



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 26/02/2014

Αριθμός απόφασης:356

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α' 107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

δ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των:

1. Του υπ' αριθ. /2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 4889524,64€ πλέον πρόσθετος φόρος 5867429,57€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007. 2. Του υπ' αριθ. /2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 235,91€ πλέον πρόσθετος φόρος 235,91€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2009. 3. Του υπ' αριθ. /2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1549,75€ πλέον πρόσθετος φόρος 1859,70€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2006. 4. Του υπ' αριθ. /2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2874,57€ πλέον πρόσθετος φόρος 3449,48€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2003. 5. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2320,05€ πλέον πρόσθετος φόρος 2784,06€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2009. 6. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2312,90€ πλέον πρόσθετος φόρος 2775,48€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2008. 7. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 6067,53€ πλέον πρόσθετος φόρος 7281,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2006. 8. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1997,99€ πλέον πρόσθετος φόρος 2397,58€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2005. 9. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 494,55€ πλέον πρόσθετος φόρος 593,46€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2004. 10. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2442,77€ πλέον πρόσθετος φόρος 2931,32€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2003. 11. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 216,95€ πλέον πρόσθετος φόρος 260,34€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2002. 12. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1081,50€ πλέον πρόσθετος φόρος 1297,80€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2001. 13. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϋσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 607,82€ πλέον πρόσθετος φόρος 729,39€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2000. 14. Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου

(Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2000. 15. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2001. 16. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2002. 17. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2004. 18. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2005. 19. Της υπ' αριθ. 615/2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2008. 20. Της υπ' αριθ./2013 απόφασης επιβολής προστίμου (Κ.Β.Σ.) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.758,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2002. 21. Της υπ' αριθ./2013 απόφασης επιβολής προστίμου (Κ.Φ.Α.Σ.) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2013. 22. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Κ.Β.Σ.) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007. 23. Του υπ' αριθμ./2013 Φύλλου Ελέγχου Εφάπαξ Εισφοράς επί Εισοδήματος αρ.18 Ν.3758/2009 εισφορά ποσού 25000,00€ πλέον πρόσθετος φόρος 25000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007. 24. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Μητρώου) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. 1. Του υπ' αριθ./2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 4889524,64€ πλέον πρόσθετος φόρος 5867429,57€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007. 2. Του υπ' αριθ./2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 235,91€ πλέον πρόσθετος φόρος 235,91€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2009. 3. Του υπ' αριθ./2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1549,75€ πλέον πρόσθετος φόρος 1859,70€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2006. 4. Του υπ' αριθ./2013 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Φυσικών

Προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2874,57€ πλέον πρόσθετος φόρος 3449,48€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2003. 5. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2320,05€ πλέον πρόσθετος φόρος 2784,06€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2009. 6. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2312,90€ πλέον πρόσθετος φόρος 2775,48€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2008. 7. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 6067,53€ πλέον πρόσθετος φόρος 7281,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2006. 8. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1997,99€ πλέον πρόσθετος φόρος 2397,58€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2005. 9. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 494,55€ πλέον πρόσθετος φόρος 593,46€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2004. 10. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 2442,77€ πλέον πρόσθετος φόρος 2931,32€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2003. 11. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 216,95€ πλέον πρόσθετος φόρος 260,34€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2002. 12. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1081,50€ πλέον πρόσθετος φόρος 1297,80€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2001. 13. Της υπ' αριθ. /2013 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε φόρος ποσού 607,82€ πλέον πρόσθετος φόρος 729,39€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2000. 14. Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2000. 15. Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2001. 16. Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2002. 17. Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου , με την οποία προσδιορίστηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2004. 18. Της υπ' αριθ. /2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου

(Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίσθηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2005. 19. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Εισοδήματος) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίσθηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2008. 20. Της υπ' αριθ./2013 απόφασης επιβολής προστίμου (Κ.Β.Σ.) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίσθηκε πρόστιμο 1.758,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2002. 21. Της υπ' αριθ./2013 απόφασης επιβολής προστίμου (Κ.Φ.Α.Σ.) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίσθηκε πρόστιμο 1.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2013. 22. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Κ.Β.Σ.) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίσθηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007. 23. Του υπ' αριθμ./2013 Φύλλου Ελέγχου Εφάπαξ Εισφοράς επί Εισοδήματος αρ.18 Ν.3758/2009 εισφορά ποσού 25000,00€ πλέον πρόσθετος φόρος 25000,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007. 24. Της υπ' αριθ./2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου (Μητρώου) του προϊσταμένου, με την οποία προσδιορίσθηκε πρόστιμο 1.170,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 έως 31/12/2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου/2013 ενδικοφανούς προσφυγής του 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, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου Η διαφορά φόρων, πρόστιμα, πρόσθετοι φόροι κλπ συνεβαιούμενα ποσά προέκυψαν ύστερα από τις απόεκθέσεις τακτικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς άρθρου 18 ν.3758/2009, Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992)/ΚΦΑΣ, τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α., Υποχρεώσεων Φ.Π.Α.-Μητρώου (άρθρου 4 ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 36 ν.2859/2000 Φ.Π.Α.) του προϊσταμένου, καθώς και της από και από εκθέσεων ελέγχου υποχρεώσεων Κ.Β.Σ./ΚΦΑΣ του ΣΔΟΕ, Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών , Υποδιεύθυνσης Β, τμήματος Β' με βάση τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα αυτών.

Επί του 1^{ου} Ισχυρισμού.

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται:

«Απόλυτη Ακυρότητα της προσβαλλόμενης λόγω παντελούς έλλειψης των στοιχείων εγκυρότητας που απαιτεί ο νόμος για τις καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής Αρχής και τις εκθέσεις ελέγχου, αλλά και για τα Δημόσια έγγραφα εν γένει.»

Επειδή στο άρθρο 16 παρ. 1 του Ν. 2690/1999 (ΦΕΚ Α' 45) «Κύρωση Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας» προβλέπεται ότι: Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμοδίου οργάνου...». Από την παραπάνω διάταξη συνάγεται ευθέως ότι η έλλειψη υπογραφής της ατομικής διοικητικής πράξης επάγεται ακυρότητα της πράξης, αποτελούσης της υπογραφής ουσιώδους στοιχείου της διοικητικής πράξης.

Επισημαίνεται ότι το πρωτότυπο της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης τηρείται στο αρχείο της υπηρεσίας, ενώ στον ενδιαφερόμενο κοινοποιείται αντίγραφο αυτής.

Με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΜΠ2014 έγγραφο η Υπηρεσία μας ζήτησε από το την προσκόμιση των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων καθώς και των εκθέσεων τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α., προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή έλλειψη υπογραφής επ' αυτών.

Από την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων καθώς και των εκθέσεων τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. την, προκύπτει ότι αυτές φέρουν τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοιες με τα κοινοποιηθέντα στον ενδιαφερόμενο αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλομένων διοικητικών πράξεων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επί του 2^{ου} Ισχυρισμού

Ο Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται:

«Επάλληλη του 1^{ου} λόγου προσφυγής πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου που συνεπάγεται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.»

Επειδή στις εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής που εξέδωσε τις εκάστοτε πράξεις ήτοι του, ως προς την φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α, Έκτακτης Εισφοράς αρθ. 18 Ν.3758/09, παραθέτονται όλα τα στοιχεία εκείνα που οδήγησαν στο πόρισμα το οποίο στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται πλήρως.

Επειδή στις εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής (εν προκειμένω εκθέσεις Φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, Έκτακτης Εισφοράς αρθ. 18 Ν.3758/09) είναι δυνατόν να αναφέρονται διαπιστώσεις άλλων αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών και εν προκειμένω του Σ.Δ.Ο.Ε., οι οποίες βέβαια όπως και στην προκείμενη, αξιολογούνται από την ελεγκτική αρχή που διενεργεί τον έλεγχο (ΣτΕ 3813/1994).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2343/1995 και την παρ. 4 & 7 της ΠΟΛ. 1197-28.9.1999 Προσωρινός φορολογικός έλεγχος-όρια της ελεγκτικής αρμοδιότητας των ΔΟΥ, του ΕΘΕΚ, των ΠΕΚ και του ΣΔΟΕ

«4... κύρια αποστολή του ΣΔΟΕ είναι ο προληπτικός έλεγχος, καθώς και η διενέργεια προσωρινού φορολογικού ελέγχου σε ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και αντικείμενα της φορολογικής νομοθεσίας. Στην παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι "οι αρμοδιότητες του ΣΔΟΕ ... ασκούνται ... παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών" , και κατά συνέπεια το Σ.Δ.Ο.Ε. είχε την καθ' ύλη και κατά τόπου αρμοδιότητα ελέγχου του προσφεύγοντα, ο οποίος διατηρούσε επιχείρηση κατασκευής κτιρίων και τεχνικών έργων για όλα τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2001-2010.

Επειδή δύναται μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νομικό έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμοδίου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης περί επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996).

Επειδή σύμφωνα με τα παραπάνω, αρμοδίως το ΣΔΟΕ Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, ως προς την εφαρμογή του Κ.Β.Σ και Κ.Φ.Α.Σ διαπίστωσε τις συγκεκριμένες παραβάσεις και συνέταξε τις από 26-4-2013 & 09-4-2013 σχετικές εκθέσεις, ενώ εν συνεχεία οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ και Κ.Φ.Α.Σ νόμιμα σύμφωνα με το αρθ.34 Ν.4141/2013 περί σύστασης και λειτουργίας συντάχθηκαν και επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Επειδή επιπλέον, το ΣΔΟΕ Επιχειρησιακή Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, ως προς την εφαρμογή των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Έκτακτης Εισφοράς αρθ. 18 Ν.3758/09, συνέταξε την με Α.Π.2728/30-4-2013 πληροφοριακή έκθεση – δελτίο του οποίου τις διαπιστώσεις αξιολόγησε και νομίμως υιοθέτησε ο έλεγχος και τις οποίες αναλυτικά ανέφερε στις συνταχθείσες

εκθέσεις του, οι οποίες αποτέλεσαν και την αιτιολογία των προσβαλλομένων διοικητικών πράξεων.

Για τους λόγους αυτούς δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επί του 3^{ου} Ισχυρισμού

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται:

«Επάλληλη της έλλειψης ελέγχου από την αρμόδια καταλογισμό αρχή παράλειψη κλήσης μας σε προηγούμενη ακρόαση»

Επειδή ο προσφεύγων κλήθηκε διαδοχικά με τις παρακάτω κλήσεις προς ακρόαση:

α) Από το Σ.Δ.Ο.Ε., Επιχειρησιακή διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών Αρ. Υπόθεσης : Αρ. Υπόθεσης :/2013 της και αφορά τις χρήσεις 2002,2003,2004,2005,2006,2007,2008,2009,2010 και 2013 κοινοποιήθηκε η με αρ.:/13 Κλήση προς Ακρόαση αρθ.6 Ν.2690/1999 την οποία παρέλαβε η εξουσιοδοτούμενη από τον προσφεύγοντα κ. στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Η κλήση μνημονεύεται στις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Φ.Π.Α. της ελέγχουσας υπηρεσίας..... και στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ./ΚΦΑΣ του Σ.Δ.Ο.Ε., Επιχειρησιακή διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών.

β) Από το Σ.Δ.Ο.Ε., Επιχειρησιακή διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών Αρ. Υπόθεσης : Αρ. Υπόθεσης :/2013 της και αφορά την χρήση 2013 κοινοποιήθηκε η με αρ.:/13 Κλήση προς Ακρόαση αρθ.6 Ν.2690/1999 την οποία παρέλαβε ο ίδιος ο προσφεύγων στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Η κλήση μνημονεύεται στις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Φ.Π.Α. της ελέγχουσας υπηρεσίας..... και στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ./ΚΦΑΣ του Σ.Δ.Ο.Ε., Επιχειρησιακή διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών.

γ) Από το Σ.Δ.Ο.Ε., Επιχειρησιακή διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών Αρ. Υπόθεσης :/2013 της και αφορά την χρήση 2007 κοινοποιήθηκε η με αρ.:/13 Κλήση προς Ακρόαση αρθ.6 Ν.2690/1999 την οποία παρέλαβε ο ίδιος ο προσφεύγων και στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Στην κλήση

μνημονεύεται η μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία των &/2007 συμβολαίων αγοράς ακινήτων, η μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία των &/2007 συμβολαίων πώλησης ακινήτων, η υποβολή ανακριβούς δήλωσης οικ. έτους 2008 και η μη δήλωση του προκύπτοντος κέρδους ύψους 13 εκ. ευρώ. Η κλήση μνημονεύεται στις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & Φ.Π.Α. της ελέγχουσας υπηρεσίας..... και στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ./ΚΦΑΣ του Σ.Δ.Ο.Ε., Επιχειρησιακή διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών.

δ) Η ελεγκτική υπηρεσία (.....) κοινοποίησε στην προσφεύγοντα την με αρ. /13 Κλήση προς Ακρόαση αρθ. 6 Ν.2690/1999 στην οποία γίνεται ειδική μνεία για τις κλήσεις προς Ακρόαση του ΣΔΟΕ Επιχειρησιακή Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών καθώς και τις διαπιστώσεις του Τακτικού Φορολογικού Ελέγχου αναλυτικά ανά φορολογικό αντικείμενο. Στην ανωτέρω Κλήση προς Ακρόαση ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και απάντησε με την αρ. /13 Απαντητική του επιστολή προσκομίζοντας σχετικά δικαιολογητικά τα οποία επεξεργάστηκε το αρμόδιο Από τις από εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. προκύπτει ότι ο έλεγχος μνημονεύει τις κλήσεις και απαντήσεις, και ότι τήρησε την διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω προκύπτει αφενός ότι ο ισχυρισμός περί μη κλήσης σε ακρόαση δεν είναι ορθός καθώς συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν κλήσεις για όλες τις παραβάσεις αλλά και αφετέρου διότι, α) ο αρμόδιος προϊστάμενος για την επιβολή των κυρώσεων έχει μνημονεύσει τις κλήσεις προς ακρόαση στις εκθέσεις κύριων φορολογικών που θεώρησε (εισόδημα, Φ.Π.Α.) και β) στις από και από εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Επιχειρησιακή Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών έχουν κοινοποιηθεί οι εκάστοτε διαπιστώσεις στον προσφεύγοντα με κλήση προς ακρόαση, μνημονεύονται στις εκθέσεις, καθώς και το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε αυτές και συνεπώς ήταν σε απόλυτη γνώση και ελήφθησαν υπόψη και κατά την σύνταξη και θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου από τον αρμόδιο προϊστάμενο του ΣΔΟΕ Επιχειρησιακή Δ/νση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών, αλλά και κατά την έκδοση των αποφάσεων επιβολής προστίμου από τον προϊστάμενο

Κατά συνέπεια των ανωτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων προκύπτουν νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι: «Δεν αρκεί συνεπώς, η διαπίστωση της απόκτησης εισοδήματος για να προσδώσει αφεαυτής στον αποκτήσαντα την ιδιότητα του επιτηδευματία, αλλά η έχουσα το βάρος αποδείξεως φορολογική αρχή, οφείλει να αποδείξει τη συνδρομή των ως άνω υπό του νόμου οριζομένων προϋποθέσεων».

Επειδή από την νομοθεσία και νομολογία προβλέπονται τα εξής:

Σύμφωνα με το αρ. 28 παρ. 1-3 του ν. 2238/94 με τίτλο «Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις»:

«1. 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 που αναφέρονται στο άρθρο 48.

2. 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.

3. 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. Ως κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά το χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43 Α). Αν 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. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

αα) Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

ββ) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος 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. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες του άρθρου 31 που βαρύνουν τον πωλητή.»

Επειδή κατά την ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι από φορολογική άποψη, η έννοια της εμπορικής επιχείρησης (στην οποία περιλαμβάνονται τόσο οι βιομηχανικές, όσο και οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις) είναι πολύ ευρύτερη από εκείνη που της δίνει ο εμπορικός νόμος (γνωμ. ΝΣΚ 355/2013). Κατά τον εμπορικό νόμο, για να αποκτήσει κάποιος την εμπορική ιδιότητα, απαιτείται να ενεργεί εμπορικές πράξεις και να έχει ως συνηθισμένο επάγγελμα του την εμπορία, ενώ, κατά το φορολογικό νόμο, είναι αδιάφορο εάν οι πράξεις που διενεργούνται είναι εμπορικές ή αστικές, ή εάν ο φορολογούμενος κατέχει ή μη την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδος από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού ή βιοποριστικού επαγγέλματος.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 2134/1989 του ΣτΕ Αποτελεί εισόδημα από εμπορική επιχείρηση η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη πώλησεως ακινήτου με σκοπό το κέρδος. Η προϋπόθεση της πώλησεως εντός διετίας από την κτήση αφορά μόνο τα ακίνητα τα οποία εκτήθησαν από επαχθή αιτία, βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν ιδιαίτερα μεγάλη αξία.

Ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά , όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της κτήσης του ακινήτου και της πώλησης του (ΣτΕ 4035/1988). Σε όλες τις περιπτώσεις «επιχείρησης» αγοροπωλησίας ακινήτων ως εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων θεωρείται το κέρδος ή η ωφέλεια που αποκτάται από τον πωλητή του ακινήτου και αντιστοιχεί, κατά τις ρητές διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. α, β του ν.2238/94 – στην επιπλέον διαφορά της αξίας του ακινήτου που πωλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της καθ' οιονδήποτε τρόπο κτήσης του ακινήτου (ΝΣΚ 532/2012, 634/2012)

Από Εγκ. Υπ. Οικ. Οικ. 1118148/936/0015/Εγκ. 3/24.11.1992 προκύπτει ρητά ότι υποχρεωτική τήρηση βιβλίων προβλέπεται πέραν των ανωτέρω προσώπων και στη μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην απόκτηση κέρδους όπως η έννοια αυτής (της επιχείρησης) ορίζεται στις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΝΔ 3323/1955 (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΞ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ, ΑΡΘΡΟ 31, ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΚΤΗΣΙΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 1. Εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων είναι το κέρδος το κτώμενον εκ μιας ή πλειόνων ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων εμπορικών, βιομηχανικών ή βιοτεχνικών ή εκ της ασκήσεως οιοδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος μη ειδικώς υπαγομένου εις τα κατά το άρθρον 45 ελευθέρια επαγγέλματα. *Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, αποβλέπουσα εις την επίτευξη κέρδους ως και τοιαύτη πώλησεως εντός διετίας από της εξ επαχθούς αιτίας κτήσεως εδαφικών εκτάσεων εκτός σχεδίου πόλεως κειμένων και ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας.* νυν άρθρο 28 § 1 και 2 του Ν. 2238/94).

Σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 εδ. α' και β' του ν. 2859/2000:

1. « Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:
- α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης.
- β) δήλωση μεταβολών μετάταξης με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή ... του αντικειμένου των εργασιών...

Επειδή οι υπό κρίση αγορές των ακινήτων του προσφεύγοντα
..... με τα συμβόλαια αγοράς με αρ. /2007 (Αγροτεμάχιο θέση
«.....», έκτασης 29.965τμ με μία ισόγεια εμπορική αποθήκη
7331,14τμ, διώροφο κτίριο γραφείων 175,82τμ (Ις.) + 150,10τμ(Ιος), Ανεξάρτητο
διώροφο κτίριο επιφανείας Ισογ. 684,60τμ και Ιου ορ.217,90τμ, πλέον δικαιωμάτων
επέκτασης) & /2007 (Αγροτεμάχιο θέση
«.....», έκτασης 22475τμ με μία ισόγεια
εμπορική αποθήκη 8718,58τμ, διώροφο κτίριο γραφείων 55,31τμ (Υπ.) + 139,86τμ
(Ις.) + 132,54τμ(Ιος)) της Συμβολαιογράφου κ.
..... με τα οποία ο προσφεύγων πραγματοποίησε αγορά δύο αγροτεμαχίων
με τα επ' αυτών κτίσματα από την εταιρεία
..... αντί τιμήματος 3.000.000€ για το
πρώτο πλέον εξόδων 327.514,15€ και 3.500.000€ για το δεύτερο πλέον εξόδων
381.364,15€. Οι ως άνω αγορασθέντες αγροί με κτίσματα που βρίσκονται σ'
αυτούς μεταβιβάστηκαν (πωλήθηκαν) από τον ελεγχόμενο μία (1) ημέρα μετά με τα
υπ' αρ..... /2007 & /2007 συμβόλαια της ίδιας συμβολαιογράφου
αντί του ποσού των 9.750.000,00€ μείον έξοδα 30.001,55€ για τον πρώτο και
9.750.000,00€ μείον έξοδα 30.001,55€ για τον δεύτερο στην εταιρεία
..... με ΑΦΜ:, ήτοι με συνολικό
κέρδος 12.231.118,60€ σε μία ημέρα. Επειδή οι αγοροπωλησίες αυτές
συγκεντρώνουν όλα τα χαρακτηριστικά της κατ' άρθρο 28 παρ. 2 και 3 του ΚΦΕ
έννοιας της επιχείρησης αφού αφορούν πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την
απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου
πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Επειδή ο προσφεύγων εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι επίμαχες αγοροπωλησίες
αφορούν «ανέγερση και μεταβίβαση οριζοντίων ιδιοκτησιών επί ιδιοκτήτου
οικοπέδου, καθώς αφενός πρόκειται περί αγροτεμαχίων με κτίσματα, και αφετέρου
ουδεμία ανέγερση διενήργησε ο προσφεύγων το μεσοδιάστημα της μίας ημέρας
από την αγορά έως την πώληση των ακινήτων.

Επειδή στις προκείμενες αγοροπωλησίες, ο σκοπός του κέρδους από την αγοροπωλησία συνδέεται με τις συγκεκριμένες πράξεις (ΣτΕ 3065/1980, ΣτΕ 3384/1980), είναι προφανής, αυταπόδεικτος και νομίμως τεκμαιρόμενος, καθώς αφενός δεν προκύπτει η ικανού διαστήματος και πέραν της διετίας διακράτηση & χρήση των ακινήτων που επιβάλλει ο νόμος, και αφετέρου δεν αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα ότι η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους και όχι σε πρόθεση επιδίωξης κέρδους (ΣτΕ 3114/1993, 3695/1997).

Επειδή ο έλεγχος αποδεικνύει το κτηθέν ύψους 12.231.118,60€ σε μία ημέρα κέρδος το οποίο κάθε άλλο παρά συμπτωματικό θα μπορούσε να είναι, καθώς από την μία μόλις ημέρα που μεσολάβησε μεταξύ αγοράς και πώλησης προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι ο προσφεύγων όταν διενήργησε την αγορά είχε ήδη συμφωνήσει την πώληση και συνεπώς τούτο αποδεικνύει μεθόδευση για την απόκτηση κέρδους και συνεπώς «επιχείρηση» (Δ.Εφ.Αθ. 3041/1974). Κατά την Ε.1821/23.1.1969 απόφαση Υπ. Οικονομικών επιχειρήσεις μεταπωλήσεων οικόπεδων θεωρούνται τόσο αυτές που έχουν οργάνωση επιχείρησης όσο και οι στερούμενες οργάνωσης (ΣτΕ 3500/1982, 2162, 2163/1980).

Επιπλέον, **επειδή** ο προσφεύγων παραλείπει το γεγονός ότι η μεν προσημείωση επί του 2ου ακινήτου υπέρ της για ποσό 2.288.000,00 € βάσει της υπ' αριθ. /2012 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου είναι μεταγενέστερη της αγοροπωλησίας και συνεπώς δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα στο προκύπτον εισόδημα, οι δε δύο προσημειώσεις επί του 1ου ακινήτου υπέρ της ποσών 2.100.000,00 € και 2.160.000,00 € αντιστοίχως, βάσει των υπ' αριθ. /2005 και /2006 Αποφάσεων του Μονομελούς Πρωτοδικείου είναι προγενέστερες της αγοροπωλησίας, υφίσταντο κατά την αγορά και κατά την πώληση, και μνημονεύονται στο με αρ. /2007 συμβόλαιο αγοράς αλλά και στο με αρ. /2007 συμβόλαιο πώλησης συνεπώς ακόμα και στην περίπτωση όπου αφαιρεθούν από τι τίμημα πώλησης, εφόσον αναφέρονται στα συμβόλαια αγοράς των ακινήτων, πρέπει να αφαιρεθούν αντίστοιχα από το τίμημα της αγοράς. Κατά συνέπεια αυτών προκύπτει μηδενικό αποτέλεσμα και το φορολογητέο εισόδημα παραμένει αμετάβλητο με το κατ' έλεγχο προσδιορισθέν. Κατά συνέπεια των ανωτέρω ο ισχυρισμός προκύπτει νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή εν προκειμένω «επιχείρηση» σύμφωνα με την Εγκ. Υπ. Οικ. Οικ. 1118148/936/0015/Εγκ. 3/24.11.1992 σε συνδυασμό με τα άρθρα 2, 4, 6, 17, 18 & 21 του ΚΒΣ έχει υποχρέωση τήρησης και καταχώρησης των επίμαχων συναλλαγών (αγοροπωλησιών ακινήτων) στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή επιπλέον ορθά απεφάνθη ο έλεγχος ότι σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 εδ β' του ν. 2859/2000 ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλλει δήλωση μεταβολής και να δηλώσει επέκταση δραστηριότητας στην χρήση 2007.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων προκύπτουν νόμω και ουσία αβάσιμοι καθώς οι πράξεις της φορολογικής αρχής είναι πλήρως τεκμηριωμένες και εδράζονται στην φορολογική νομοθεσία.

Επί του 6ου Ισχυρισμού

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται: «Αντισυνταγματικότητα λόγω αναδρομικότητας πέραν των ορίων της 78 παρ. 2 Σ.»

Επειδή ο έλεγχος ουδεμία αναδρομική διάταξη εφήρμοσε, η δε διάταξη του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 δεν έχει τύχει εφαρμογής από τον έλεγχο σε καμία από τις εκδοθείσες πράξεις όπως εσφαλμένα και αόριστα επικαλούνται οι προσφεύγοντες, ο ισχυρισμός προκύπτει νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επί του 7ου Ισχυρισμού

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται: «Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας δια της επιρρίψεως προσθέτου φόρου ποσού 120%»

Η αρχή της αναλογικότητας, ήδη κατοχυρωμένη στο άρθρο 25 παρ. 1 Σ., επιτάσσει οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων να είναι μόνον οι αναγκαίοι και συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Όστε ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, να αντίκειται τότε μόνον στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή από τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ, ΣτΕ 990/2004 Ολομ).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/97 καθιερώνεται ο αντικειμενικός τρόπος επιβολής των πρόσθετου φόρου σε όλες τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος υποβάλλει εκπρόθεσμη, ανακριβή ή δεν υποβάλλει δήλωση. Η επιβολή πρόσθετου φόρου είναι αντικειμενική και επιβάλλεται ανεξάρτητα από την πρόθεση του εκάστοτε φορολογούμενου να αποφύγει η όχι της πληρωμή του φόρου. Όμως το ποσοστό του ανά μήνα προσθέτου φόρου προσδιορίζεται με αντικειμενικά, διαφέρει, ωστόσο, στο ύψος σημαντικά, ανάλογα με το εάν ο φορολογούμενος οικειοθελώς συμμορφώθηκε και υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση (1%), εάν από τον έλεγχο προέκυψε ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση (2%) ή εάν από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση (2,5%). Οι πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται επί της διαφοράς του φόρου που οφείλεται. Ο ν. 2523/97, ως εκ τούτου, με την πρόβλεψη επιβολής κλιμακούμενου, ανάλογα με την κατά την εκτίμηση του νομοθέτη βαρύτητα καθεμιάς παράβασης, σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου, ενέχει καθαυτόν στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζει δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (βλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., ΔΠρΘεσσαλ 159/2012).

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την Υπηρεσία μας.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 4 του αρθ. 2 του Ν.2523/1997 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την πζαρ.1 του αρθ.26 του Ν.3943/2011 και ισχύει για Φύλλα Ελέγχου και Πράξεις Προσδιορισμού που εκδίδονται από 31/03/2011 και μετά «τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν α) 60% για την εκπρόθεσμη επιβολή δήλωσης , β) το 120% για την υποβολή ανακριβούς ή μη υποβολή δήλωσης.

Η θέσπιση ανώτατου ορίου πρόσθετου φόρου εξασφαλίζει ακριβώς την εφαρμογή της αναλογικότητας, διότι θεσπίστηκε προκειμένου να μην επιβάλλονται υπέρμετροι πρόσθετοι φόροι σε σχέση με τον οφειλόμενο κύριο φόρο.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, απορριπτέος τυγχάνει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά την επιβολή των προσθέτων φόρων από την υπηρεσία μας.

Επί του 8ου Ισχυρισμού

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Εξάλλου, σχετικά με το θέμα του ποσού κέρδους από αγοραπωλησία ακινήτου που μου καταλογίζεται ότι δεν έχει

συμπεριληφθεί στη φορολογική μου δήλωση, έχω ήδη εξηγήσει με την από επιστολή μου καθώς και με το υπ' αριθμόν/2013 έγγραφό μου στο ΣΔΟΕ. Ειδικότερα, η παρουσία μου στην διαδικασία της αγοραπωλησίας των ακινήτων έγινε εκ μέρους μου με πλήρη άγνοια και ενημέρωση. Δηλαδή δεν κατάλαβα τότε ούτε τον τρόπο εξόφλησης του τιμήματος και φόρου μεταβίβασης των αναγραφόμενων συμβολαίων αγοράς ακινήτων, ούτε για τον τρόπο είσπραξης του τιμήματος των αναγραφόμενων συμβολαίων πώλησης ακινήτων.»

Επειδή Σύμφωνα με το αρ. 28 παρ. 1-3 του ν. 2238/94 με τίτλο «Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις»:

«1. 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 που αναφέρονται στο άρθρο 48.»

Επειδή εν προκειμένω, ο ασκών την ατομική εμπορική επιχείρηση είναι το φυσικό πρόσωπο που εμφανίζεται στις συναλλαγές, και επειδή προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα εκ του γεγονότος ότι ο προσφεύγων παραστάθηκε ο ίδιος αυτοπροσώπως και στα τέσσερα συμβόλαια αγοράς και πώλησης των ακινήτων, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός ότι είχε άγνοια ή ότι ήταν αμέτοχος των συναλλαγών.

Επί του 9ου Ισχυρισμού

Οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται: «Ακυρότητα λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό των επίδικων φόρων και προστίμων»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι «η κοινοποίηση φύλλο ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος το έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή

εκκαθαριστικής δήλωσης... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών (κύρια, η φορολογία εισοδήματος), και επί παραβάσεων δηλώσεων έναρξης & μεταβολών εργασιών (κύρια, η φορολογία Φ.Π.Α.), προβλέπεται ότι «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων.»

Επειδή ακόμα, προβλέφθηκε παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου με τις παρακάτω διατάξεις:

Με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Φ.Ε.Κ. Α'265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007 παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από την λήξη τους.

Με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008 (Φ.Ε.Κ. Α'194) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2009.

Με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. Α'143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010 (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1114/09).

Με το άρθρο 82 Ν. 3842/2010 (Φ.Ε.Κ. 58/2010) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.

Με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175Α) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.

Με το άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 (Φ.Ε.Κ. 180Α) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012.

Με το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 (Φ.Ε.Κ. 249Α/20-12-2012) η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή επιπλέον οι προαναφερθείσες παρατάσεις παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που δόθηκαν με τις παραπάνω διατάξεις, προβλέπουν παράταση επί «προθεσμιών που λήγουν», και δεν περιορίζουν την παράταση σε λήξεις της κανονικής ή της παραταθείσας με προηγούμενη διάταξη προθεσμίας, και συνεπώς ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις που η προθεσμία λήγει την εκάστοτε προς παράταση ημερομηνία λήξης. Κατά συνέπεια των ανωτέρω, επί όλων των επίμαχων πράξεων που αφορούν περιόδους από 1-1-2000 και έκτοτε, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών δεν είχε παραγραφεί έως και την ημερομηνία κοινοποίησης, ήτοι την και ο λόγος προσφυγής προκύπτει ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής

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

A/A	Αρ. Πράξης/ Φύλλου	Ημερομηνία πράξης	Είδος Φόρου	Είδος Προστίμου	Διαχ. Περίοδος	Διαφορά Φορολογικής Βάσης με την παρούσα απόφαση	Ποσό Διαφοράς Φόρου/ εισφοράς με την παρούσα απόφαση	Ποσό Προσθετού Φόρου με την παρούσα απόφαση	Ποσό Προστίμου με την παρούσα απόφαση	Συνολικό Ποσό Καταλ/ού με την παρούσα απόφαση
1		26.9.13	Εισόδημ		2003	11.245,35	2.874,57	3.449,48		6.324,05
2		26.9.13			2006	4.907,90	1.549,75	1.859,70		3.409,45
3		26.9.13			2007	12.231.118,23	4.889.524,64	5.867.429,57		10.756.954,21
4		26.9.13			2009	1.790,59	235,91	209,96		445,87
5		26.9.13	Φ.Π.Α		2000		607,82	729,39		1.337,21
6		26.9.13			2001		1.081,50	1.297,80		2.379,30
7		26.9.13			2002		216,95	260,34		477,29
8		26.9.13			2003		2.442,77	2.931,32		5.374,09
9		26.9.13			2004		494,55	593,46		1.088,01
10		26.9.13			2005		1.997,99	2.397,58		4.395,57
11		26.9.13			2006		6.067,53	7.281,00		13.348,53
12		26.9.13			2008		2.312,90	2.775,48		5.088,38
13		26.9.13			2009		2.320,05	2.784,06		5.104,11
14		26.9.13		ΕΙΣΟΔΗΜ	2000				1.170,00	1.170,00
15		26.9.13		//	2001				1.170,00	1.170,00
16		26.9.13		//	2002				1.170,00	1.170,00
17		26.9.13		//	2004				1.170,00	1.170,00
18		26.9.13		//	2005				1.170,00	1.170,00
19		26.9.13		//	2008				1.170,00	1.170,00
20		26.9.13		ΚΒΣ	2002				1.758,00	1.758,00
21		26.9.13		ΚΦΑΣ	2013				1.800,00	1.800,00
22		26.9.13		ΦΠΑ	2007				1.170,00	1.170,00
23		26.9.13	ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ άρθ.18ν.37 58/2009		2007	12.231.118,60	25.000,00	26.750,00		51.750,00
24		26.9.13		ΜΗΤΡΩΟ	2007				1.170,00	1.170,00

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).

