήτησε την προσκόμιση στοιχείων και στην συνέχεια προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, αφού διέγραψε το ποσό του 1.000.000€ που είχε δηλώσει ο προσφεύγων στον κωδικό 781, απορρίπτοντας το ως άνω αίτημά του. Ειδικότερα στην ως προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται ότι η εν λόγω πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ - ν.5104/2024, διαγράφοντας τον κωδικό 781, καθώς έχει αποτυπωθεί ήδη στον κωδ. 427.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται αφενός ότι δεν προκύπτει σκοπός επίτευξης κέρδους εκ μέρους του και αφετέρου ζητάει να φορολογηθεί για καθαρό κέρδος ύψους 38.840,00 ευρώ, καθώς για την πραγματοποίηση των εν λόγω πωλήσεων /μεταβιβάσεων έχει υποβληθεί σε μια σειρά εξόδων (μεσιτικά έξοδα 200.000,00 ευρώ για κάθε ακίνητο, και λοιπές αμοιβές δικηγόρων).

Επειδή, σύμφωνα με την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του υποσυστήματος μητρώου του συστήματος Taxisnet, ο ίδιος είναι φυσικό πρόσωπο, φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, ο οποίος δεν έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών ως επιτηδευματίας. Από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι για τον προσφεύγοντα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.3 του ΚΦΕ περί «επιχειρηματικής συναλλαγής», και συστηματικής διενέργειας πράξεων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, καθώς ο προσφεύγων προέβη εντός του έτους 2023 σε αγορά οικοπέδου αξίας 1875.500,00 ευρώ στην Ελλάδα και εντός του 2024 πραγματοποίησε τις 4 παραπάνω πωλήσεις, μελλοντικών να ανεγερθούν εντός του ανωτέρου οικοπέδου, οριζοντίων ιδιοκτησιών (διαμερισμάτων) σε διαφορετικά πρόσωπα, με τίμημα πώλησης για κάθε ακίνητο 250.000, 00 ευρώ. Περαιτέρω σύμφωνα με τις προαναφερθείσες αποφάσεις και οδηγίες της Διοίκησης, το κέρδος στην συγκεκριμένη περίπτωση προσδιορίζεται ως διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης αυτών και δεν προβλέπεται ο λογιστικός προσδιορισμός του κέρδους όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.1 του ΚΦΕ. Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η αρμόδια Φορολογική Αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.3 του ΚΦΕ προσδιορίζοντας ως κέρδος το τίμημα πώλησης όπως αυτό καταγράφεται στα οικεία

συμβόλαια μείον το κτήσης αυτών (εν προκειμένω αναλογούν κόστος αγοράς οικοπέδου) ενώ οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του περί αφαίρεσης λοιπών εξόδων που δεν συνθέτουν κόστος κτήσης των πωληθέντων ακινήτων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος αλλοδαπής, και την επικύρωση της από με αριθ. δήλωσης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

Οριστική φορολογική υποχρέωση - Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2024:

ΦΕΦΠ 2024 - Τελικό χρεωστικό: 565.693,00 €.

Το συνολικό αυτό ποσό προσδιορίστηκε με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2024, του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με αριθ. δήλωσης- παρ. 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ και αριθ. ειδοπ.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

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.