



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/07/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1443

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατά:
 - α) των υπ' αριθ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτος 2005) και 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτος 2006) αντίστοιχα,

β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτος 2005) και 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτος 2006), αντίστοιχα, και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008), των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση αυτών.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτος 2005) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 39.285,22€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 47.142,26€, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος (στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος) και του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων), όπως οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2238/1994 ορίζουν.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτος 2006) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 44.789,29€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 53.747,15€, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος (στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος) και του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων), όπως οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2238/1994 ορίζουν.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00€ λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος (στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος) και του πραγματικά καταβληθέντος τιμήματος για την απόκτηση

περιουσιακών στοιχείων (ακινήτων), όπως οι διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2238/1994 ορίζουν, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμη η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι το δικαίωμα του δημοσίου, κατά το χρόνο έκδοσης, είχε παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ενώ οι παρατάσεις που δόθηκαν με τις διατάξεις των νόμων 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 αφορούσαν τις φορολογικές υποθέσεις για τις οποίες ο χρόνος παραγραφής έληγε το πρώτον στις 31/12/2009, 30/06/2010, 31/12/2010, 31/12/2011 και 31/12/2012 και ουχί τις κατά παράταση υποθέσεις. Περαιτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4141/2013 και του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, περί παράτασης προθεσμίας παραγραφής για δύο έτη, καταλαμβάνουν μόνο τις υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τις 31/12/2013 ενώ η εντολή, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, εκδόθηκε το 2016.
2. Μη σύννομος ο υπολογισμός της ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης καθώς έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι αξίες, αντικειμενικές ή αγοραίες, των συμβολαίων. Επίσης, ανεστάλη με μεταγενέστερη ευνοϊκή διάταξη το κατ' άρθρο 17 του ν.2238/1994 τεκμήριο αγοράς ακινήτων. Επιπλέον, η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος είναι μη σύννομη διότι δεν προσδιορίστηκε η κάλυψη της τεκμαρτής δαπάνης από άλλες νόμιμες πηγές.
3. Μη σύννομο άνοιγμα λογαριασμών. Η διάταξη του άρθρου 30 του ν.3296/2004 έχει κριθεί αντισυνταγματική (ΣτΕ ΟΛ 3316/2014).

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»*.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που*

αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, το άρθρο 36 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, το άρθρο 73 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.».

Επειδή, με το άρθρο 66 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4337/2015 και ισχύει: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση..... ».

Επειδή, με την παρ. 6 της ΠΟΛ. 1142/15.09.2016 διευκρινίζεται ότι: «...Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 , όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ. , για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθ.-2016 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ερειδόμενου στην από-2014 πληροφοριακή έκθεση Εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. – ΠΕΡ. Δ/ΝΣΗ, που απεστάλη στην ανωτέρω φορολογική αρχή με το υπ' αριθ. πρωτ.-2014 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου-2014). Το Σ.Δ.Ο.Ε. διενήργησε έλεγχο καταρχήν στον σύζυγο της προσφεύγουσας,, τόσο ως φυσικό πρόσωπο όσο και ως μέλος της «.....», βάσει των υπ' αριθ./2012 και/2011 αντίστοιχων εντολών ελέγχου. Η ανωτέρω υπηρεσία προέβη σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών τόσο της κοινωνίας όσο και του συζύγου της προσφεύγουσας αλλά και της ίδιας, για αντιπαραβολή των στοιχείων που διέθετε. Από την επεξεργασία των λογαριασμών

που ελέγχθηκαν διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορές ακινήτων με διαφορές μεταξύ της δηλωθείσας (στα συμβόλαια) και της πραγματικής αξίας των ακινήτων βάσει ελέγχου, οι διαπιστώσεις του οποίου καταγράφηκαν στην ως άνω πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος .

Κατόπιν των ανωτέρω, με την περιέλευση στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις2014 της πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ., ως νέου στοιχείου, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου κατέστη δεκαετής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, εκπνέοντας στις 31-12-2015. Συνεπώς, εφόσον κατά το χρόνο δημοσίευσης και θέσης σε ισχύ του Ν.4174/2013 την 01/01/2014, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, στην προκειμένη περίπτωση έχουν τελικώς εφαρμογή οι διατάξεις περί εικοσαετούς παραγραφής του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. β' και του άρθρου 36 παρ. 3 του Ν.4174/2013.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό ίσχυσε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζονταν ότι: «Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: α) Αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων..... γ) Αγορά ή χρηματοδοτική ή χρονομεριστική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται: αα) Το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια. ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.....».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 36/16-02-2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, στη διαδικασία αγοραπωλησίας ακινήτου κυριαρχούν τρεις νομικές έννοιες, που είναι αυτοτελείς και ανεξάρτητες μεταξύ τους : 1) Αγοραία αξία, 2) Αντικειμενική αξία και 3) Καταβληθέν τίμημα. Από το γενικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις αγοραπωλησίες ακινήτων προκύπτει ότι ο νομοθέτης θέλει σαφώς οι φορολογικές επιβαρύνσεις του αγοραστή να υπολογίζονται στο πράγματι καταβληθέν τίμημα, που όταν φυσικά είναι δύσκολο να αποδειχθεί, αυτό υπολογίζεται στην αντικειμενική αξία ή, όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού, στην

αγοραία αξία, καθόσον το τίμημα που αναγράφεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο δεν αρκεί προς απόδειξη του ύψους του πράγματι καταβληθέντος (ΣΤΕ 961/2007).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό ίσχυσε κατά το χρόνο φορολογίας, ορίζονταν ότι: «1. Η διαφορά μεταξύ του εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογουμένου ή της συζύγου του, κατά περίπτωση, από εμπορικές επιχειρήσεις ή από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων και αν δε δηλώνεται εισόδημα από τις κατηγορίες αυτές η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν. β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις. γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων. δ) Εισαγωγή συναλλάγματος, που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτηση του στην αλλοδαπή. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος για τα πρόσωπα: αα) που κατοικούν μόνιμως στο εξωτερικό, ββ) που είχαν διαμείνει 3 (τρία) τουλάχιστον χρόνια στην αλλοδαπή και η εισαγωγή του συναλλάγματος γίνεται μέσα σε δύο (2) χρόνια από τη μετοικεσία τους. γγ) που είχαν διαμείνει πέντε (5) τουλάχιστον συνεχή χρόνια στην αλλοδαπή και το επικαλούμενο ποσό συναλλάγματος προέρχεται από καταθέσεις στο όνομα τους ή στο όνομα του άλλου συζύγου σε τράπεζα της Ελλάδας ή σε υποκατάστημα ελληνικής τράπεζας στο εξωτερικό κατά το χρόνο που διέμεναν στην αλλοδαπή ή από καταθέσεις τους μέσα σε ένα (1) χρόνο από τη μετοικεσία τους στην Ελλάδα χωρίς το συνάλλαγμα αυτό να έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή. Η προϋπόθεση της μη επανεξαγωγής του συναλλάγματος δεν απαιτείται για το ποσό εκείνο του συναλλάγματος που έχει επανεξαχθεί στην αλλοδαπή για την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 17, εφόσον η δαπάνη για την απόκτηση αυτού του στοιχείου έχει ληφθεί υπόψη κατά την εφαρμογή των άρθρων 17 ή 19. ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό

του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη. ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο..... 4. Οι υπόχρεοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87. Επίσης, όσοι δεν αναγράφουν στη δήλωση τη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπονται από το άρθρο 88».

Επειδή, με το άρθρο 8 του Ν. 3899/2010 ορίζεται ότι: «1. Εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. η από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού (ΦΕΚ Α' 212/17.12.2010) και μέχρι 31.12.2012 δαπάνη για την αγορά από ενήλικο, με δικαίωμα πλήρους κυριότητας, καθώς και η ανέγερση από αυτόν οικοδομής, ως πρώτης κατοικίας, εφόσον η επιφάνειά της δεν υπερβαίνει τα εκατόν είκοσι (120) τ.μ. και η συνολική αξία της το ποσό των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ....»

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν. 3986/2011 ορίζεται ότι: «6. Η παρ. 1 του άρθρου 8 του Ν. 3899/2010 αντικαθίσταται ως εξής: “1. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013.” 7. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως 5 εφαρμόζονται από 1.1.2011 και μετά και οι διατάξεις της παραγράφου 6 για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 17.12.2010.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι: α) κατά το έτος 2004, για αγορά διαμερισμάτων επί της συμβολής των οδών στην Θεσσαλονίκης κατεβλήθη από την προσφεύγουσα πραγματικό τίμημα 147.336,69€, αντί του δηλωθέντος στα συμβόλαια τιμήματος εκ 56.968,28€, η δε διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, βάσει των άρθρων 16, 17 και 19 του ν. 2238/1994 προσδιορίστηκε στο ποσό των 106.455,99€, β) κατά το έτος 2005, για αγορά διαμερίσματος στον οικισμό «.....» στην Χαλκιδικής κατεβλήθη από την προσφεύγουσα πραγματικό τίμημα 246.000,00€ αντί του δηλωθέντος στο συμβόλαιο τιμήματος εκ 53.417,39€, η δε διαφορά της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης, βάσει των άρθρων 16, 17 και 19 του ν. 2238/1994 προσδιορίστηκε στο ποσό των 114.916,38€. Η προσφεύγουσα τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς απόδειξη των ισχυρισμών της για κάλυψη της διαφοράς της τεκμαρτής δαπάνης που υπερβαίνει το δηλωθέν εισόδημα. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι το πραγματικό καταβληθέν τίμημα για την αγορά του έτερου ακινήτου στον οικισμό «.....» στην Χαλκιδικής το έτος 2007 ανήλθε στο ποσό των 383.000,00€ αντί του αναγραφόμενου στο οικείο συμβόλαιο 94.627,00€, από τον

επαναπροσδιορισμό δε της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθής εφαρμογής των άρθρων 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994 για τον υπολογισμό της συνολικής ετήσιας τεκμαρτής δαπάνης και της διαφοράς από το συνολικό δηλωθέν εισόδημα προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Οι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (Ν. 2683/1999 ΦΕΚ 19^Α)».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 85/2005 ορίζεται ότι: «α) Η ΥΠ.Ε.Ε. έχει αρμοδιότητα για πρόσβαση και λαμβάνει οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής της, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενη σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενη όμως στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας του άρθρου 26 του Υπαλληλικού Κώδικα (Ν.2683/1999 ΦΕΚ 19^Α)».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 88 του Ν. 3842/2010 ορίζεται ότι: «Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συνεστήθη με το άρθρο 30 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α') μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)».

Επειδή, η υπ' αριθ. 3316/2014 απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ έκρινε την περ. ε' της παρ. 5 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 που δεν έχει εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση και η προσφεύγουσα προβάλλει αλυσιτελώς.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν εντολής και στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ, όπως αυτές ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 30 του ν. 3296/2004, πραγματοποιήθηκε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις των στοιχείων που αφορούσαν τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών EUROBANK EFG και ALPHA BANK προέκυψε ότι μερικές εξ αυτών πραγματοποιήθηκαν για την ολοκλήρωση της αγοράς ακινήτων από την προσφεύγουσα η οποία είναι συνδικαιούχος των προαναφερθέντων τραπεζικών λογαριασμών. Ειδικότερα, όπως αναγράφεται στη συνημμένη στην οικεία έκθεση ελέγχου που συνοδεύει τις προσβαλλόμενες πράξεις, με αριθ. υπόθεσης και ημερομηνία θεώρησης/2014 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ.: «...Για την “.....” εκδόθηκε από την υπηρεσία μας η υπ' αρ./2011 εντολή ελέγχου. Προκειμένου να διαπιστωθεί αν η ως άνω εταιρεία φοροδιαφεύγει, κρίθηκε σκόπιμο από

τον έλεγχο να γίνει άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών τόσο της κοινωνίας, όσο και των μελών της, (ελεγχόμενος) και με Α.Φ.Μ. στα πλαίσια της υπ' αριθ./2011 είχε γίνει άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, του αδελφού του, και της εταιρείας «.....» που συμμετέχει κατά 50% ο ελεγχόμενος. Το άνοιγμα των ως άνω λογαριασμών είχε ζητηθεί από την Ελληνική Ένωση Τραπεζών με το υπ' αριθ./2010 έγγραφο. Οι απαντήσεις που λάβαμε έως και την σύνταξη της παρούσης ήταν οι παρακάτω:

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΑΠΑΝΤΗΤΙΚΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ
Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (Ε.Τ.Ε.)	
Alpha Bank	
Eurobank EFG	

Προκειμένου να αξιοποιηθούν τα πληροφοριακά δελτία, όπως αυτά αναφέρονται στο οικείο κεφάλαιο της παρούσης και να διευκρινιστούν ορισμένες κινήσεις που χρέωσαν ή πίστωσαν του λογαριασμούς του ελεγχόμενου, αποστείλαμε σε τραπεζικά ιδρύματα, τα παρακάτω έγγραφα: Το με αρ. πρωτ./..... έγγραφο προς την Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, η οποία μας απάντησε με τα υπ' αριθ./..... και/..... έγγραφό της..... Το με αρ. πρωτ./..... έγγραφο προς την “Eurobank”, η οποία μας απάντησε με το υπ' αριθ./..... έγγραφό της.... Το με αρ. πρωτ./..... έγγραφο προς την “Alpha Bank”, η οποία μας απάντησε με το υπ' αριθ./..... έγγραφό της..... Από την επεξεργασία των απαντήσεων των ως άνω εγγράφων, των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, των υποβληθέντων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ένορκων καταθέσεων που πήραμε από τους πωλητές των ακινήτων που αγόρασε ο ελεγχόμενος, προέκυψαν τα παρακάτω σχετικά με τις πραγματικές αξίες αγοράς των ακινήτων του την περίοδο 2000-2009:..... 1. Στις 21/10/2005 η, σύζυγος του ελεγχόμενου,, αγόρασε ένα διαμέρισμα 64 τ.μ. στον οικισμό «.....», στην Χαλκιδικής από την Σύμφωνα με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας, για την αγορά του πληρώθηκε τίμημα 53.417,39€, το οποίο η αγοράστρια ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει το αργότερο μέχρι της 21-12-2005, από προϊόν τραπεζικού ισόποσου δανείου μεταξύ της ιδίας και της «EUROBANK ERGASIAS» ή οποιουδήποτε άλλου τραπεζικού οργανισμού. Από σχετικό ερώτημά μας προς την «Eurobank Εργασίας» προέκυψαν τα ακόλουθα: Εκδόθηκε η υπ' αριθ.τραπεζική επιταγή στις 28/12/2005 ύψους 53.417,39€ σε διαταγή της με χρέωση λογαριασμού της (.....). Στις 21/10/2005 (ημερομηνία αγοράς του ακινήτου) κατατέθηκε από την ποσό 192.582,61€ σε τραπεζικό λογαριασμό της Η ανάληψη του ποσού αυτού έγινε από τον τραπεζικό λογαριασμό που

τηρεί η ελεγχόμενη στην Eurobank (.....).... 2. Στις 24/10/2007, η σύζυγος του ελεγχόμενου,, αγόρασε ένα διαμέρισμα 75,16 τ.μ. στον οικισμό «.....», στην Χαλκιδικής από τον Σύμφωνα με το υπ' αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας, για την αγορά του πληρώθηκε τίμημα 94.627,00€, το οποίο η αγοράστρια ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλλει το αργότερο μέχρι της 30-11-2007, από προϊόν τραπεζικού ισόποσου δανείου μεταξύ της ιδίας και της «EUROBANK ERGASIAS» ή οποιουδήποτε άλλου τραπεζικού οργανισμού. Ένας εκ των δικηγόρων που παραστάθηκε κατά την σύνταξη του συμβολαίου ήταν ο (ΑΦΜ). Από σχετικό ερώτημά μας προς την «Eurobank Εργασίας» προέκυψαν τα ακόλουθα: Εκδόθηκε η υπ' αριθ. τραπεζική επιταγή στις 21/12/2007 ύψους 94.627,00€ σε διαταγή της με χρέωση λογαριασμού της (.....). Στις 29/11/2007 κατατέθηκε από την ποσό 288.373,00€ σε τραπεζικό λογαριασμό του Η ανάληψη του ποσού αυτού έγινε από τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η ελεγχόμενη στην Eurobank (.....). Σε ένορκη κατάθεση που έδωσε στην υπηρεσία μας στις 12/04/2013, ο, αναφέρει ότι το ποσό των 288.373,00€, το εισέπραξε προς εξυπηρέτηση του πελάτη του,, καθώς εκείνος διέμενε μόνιμα στην Γερμανία. Κατόπιν της εισπραξης αυτής απέστειλε τα χρήματα σε λογαριασμό που τηρεί ο κ. στην Γερμανία. 3..... Στις 18/11/2004 η, σύζυγος του ελεγχόμενου, αγόρασε από την α)1 διαμέρισμα 84,40 τ.μ. και β)1 διαμέρισμα 64 τ.μ. στην γωνία στην Θεσσαλονίκης. Βάσει του υπ' αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας, για την αγορά των ανωτέρω κατέβαλε το αντίτιμο των 42.114,75€ σε μετρητά την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου. Τέλος, στις 18/11/2004 η, σύζυγος του ελεγχόμενου, αγόρασε από τους,, 1 διαμέρισμα 49,30 τ.μ. στην γωνία, στην Θεσσαλονίκης. Βάσει του υπ' αριθ. συμβολαίου αγοραπωλησίας, για την αγορά των ανωτέρω κατέβαλε το αντίτιμο των 14.853,53€ σε μετρητά την ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου. Για την πώληση όλων των ανωτέρω ακινήτων εισέπραξαν συνολικά 460.000,00€ από τον κ. και την σύζυγό του, Αρχικά έλαβε μία τραπεζική επιταγή ύψους 411.000,00€, την οποία και εξαργύρωσε στην τράπεζα Αττικής και συγκεκριμένα στο υποκατάστημα, τότε επί της Λέοντος Σοφού (466) και τώρα επί της Δωδεκανήσου και εξέδωσε τραπεζική επιταγή κατά 175.000,00€ στον ατομικό του λογαριασμό, κατά 175.000,00€ στην και κατά 61.000,00€ στην Έλαβε ακόμα δύο επιταγές από το προσωπικό μπλοκ του κ., αξίας αντίστοιχα 24.000,00€ και 25.000,00€, ώστε να συμπληρωθούν οι 460.000,00€. Από σχετικά ερωτήματά μας προς την «Εθνική Τράπεζα» και την «Alpha Bank» προέκυψε ότι: Στις 18/11/2004(ημέρα σύνταξης του συμβολαίου) γίνεται ανάληψη από τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος με την σύζυγό του στην Alpha Bank (.....), ποσού 404.000,00€. Στις 22/11/2004 (4 μέρες μετά την σύνταξη

συμβολαίου), γίνονται δύο αναλήψεις από τον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος στην Εθνική Τράπεζα (.....), ποσού 24.000,00€ και 25.000,00€ και εκδίδεται η υπ' αριθ. τραπεζική επιταγή, ποσού 49.000,00€ (24.000,00+25.000,00), η οποία κατατίθεται στον τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο ίδιος ο ελεγχόμενος στην Alpha Bank (.....). Την ίδια μέρα γίνεται ανάληψη ποσού 50.000,00€. Στις 18/05/2005, εκδόθηκε η υπ' αριθ. προσωπική επιταγή από τον ελεγχόμενο εις διαταγή του, ποσού 25.000,00€...».

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης διαδικασίας για το άνοιγμα των λογαριασμών της προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 (οικ. έτος 2005)

Κύριος φόρος	39.285,22€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	47.142,26€
Σύνολο φόρων για καταβολή	86.427,48€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005 (οικ. έτος 2006)

Κύριος φόρος	44.789,29€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%	53.747,15€
Σύνολο φόρων για καταβολή	98.536,44€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008)

Κύριος φόρος	100,00€
--------------	---------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.