



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131600553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

28/01/2016

Αριθμός απόφασης:

211

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αρ. πρωτ. / ενδικοφανής προσφυγή των προσφευγόντων :α)..... του ΑΦΜ, β), σύζυγο με ΑΦΜ, κατοίκων εξωτερικού και με νόμιμο εκπρόσωπο / αντίκλητο στην Ελλάδα τη , κάτοικο επί της οδού..... αρ., Τ.Κ. κατά της υπ' αριθ. / οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το οικονομικό έτος 2002, φορολογική περίοδο 1.1.2001 - 31.12.2001 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. / οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το οικονομικό έτος 2002, φορολογική περίοδο

1.1.2001 - 31.12.2001 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με αρ. & εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε/Περιφερειακής Διεύθυνσης/Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 25/01/2016. εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 29/09/2015 και με αρ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής των :α) του ΑΦΜ, β), σύζυγο με 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' αρ. ./..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2002, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε α) σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 257.004.027 δρχ ή 754.230,45 € και β) σε βάρος της προσφεύγουσας και σύζυγο του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος ποσού 255.280.218 δρχ ή 749.171,59 €, ήτοι συνολικά σε βάρος τους φόρος εισοδήματος ποσού 512.284.245 δρχ ή 1.503.402,04 €, πλέον 614.741.094 δρχ ή 1.804.082,45 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας .

Η ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού με βάση τις με αρ. & εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε/Περιφερειακής Διεύθυνσης/Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, που συντάχθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα των προσφευγόντων του& του από το ΣΔΟΕ, κατόπιν της με αρ/...../..... εντολής ελέγχου πόθεν έσχες και άρσης τραπεζικού απορρήτου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ. εντολής λόγω αποχώρησης υπαλλήλου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.3296/2004, του άρθρου 9^Α του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 85/2005, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 88 του ν.3842/2010, του άρθρου 6 του ν. 2690/1999, για έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του νόμου 2238/1994, για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001) και τις κάτωθι διαπιστώσεις :

Α) Για τον προσφεύγοντα του διαπιστώθηκε, για τη **χρήση 2001**, προσαύξηση εισοδήματος από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και συγκεκριμένα από την πώληση εδαφικής εκτάσεως, συνολικής αξίας 605.224.513 δρχ ή 1.776.154,11€, σε εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94

Β) Για την προσφεύγουσα του για τη **χρήση 2001**, προσαύξηση εισοδήματος από άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και συγκεκριμένα από την πώληση εδαφικής εκτάσεως, συνολικής αξίας 605.224.513 δρχ ή 1.776.154,11€, σε εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94.

Ειδικότερα ο προσφεύγων και η προσφεύγουσα σύζυγος του δυνάμει του με αρ./..... συμβολαίου αγοράς ακινήτου προέβησαν στην αγορά εδαφικής εκτάσεως, από την εταιρεία «.....» (δ/ση:,, Α.Φ.Μ.:), συνολικής επιφάνειαςτ.μ επί της οδούκαι στην περιοχής.

Βάσει του συμβολαίου η αντικειμενική αξία του οικοπέδου προσδιορίστηκε σε ποσό 220.638.107δρχ. και το συνολικό τίμημα που καταβλήθηκε με την αρ. επιταγή, ανήλθε σε ποσό 221.000.000δρχ.

Στη συνέχεια στις 28.06.2001 **μετά από χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών** ο προσφεύγων και η σύζυγος του, δυνάμει του με αρ./..... συμβολαίου πώλησης, προβαίνουν σε πώληση του ίδιου ακινήτου προς την εταιρεία "....." (δ/ση: -, Α.Φ.Μ.:.....). Το συνολικό τίμημα της πώλησης ορίστηκε σε ποσόδρχ με αντικειμενική αξία που προσδιορίστηκε σε ποσόδρχ. Η εξόφληση, σύμφωνα με τους όρους του συμβολαίου, οριζόταν να πραγματοποιηθεί σε δύο δόσεις. Στις 28.06.2001 θα πραγματοποιούνταν καταβολή δύο επιταγών συνολικής αξίας 640.000.000δρχ και το υπόλοιπο ποσό θα εξοφλείτο στις 30.11.2001 με καταβολή ποσού 550.000.000δρχ γεγονός που αποδεικνύεται από το με αρ./..... συμβόλαιο εξόφλησης υπόλοιπου τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου. Είχε προηγηθεί καταβολή προκαταβολής ύψους 10.000.000δρχ.

Ο έλεγχος, μετά από την επεξεργασία των τραπεζικών καταθέσεων διαπίστωσε την πίστωση ποσών λόγω της πώλησης του συγκεκριμένου ακινήτου στους με αρ. και τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του ,στις Τράπεζες HSBC και ALPHA BANK αντίστοιχα, συνολικής αξίας 1.440.000.000 δρχ, όπως αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΝΟΜΙΣΜΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
HSBC		28/06/2001	250.000.000,00	ΔΡΧ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
HSBC		28/06/2001	320.000.000,00	ΔΡΧ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
ALPHA BANK		28/06/2001	320.000.000,00	ΔΡΧ	
HSBC		30/11/2001	550.000.000,00	ΔΡΧ	(ΗΜ. ΑΞΙΑΣ 06ΔΕΚ2001) ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ

Αναφορικά με την κατάθεση επιταγής αξίας 250.000.000δρχ. που πραγματοποιήθηκε στον με αρ. τραπεζικό λογαριασμό στις 28.06.2001, ο έλεγχος την προσδιόρισε ως εισπραχθέν υπερβάλλον τίμημα της συγκεκριμένης πώλησης, λόγω της κατάθεσης της την ίδια ημερομηνία με την καταβολή της πρώτης δόσης του τιμήματος πώλησης του ακινήτου, καθώς και του νομίσματος που η συναλλαγή αυτή πραγματοποιείται (δραχμές).

Κατά συνέπεια ο έλεγχος προσδιόρισε το συνολικό ποσό πώλησης του συγκεκριμένου ακινήτου από τους προσφεύγοντες προς την εταιρεία "....." στο ποσό των δρχ, που προέρχεται από :

10.000.000	ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ
320.000.000	Α' ΔΟΣΗ
320.000.000	Α' ΔΟΣΗ
550.000.000	Β' ΔΟΣΗ
250.000.000	ΥΠΕΡΒΑΛΛΟΝ ΤΙΜΗΜΑ ΜΗ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΟ ΣΤΟ ΜΕ ΑΡ. ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ
1.450.000.000	ΣΥΝΟΛΟ

Η συγκεκριμένη αγοραπωλησία σύμφωνα με τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε/Περιφερειακής Διεύθυνσης/Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, συνιστά εμπορική πράξη που πραγματοποιήθηκε με σκοπό την επίτευξη κέρδους και σε εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 έπρεπε να φορολογηθεί .

Έτσι το καθαρό κέρδος (όφελος) που προέκυψε για τον ελεγχόμενο από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας μέσω της αγοραπωλησίας του συγκεκριμένου ακινήτου σε εφαρμογή των

διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2238/94 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» και της με αρ. ΠΟΑ.1100/09.04.2014 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών «περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και διοικητικής διαφοράς» αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ		ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ		
Αγορά ακινήτου από εταιρεία (14/12/2000) ΑΡ. ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ..../14-12-2000		Πώληση Ακινήτου στην εταιρεία (28/6/2001) ΑΡ. ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ/28-06-2001		
Κόστη	Ποσό (δρχ)	Είσπραξη	Ημερομηνία	Ποσό (δρχ)
Αγορά	221.000.000	Είσπραξη προκαταβολής		10.000.000
Δικηγορική αμοιβή	1.155.000	Είσπραξη επιταγής	28/06/2001	320.000.000
Τέλη και δικαιώματα	2.680.424	Είσπραξη επιταγής	28/06/2001	320.000.000
Φόρος Μεταβίβασης	14.715.550	Είσπραξη επιταγής	28/06/2001	250.000.000
Συνολικό κόστος κτήσης	239.550.974	Είσπραξη επιταγής	29/11/2001	550.000.000
		Συνολικό ποσό εισπράξης	1.450.000.000	

Συνολικό Κέρδος = Συνολικό ποσό εισπράξης -Συνολικό Κόστος κτήσης: 1.450.000.000 - 239.550.974 = 1.210.449.026 δρχ ή 3.552.308,22 ευρώ , το οποίο αντιστοιχεί κατ'αναλογία 50% στον προσφεύγοντα, ήτοι στο ποσό των 1.776.154,11 ευρώ και σε 50% στην προσφεύγουσα σύζυγό του, ήτοι στο ποσό των 1.776.154,11 ευρώ .

Λόγω ότι οι προσφεύγοντες στη με αρ.δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001) προς τη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού δήλωσαν εισόδημα συνολικού ύψους 1.200.000.000δρχ. (στους κωδικούς 781 και 782 «χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων»), το οποίο δεν φορολογείται και εμφανίζεται στις αντίστοιχες δηλώσεις μόνο ως πληροφοριακό στοιχείο, ο έλεγχος προσδιόρισε διαφορές διότι τα ποσά από την πώληση έπρεπε να δηλωθούν όπως πιο πάνω αναφέρουμε ως εισόδημα φορολογητέο από την άσκηση εμπορικής πράξης.

Σύμφωνα με τις ως άνω διαπιστώσεις των προαναφερόμενων εκθέσεων του ΣΔΟΕ εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού η προσβαλλόμενη πράξη, με την οποία καταλογίζονται οι διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, άλλως εξαφάνιση εν όλω ή εν μέρει ή όλως επικουρικώς μεταρρύθμιση της ως άνω, με αρ. ./..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 και την επιστροφή εντόκως ως αχρωστήτως καταβληθέντος, κάθε σχετικού με τους ως άνω καταλογισθέντες φόρους και προσαυξήσεις ποσού, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) «Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013».

2) «Η ανυπαρξία της παράβασης»

3) «Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμο αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης»:

(3α) «Ο διπτός χαρακτήρας του ΣΔΟΕ ως διοικητικού και ως προανακριτικού οργάνου Η λειτουργία του ΣΔΟΕ και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών εν γένει, ως προανακριτικών ή διοικητικών υπηρεσιών»,

(3β) «Η κατά παράβαση της αρχής της ισότητας και της ορθής άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης τηρηθείσα από την φορολογική διοίκηση διαδικασία έκδοσης της υπό κρίση οριστικής πράξης καταλογισμού φόρου»,

(3γ) «Η μη νόμιμη συγκρότηση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ)» και

(3δ) «Η ουσιαστική βλάβη των προσφευγόντων από τις τυπικές πλημμέλειες της προδικασίας και του σώματος της συμπεροσβαλλόμενης με την παρούσα προσφυγή οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος».

4) «Το δικαίωμα του ελληνικού δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης είναι παραγραμμένο».

5) «Το νόμω αβάσιμο της βεβαίωσης του υπό κρίση φόρου εισοδήματος».

(5α) «Η κατά παράβαση του νόμου πλημμελής διαδικασία άρσης του τραπεζικού απορρήτου»,

(5β) «Η συνταγματική υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης για ορθή ερμηνεία του κανόνα δικαίου (εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού) και για αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης»,

(5γ) «Η έμμεση τεχνική ελέγχου του ύψους των τραπεζικών λογαριασμών («πρωτογενών τραπεζικών κινήσεων») που χρησιμοποιήθηκε από την Φορολογική Διοίκηση (Σ.Δ.Ο.Ε.) στον κρινόμενο φορολογικό έλεγχο, η οποία εφαρμόσθηκε τόσο για τον προσδιορισμό της γενικής φοροδοτικής ικανότητας των προσφευγόντων όσο και για τον προσδιορισμό του εισοδήματος τους για τον τελικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης. Η αντίθετη στο Σύνταγμα αναδρομική εφαρμογή τους»,

6) «Το ανατιολόγητο και ουσία αβάσιμο των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εσφαλμένος και πλημμελής ο προσδιορισμός του αντικειμένου του φόρου και ο καταλογισμός του σε βάρος των προσφευγόντων».

(I) αναφορικά με τον ισχυρισμό της φορολογικής διοίκησης για τον φόρο εισοδήματος από τη δήθεν άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, και συγκεκριμένα από την πώληση ακινήτου,

(II) αναφορικά με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου και τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης,

(III) αναφορικά με την ελεγχόμενη τραπεζική κίνηση της κρινόμενης χρήσης ποσού 250.000.000δρχ, το οποίο ο έλεγχος λανθασμένα εξέλαβε ως (δήθεν) υπερβάλλον τίμημα μη αναγραφόμενο στο με αριθμό/..... συμβόλαιο πώλησης ακινήτου ιδιοκτησίας των προσφευγόντων της συμβολαιογράφου Αθηνών,

(III) αναφορικά με την προσκόμιση ενώπιον της ΔΕΔ αποδεικτικών στοιχείων που δεν είχαν προσκομισθεί στον φορολογικό έλεγχο και το αίτημα μας για ακρόαση.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170) ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 63 του ν 4174/2013 δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή σύμφωνα με την §3 του άρθρου 25 ν.4321/2015 ορίζεται ότι: «Οι εκθέσεις της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του ν.2690/1999, **θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου**, κατά την έννοια του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Α' 170) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 62 του ίδιου ως άνω νόμου». Επιπλέον σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2690/1999 «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα...».

Επειδή επιδόθηκε από κλιμάκιο του ΣΔΟΕ, η με αρ. /..... **Κλήση προς Ακρόαση** κατ' άρθρο 6 του ν.2690/1999 (ΦΕΚ 45Α), στην φορολογική εκπρόσωπο του προσφεύγοντος κ. με την οποία εκλήθη ο προσφεύγων να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις τριακόσιες μία (301) πιστώσεις που περιλαμβάνονταν σε επισυναπτόμενη κατάσταση με τίτλο «Κινήσεις προς διευκρίνιση από τον ελεγχόμενο του» για το χρονικό διάστημα από 01.01.1997 έως 31.12.2012.

Ο προσφεύγων,ς αποκρινόμενος θετικά στην παραπάνω πρόσκληση απέστειλε στις 23.12.2014 αίτηση για χορήγηση παράτασης για υποβολή εξηγήσεων έως την 20.01.2015 η οποία αφού πρωτοκολλήθηκε και έλαβε τον/24.12.2014 αρ. πρωτοκόλλου, έγινε δεκτή. Στη συνέχεια και μετά την παρέλευση της ανωτέρω ημερομηνίας ο ελεγχόμενος απέστειλε εκ νέου αίτηση για παράταση έως την 28.02.2015, η οποία εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσής του Σ.Δ.Ο.Ε. έως την 20.02.2015. Στις 06.03.2015 και παρότι είχε παρέλθει ο ανωτέρω χορηγούμενος χρόνος παράτασης, ο ελεγχόμενος απέστειλε και τρίτο αίτημα παράτασης επικαλούμενος δυσκολία ανεύρεσης στοιχείων εξαιτίας του μεγάλου πλήθους των τραπεζικών κινήσεων, η οποία αφού πρωτοκολλήθηκε, έλαβε τον /06.03.2015 αρ. πρωτ. της Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και έγινε αποδεκτή με τελική ημερομηνία προσκόμισης Υπομνήματος την 20.03.2015.

Εν τέλει, στις 19.03.2015 ο ελεγχόμενος υπέβαλε, μέσω του εξουσιοδοτημένου λογιστή του, υπόμνημα με τίτλο «ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΕΠΙ ΤΗΣ ΚΛΗΣΗΣ ΣΕ ΑΚΡΟΑΣΗ ΤΟΥ ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ» το οποίο πρωτοκολλήθηκε και έλαβε τον /19.03.2015 αρ. πρωτ. της Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο παρατίθεται αυτούσιο στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Επίσης, μετά την υποβολή του ως άνω υπομνήματος ο έλεγχος εξέδωσε και 2^η την με αρ. Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 6 του ν. 2690/199 με συνημμένο το με αρ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου . Επ'αυτής της κλήσης στις 25.06.2015 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ. /25.06.2015 δεύτερο υποβληθέν υπόμνημα με τον τίτλο «ΑΠΑΝΤΗΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΑΡΙΘΜΟΝ» .

Επειδή κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, η Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος απολύτως ορθά και σύννομα, εφόσον, αφενός το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης τηρήθηκε όπως ανωτέρω αναφέρουμε και το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά τους, της προηγούμενης ακρόασης δεν έχει παραβιαστεί, διότι ήδη οι προσφεύγοντες γνώριζαν τα έγγραφα στα οποία στηρίχτηκε ο οριστικός προσδιορισμός φόρου, , αφετέρου δεν ήταν υποχρεωμένη στην έκδοση προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, διότι σύμφωνα με την §3 του άρθρου 25 ν.4321/2015, οι εκθέσεις του ΣΔΟΕ θεωρούνται για τη φορολογική διοίκηση εκθέσεις ελέγχου και συνεπάγονται την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου.

Συνεπώς τα όσα περί αντιθέτου ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα και απαράδεκτα.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης .

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,

ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Εν προκειμένω η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη περιέχει όλα τα ως άνω στοιχεία και οι ισχυρισμοί που προβάλλουν οι προσφεύγοντες κρίνονται αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή στις με αρ. &εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε/Περιφερειακής Διεύθυνσης/Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, στοιχειοθετούνται και αποδεικνύονται πλήρως οι διαπιστώσεις και το πόρισμα ότι, η καταλογισθείσα από τον έλεγχο πώληση συνιστά εμπορική πράξη. Στη συνέχεια γίνεται υπαγωγή των διαπιστώσεων αυτών στις διατάξεις, στις διαταγές του Υπ. Οικ. και στην νομολογία η δε προβλεπόμενη από το άρθρο 64 Ν. 4174/2013 αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων είναι σαφής, ειδική και επαρκής για την έκδοση τους και εμπεριέχεται στην εκάστοτε έκθεση ελέγχου, όπως άλλωστε προβλέπεται από την νομοθεσία και νομολογία «η αιτιολογία της διοικητικής πράξης μπορεί να εμπεριέχεται και να συμπληρώνεται και από την έκθεση ελέγχου» ΣτΕ 2615/1993, στην οποία αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, οι διασταυρώσεις που έλαβαν χώρα, οι νομικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται οι διαπιστωθείσες σε βάρος του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, η συνοδεύουσα την εκάστοτε προσβαλλόμενη πράξη και η συνοδεύουσα έκθεση ελέγχου, είναι σαφής και πλήρως αιτιολογημένη, βάσει δε αυτής, αποδεικνύεται με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτονται σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά και τις

διαπιστώσεις, που αποδείχθηκαν από την ελεγκτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του συμπεράσματος (πορίσματος), εν συνεχεία γίνεται υπαγωγή των παραβάσεων-πορισμάτων –διαπιστουμένων διαφορών αυτών στον εκάστοτε κανόνα δικαίου και ακολουθεί ο προσδιορισμός του αποτελέσματος (εισοδήματος και λοιπών φορολογιών), κατά συνέπεια αναπόδεικτος και αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός περί της αοριστίας – έλλειψης της αιτιολογίας και της μη εξειδίκευσης των διαπιστώσεων και πορίσματος, και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.».

Επειδή για τις εκκρεμείς υποθέσεις χρήσεων 2000 -2006 είχε δοθεί παράταση παραγραφής μέχρι 31-12-2013 με τους εξής νόμους: α) Με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006, με το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008, με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009, με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, με το άρθρο 12 του Ν. 3888/2010 , με το άρθρο 18 του Ν. 4002/2011, με το άρθρο Δεύτερο του Ν. 4098/2012.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω για την υπό κρίση υπόθεση δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων διότι η ελεγκτική διαδικασία έλαβε χώραν κατόπιν της υπό στοιχεία ΟΙΚ.ΕΙΣ.ΠΕ. .../..... παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση ενδεχομένης διαπράξεως αυτεπαγγέλτως διωκόμενων αξιόποινων πράξεων οικονομικής φύσεως εγκλημάτων (ν.2523/1997 και ν.3691/2008), βάσει των πληροφοριών που αποτυπώνονται σε αντίγραφο φορητής μονάδας αποθηκεύσεως (USB), που διαβιβάστηκε στο ΣΔΟΕ με την ως άνω παραγγελία και σε οπτικό δίσκο (CD), που παρελήφθη αρμοδίως από τις αρχές της Γαλλίας και κατόπιν της με αρ. πρωτ./.../21.12.2012 εντολής του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, εντάχθηκε στο αντικείμενο της ως άνω προκαταρκτικής εξέτασης. Οι πληροφορίες που αποτυπώνονται στα ανωτέρω δύο ηλεκτρονικά μέσα αφορούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα,

που κατά το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του έτους 2005 έως τον Φεβρουάριο του έτους 2007 διατηρούσαν στο όνομα τους λογαριασμούς στην Τράπεζα HSBC στη Γενεύη. Μεταξύ των φυσικών προσώπων που αναφέρονται στον ως άνω οπτικό ψηφιακό δίσκο (CD) και προσδιορίστηκε ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων **με** συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς του **την προσφεύγουσα σύζυγό του**

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου χρήσεων 2000 έως και 2007 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή οι προσφεύγοντες προβαίνουν σε ανάπτυξη επιχειρηματολογίας περί αντισυμβαμότητας άρθρων σειράς φορολογικών νόμων, η οποία όμως αλυσιτελώς, απαραδέκτως και αβασίμως προβάλλεται και είναι απορριπτέα διότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νομοθετικών πράξεων, ως προβλεπόμενος ρητώς στο Σύνταγμα, ασκείται από τα δικαστήρια και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επίσης ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου και συνεπεία της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, η αρμοδιότητα των οργάνων της φορολογικής διοίκησης είναι δέσμια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 Ν 2238/94 (όπως ισχύει από 31/3/2011 *με την παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66/31-03-2011)*)

1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. **Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του.** Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.

Επομένως, τα φυσικά πρόσωπα που δεν είναι ούτε κάτοικοι Ελλάδας, ούτε συνήθως διαμένοντες στην Ελλάδα, φορολογούνται για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Ένας κάτοικος Ελλάδας ή συνήθως διαμένων στην Ελλάδα φορολογείται στη χώρα μας για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτά, τόσο στην ημεδαπή, όσο και στην αλλοδαπή, ενώ **ο κάτοικος αλλοδαπής φορολογείται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που αποκτά από πηγές Ελλάδας.**

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ν.2238/94 ορίζεται ότι «Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα».

Επίσης στην παράγραφο 2 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι «Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία».

Τέλος στο εδάφιο α της παραγράφου 3 ορίζεται ότι «Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις: α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο».

Σχετική με τα ανωτέρω είναι και η με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), όπου κατόπιν σχετικού ερωτήματος της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών γνωμοδοτεί αναφορικά με τις σχετικές διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 ότι «κατά ρητή διατύπωση της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συνεπώς φορολογείται, το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης ακινήτων, ενώ κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου επιχείρηση αποτελεί: (α) η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους και (β) η πώληση εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως και μεγάλης αξίας μέσα σε δύο χρόνια από την απόκτηση τους εξ επαχθούς αιτίας».

Εν προκειμένω ο έλεγχος, μετά από την επεξεργασία των τραπεζικών καταθέσεων διαπίστωσε την πίστωση ποσών στους με αρ. καιτραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του ,στις Τράπεζες HSBC και ALPHA BANK αντίστοιχα, που προερχόταν από τίμημα της πώλησης ακινήτου κυριότητας τους, δυνάμει του με αρ./28-06-2001 συμβολαίου πώλησης, προς την εταιρεία "....." και συγκεκριμένα ενός οικοπέδου συνολικής επιφάνειαςτ.μ επί της οδού και στην περιοχή, έναντι ποσού 1.200.000.000δρχ.

Επειδή το κύριο στοιχείο για το χαρακτηρισμό μίας πράξης ως εμπορικής (ακόμα και αν είναι μεμονωμένη ή συμπτωματική) είναι η πρόθεση απόκτησης κέρδους.

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες οικείες εκθέσεις ελέγχου, η αιτιολόγηση της εμπορικότητας της πράξης επί τη βάση της διαπίστωσης ότι :«ο ελεγχόμενος και η σύζυγος του προέβηκαν στις 15.12.2000 στην αγορά εδαφικής έκτασης (οικοπέδου) από την εταιρεία συμφερόντων τους (τη συγκεκριμένη χρονική περίοδο ο ήταν Πρόεδρος του Δ.Σ. και η σύζυγος του μέλος του Δ.Σ.) έναντι τιμήματος 221.000.000δρχ (αντικειμενική αξία 220.638.107δρχ). Η συναλλαγή διενεργήθηκε μέσω του με αρ. λογαριασμού που τηρεί ο ελεγχόμενος από κοινού με τον υιό του στην Τράπεζα HSBC, όπου στις 15.12.2000 γίνεται ανάληψη και κατάθεση της ίδιας επιταγής με αρ. ποσού 221.000.000δρχ.

Στη συνέχεια μετά από χρονικό διάστημα έξι (6) μηνών (28.06.2001) η ίδια εδαφική έκταση πωλείται έναντι ποσού 1.200.000.000δρχ. (αντικειμενική αξία 405.645.792δρχ) στην εταιρεία

Με αυτό τον τρόπο ο ελεγχόμενος και η σύζυγος του εισπράττουν 1.200.000.000δρχ και δηλώνουν το συγκεκριμένο έσοδο, ως έσοδο από διάθεση περιουσιακών στοιχείων στην με αρ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2002, στους κωδικούς 781 και 782. Το συγκεκριμένο έσοδο δεν φορολογείται και εμφανίζεται στη δήλωση ως απλό πληροφοριακό στοιχείο, εφόσον η φορολόγηση αντίστοιχων δικαιωπραξιών εξαντλείται στην απόδοση του φόρου μεταβίβασης ακινήτου, η οποία βαρύνει τον αγοραστή.

Κατά την άποψη του έλεγχου, η οποία συνάγεται από πραγματικά περιστατικά (σχέση ελεγχόμενων με εταιρεία, κίνηση λογαριασμού HSBC, άμεση μεταπώληση ακινήτου), οι

ελεγχόμενοι απέκτησαν την κυριότητα του ακινήτου έχοντας γνώση της προσφοράς της εταιρείας , με αποκλειστικό σκοπό την άμεση μεταπώληση του και την επίτευξη κέρδους.

Με αυτόν τον τρόπο οι ελεγχόμενοι προβαίνουν σε αποφυγή φορολόγησης εσόδου το οποίο θα βάρυνε την εταιρεία τους και επιτυγχάνουν άμεσο οικονομικό οικογενειακό κέρδος από τη μεταπώληση του ακινήτου σε σύντομο χρονικό διάστημα. Συμπερασματικά και δεδομένου ότι:

Α. η οικονομική συναλλαγή ποσού 221.000.000δρχ. που αφορά την αγορά του οικοπέδου από τους ελεγχόμενους στις 14.12.2000 πραγματοποιείται μόνο κατ'επίφαση, διότι ενώ το τίμημα (επιταγή ποσού 221.000.000δρχ) αρχικώς αναλαμβάνεται από τραπεζικό λογαριασμό που τηρείται στην Τράπεζα HSBC με δικαιούχους τον και τον , στη συνέχεια η ίδια επιταγή κατατίθεται την ίδια ημέρα, στον ίδιο τραπεζικό λογαριασμό και στο ακέραιο,

Β. η πωλήτρια εταιρεία..... είναι εταιρεία συμφερόντων της οικογένειας στην περίπτωση που η πώληση πραγματοποιούνταν απευθείας από την εταιρεία προς την εταιρεία το έσοδο θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στα έσοδα της πρώτης τη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση,

Δ. ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι η αγορά του ακινήτου διενεργήθηκε με μοναδικό σκοπό να παραμείνει στην ιδιοκτησία του δεν ευσταθεί διότι (εκτός του γεγονότος ότι το ακίνητο ήταν εν τοις πράγμασι στην κυριότητα της οικογένειαςκαι πριν την αγορά του αφού αποτελούσε ιδιοκτησία της εταιρείας) με βάση τα πραγματικά περιστατικά η συγκεκριμένη αγορά δεν πραγματοποιήθηκε για την αξιοποίηση του κεφαλαίου των ελεγχόμενων, οι οποίοι κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα ήταν κάτοικοι εξωτερικού, αλλά για την επίτευξη κέρδους, όπως συνάγεται τόσο από το μεγάλο οικονομικό όφελος που αποκόμισαν λόγω της μεταπώλησης του ακινήτου, όσο και από το πολύ σύντομο χρονικό διάστημα (έξι μήνες) πραγματοποίησης αυτής, ο έλεγχος δεν θα διαφοροποιήσει τις αρχικές του απόψεις αναφορικά με την εμπορική φύση της συγκεκριμένης αγοραπωλησίας και θα προσδιορίσει κέρδος με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.», **είναι επαρκής σύννομη και απολύτως αιτιολογημένη.**

Για τους λόγους αυτούς οι ισχυρισμοί από τους προσφεύγοντες μη κερδοσκοπικής πρόθεσης και ο μη εμπορικός χαρακτήρας της πώλησης του εν λόγω οικοπέδου πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή η διάταξη της παρ. 3^α του άρθρου 28 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζει ότι «ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο αγοράς. Ως αξία της πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/82 (ΦΕΚ 43 Α'). Εάν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία , ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα», είναι ειδικότερη και αυτής του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. και δεν προϋποθέτει την τήρηση επαρκών λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού κέρδους της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 (ειδικός λογιστικός προσδιορισμός) αναφέρεται σε κάθε αγοροπωλησία ακινήτων είναι σύννομος και δεν συμβιβάζεται επουδενί με την έννοια του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος (Ν.Σ.Κ. 355/2013). Επιπλέον με την ΠΟΛ. 1100/09/04/2014 έγινε αποδοχή της με αρ. 355/2013 γνωμοδότησης του ΒΞ,, Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σχετικά με την μη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 καθώς και της παραγράφου 10 του άρθρου 70 του ν.2238/1994, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και διοικητικής επίλυσης της διαφοράς αντίστοιχα, στις περιπτώσεις που, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής, κρίνονται εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΕ επί πωλήσεων ακινήτων που αποκτήθηκαν από

επαχθή ή μη επαχθή αιτία.. Για τους λόγους αυτούς, και ο προβαλλόμενος λόγος της προσφυγής ότι πρέπει να προσδιοριστεί το κέρδος εξωλογιστικά, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, ως προς τη δικαιολόγηση της κατάθεσης επιταγής αξίας 250.000.000δρχ. που πραγματοποιήθηκε στον με αρ. τραπεζικό λογαριασμό στις 28.06.2001, που ο έλεγχος την προσδιόρισε ως εισπραχθέν υπερβάλλον τίμημα μη αναφερόμενο στο με αρ. συμβόλαιο πώλησης ακινήτου ιδιοκτησίας των προσφευγόντων της συμβολαιογράφου Αθηνών, λόγω της κατάθεσης της την ίδια ημερομηνία με την καταβολή της πρώτης δόσης του τιμήματος πώλησης του ακινήτου, καθώς και του νομίματος που η συναλλαγή αυτή πραγματοποιείται (δραχμές), οι προσφεύγοντες προσκόμισαν τα κάτωθι στοιχεία:

- 1) Το με αριθμό/28.6.2001 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών
- 2) Το από 28.6.2001 δελτίο κατάθεσης επιταγής ποσού 250.000.000δρχ. της τράπεζας HSBC Ελλάδος.
- 3) Την με αριθμό/..... τραπεζική επιταγή της τράπεζας "Alpha Bank"
- 4) Την με αριθμό/..... επιστολή της τράπεζας "Alpha Bank" όπου παρατίθεται η κίνηση του λογαριασμούγια το χρονικό διάστημα από 28/06/2001-29/06/2001.

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι:

1) Με το με αριθμό/28.6.2001 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών οι προσφεύγοντες προέβησαν την 28.6.2001 σε πώληση ακινήτου τους στο στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», έναντι συνολικού τιμήματος ποσού 1.200.000.000δρχ. Όπως προκύπτει από το εν λόγω συμβόλαιο, και όπως αναφέρεται και από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος, μέρος του συνολικού τιμήματος, ήτοι ποσό 10.000.000δρχ., είχε καταβληθεί στους προσφεύγοντες (πωλητές) από την αγοράστρια εταιρεία πριν την υπογραφή του εν λόγω συμβολαίου αγοραπωλησίας. Ποσό 640.000.000δρχ. καταβλήθηκε από την αγοράστρια εταιρεία στους προσφεύγοντες (πωλητές) με την παράδοση στον προσφεύγοντα της με αρ. δίγραμμης τραπεζικής επιταγής της τράπεζας Eurobank Ergasias ποσού 320.000.000δρχ. και την παράδοση στην προσφεύγουσα της με αρ. δίγραμμης τραπεζικής επιταγής της τράπεζας Eurobank Ergasias ποσού επίσης 320.000.000δρχ. Τα ποσά αυτά (320.000.000δρχ. και 320.000.000δρχ.) πιστώθηκαν αντίστοιχα στον με αριθμό 101.00.2310.006724 ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα **«Alpha Bank» (320.000.000δρχ.)** την **28.6.2001** και στον με αριθμό 005-048848-120 ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα **HSBC Ελλάδας (320.000.000δρχ.)** την **28.6.2001**.

Το υπόλοιπο του τιμήματος της αγοραπωλησίας αυτής, ήτοι ποσό 550.000.000δρχ., όπως συμφωνήθηκε μεταξύ των μερών, αποπληρώθηκε σε μία άτοκη δόση εντός πέντε μηνών από την υπογραφή του εν λόγω συμβολαίου, ήτοι πιστώθηκε στον λογαριασμό της τράπεζας HSBC Ελλάδος στις 30/11/2001.

2) Βάσει του αντιγράφου της προσκομιζόμενης με αριθμό/28.6.2001 **τραπεζικής επιταγής** της τράπεζας "Alpha Bank" εκδόσεως την 28.6.2001, καθώς και του αντιγράφου της με αριθμό...../9.9.2015 προσκομιζόμενης επιστολής της τράπεζας "Alpha Bank", στην οποία αποτυπώνεται η αναλυτική κίνηση του με αριθμότραπεζικού λογαριασμού στην τράπεζα "Alpha Bank στον οποίο είχε πιστωθεί το ποσό των 320.000.000 δρχ αποδεικνύεται η μεταφορά ποσού 250.000.000 δρχ στον εν λόγω ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό στην τράπεζα HSBC στην Ελλάδα **με χρέωση του με αριθμόελεγχόμενου τραπεζικού**

λογαριασμού στην τράπεζα «Alpha Bank» ο οποίος έχει συνδικαιούχους τους και

Επίσης το γεγονός αυτό αποδεικνύεται και, αφενός από την αιτιολογία που αναφέρεται στο αντίγραφο της κίνησης της "Alpha Bank ήτοι, **«συμψηφισμός επιταγών»**, αφετέρου και στην έκδοση του από 28.6.2001 δελτίου κατάθεσης επιταγής ποσού 250.000.000δρχ. της τράπεζας HSBC Ελλάδος με πίστωση τον υπό κρίση λογαριασμό

Επομένως το υπό κρίση ποσό των 250.000.000δρχ. σε καμία περίπτωση δεν συνιστά υπερβάλλον τίμημα μη αναφερόμενο στο με αρ./28.6.2001 συμβόλαιο πώλησης της συμβολαιογράφου Αθηνών,για το υπό κρίση ακίνητο ή προσαύξησης της περιουσίας τους από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 Ν 2238/94 , αλλά μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού από έναν ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό σε άλλον και προσδιορίζουμε το τίμημα της πώλησης στο ποσό του 1.200.000.000δρχ όπως αναγράφεται στο εν λόγο συμβόλαιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της από 29/09/2015 και με αρ. πρωτ../30-09-2015 ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων :α) του ΑΦΜ β), με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αρ. ./..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού για το οικονομικό έτος 2002, φορολογική περίοδο 1.1.2001 - 31.12.2001.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση

διαμορφώνονται ως εξής :

Συνολικό Κέρδος = Συνολικό ποσό εισπραξης -Συνολικό Κόστος κτήσης:

Ήτοι, 1.200.000.000 - 239.550.974 = 960.449.026 ΔΡΧ Η 2.818.632,50 ΕΥΡΩ.

	Του συζυγου	Της συζυγου
Φορολογητέα κέρδη εμπορικής επιχείρησης βάσει δήλωσης	-	-
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	605.224.513 δρχ ή 1.776.154,11 €	605.224.513 δρχ ή 1.776.154,11€
Μείον ποσά που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	125.000.000 δρχ ή 366.837,86€	125.000.000 δρχ ή 366.837,86€
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	480.224.513 δρχ ή 1.409.316,25€	480.224.513 δρχ ή 1.409.316,25€

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

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2002 βάσει της παρούσας απόφασης :

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2001 (Οικ. Έτος 2002)		
	Του συζύγου	Της συζύγου

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης από ακίνητα	8.391.350	664.734
Φορολογητέα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει Ελέγχου	605.224.513	605.224.513
Φορολογητέα εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	613.615.863	605.889.247
Μείον ποσό που δεν αποτελεί εισόδημα και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση.	125.000.000	125.000.000
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	488.615.863	480.889.247

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.Λ.Π.

βάσει δήλωσης		βάσει ελέγχου		βάσει απόφασης		
Εισόδημα	φόρος	εισόδημα	φόρος	εισόδημα	Φόρος	διαφορά
Του συζύγου 8.391.350	1.593.240	Του συζύγου 613.615.863	258.597.267	Του συζύγου 488.615.863	205.472.267	203.879.027
Υπόλοιπο φόρου						
Της συζύγου 664.734	33.237	Της συζύγου 605.889.247	255.313.455	Της συζύγου 480.889.247	202.188.455	202.155.218
Υπόλοιπο φόρου						
Συμπληρωματικός φόρος	148.383	Συμπληρωματικός φόρος	148.383	Συμπληρωματικός φόρος	148.383	
Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού ού φόρου	1.774.860	Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου	514.059.105	Σύνολο κύριου και συμπληρωματικού φόρου	407.809.105	406.034.245
Φόρος που παρακρατήθηκε από μισθωτές υπηρεσίες		Φόρος που παρακρατήθηκε από μισθωτές υπηρεσίες		Φόρος που παρακρατήθηκε από μισθωτές υπηρεσίες		
Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος	939.903	Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος	939.903	Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγούμενο οικ. έτος	939.903	
Υπόλοιπο φόρου	834.957	Υπόλοιπο φόρου	513.119.202	Υπόλοιπο φόρου	406.869.202	406.034.245
προστίθεται		προστίθενται		προστίθενται		
		Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	614.741.094	Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	487.241.094	487.241.094
Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος		Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος		Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικ. έτος		
Τέλη χροσσήμου στο ακαθάριστο	271.884	Τέλη χροσσήμου στο ακαθάριστο	271.884	Τέλη χροσσήμου στο ακαθάριστο	271.884	
ΟΓΑ χαρτοσήμου	54.378	ΟΓΑ χαρτοσήμου	54.378	ΟΓΑ χαρτοσήμου	54.378	
Σύνολο οφειλής	1.161.219	Σύνολο οφειλής	1.128.186.558	Σύνολο οφειλής	894.436.558	893.275.339 ή 2.621.497,69 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).