



Αριθμός απόφασης: 6150

Ημερομηνία: 05-12-2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 07-07-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, ΤΚ, κατά των α)/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 με ποσό φόρου για καταβολή 39245,53€ και πρόσθετου φόρου 47.094,54€ β)/2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 του Ν2523/1997 χρήσης 2004 ποσού 300€ και γ)/2017 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2004 ποσού 195,33€, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31-05-2017 σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Κ.Β.Σ. & άρθρου 36ν. 2859/2000 του ίδιου Προϊσταμένου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 1^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-07-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (αποστολή με συστημένη επιστολή REGR 06-05-2017) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η διαφορά προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας στη συνέχεια του υπ' αριθμ./2009 Δελτίου Πληροφοριών της ΔΟΥ Ν. Σμύρνης, με αφορμή του οποίου ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας προέβη σε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, χρήσεων 2000-2007. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι κατά τις ανωτέρω χρήσεις, ο προσφεύγων μαζί με άλλους φορολογούμενους πραγματοποίησαν αγορές οικοπέδων, εντός των οποίων, με τη μέθοδο της αντιπαροχής σε εργοληπτική εταιρία, ανέγειραν πολυώροφα κτίρια, τα οποία στη συνέχεια κατά το μέρος που τους αναλογούσε, τα μεταβίβαζαν σε τρίτους.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι πράξεις αυτές συνιστούν εμπορική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις για τη φορολόγηση του προκύπτοντος εισοδήματος χρήσης 2004 και επέβαλλε πρόστιμα μη τήρησης βιβλίων και μη δήλωσης έναρξης εργασιών για τη χρήση αυτή.

Ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα των εκδοθέντων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή Νόμου - Εγκυκλίων- Έλλειψη παθητικής μου νομιμοποίησης για την έκδοση των προσβαλλόμενων-Ατυπη Εταιρεία- Παράλειψη Ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Έλλειψη αιτιολογίας.

2^{ος} λόγος: Παραγραφή της χρήσης 2004

Επί του 2^{ου} ισχυρισμού (παραγραφή)

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περιπτώσεις α' & γ' του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για

υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή στο άρθρο 4 παρ. (α) του άρθρου 29 του ν.3986/2011 ορίζεται :

«Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην [παραγράφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε.](#)».

Και με το άρθρο 4 παρ.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1167/2011, ορίζεται πιο συγκεκριμένα ότι:

«Η βεβαίωση των οφειλόμενων ποσών γίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάση τους τίτλους που αναφέρονται στην [παραγρ. 1 του άρθρου 74 του ΚΦΕ](#), δηλαδή

α) τις αρχικές και συμπληρωματικές δηλώσεις

β) τα φύλλα ελέγχου και

γ) τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων...».

Ως εκ τούτου η βεβαίωση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βασίζεται στους τίτλους βεβαίωσης της φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς ως προς τον χρόνο παραγραφής ακολουθεί τα οριζόμενα στην φορολογία εισοδήματος.

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας [1738/2017](#) κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο [άρθρο 78](#) του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις [του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν.

3862/2010] αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή σύμφωνα με νομολογιακά κριθέντα στις σκέψεις 7 & 12 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017 «..7. Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος,.... 12. ...**δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Περαιτέρω, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην σκέψη 10, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, κατά τα προεκτεθέντα, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Τούτων έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β, σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α του ΚΦΕ.».**

Επειδή, με τις αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 15-09-2017, ΠΟΛ.1154/2017 και ΠΟΛ 1192/2017 αποφάσεις του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, λαμβάνοντας υπόψη και τις με αριθ. 1738, 2934, 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ και την 268/2017 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., ορίστηκαν συνοπτικά οι χρήσεις για τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και των φορολογιών έως 31-12-2017 που τις ακολουθούν, έχουν εν προκειμένω** ως εξής :

ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 ή άρθρου 57 § 1 του Ν.2859/2000 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν. 4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής για εισόδημα και Φ.Π.Α.
2006 και μετά (ή 2005)	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου ή της παρ 2 περιπτώσεις α' & γ' του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 και παρ. 3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013). Εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία ως προς τη φορ. εισοδήματος περιέλθουν στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής από το 2005.	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία για εισόδημα και Φ.Π.Α. και στην περίπτωση μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α.
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11 , εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Σύμφωνα με την με αριθμ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε, το οποίο εφαρμόζεται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101](#) με βάση το [άρθρο 113](#) του ίδιου νόμου, η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του [άρθρου 69](#) του ίδιου νόμου, 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του [άρθρου 64](#), το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του [άρθρου 64](#), παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για

την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

3. Εξάλλου, με την [παρ. 1 του άρθρου 18](#) του ν. [3259/2004](#) ορίζεται, ότι υπόχρεοι φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων οι οποίοι μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ανακριβή ή ελλιπή δήλωση για την καταβολή ή μη φόρων, τελών ή εισφορών υπέρ του δημοσίου για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και το ημερολογιακό έτος 2003 δύνανται να υποβάλουν στο προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σχετική εκπρόθεσμη (αρχική ή συμπληρωματική) δήλωση χωρίς την επιβολή πρόσθετου φόρου, προσαύξησης, προστίμου ή οποιασδήποτε άλλης κύρωσης μέχρι 31 Αυγούστου 2004.

4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. [3259/2004](#). Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το [άρθρο 18](#) του ν. [3259/2004](#)..».

Περαιτέρω σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν για την καταχώρηση των δηλώσεων με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1047/2001 του Υπ.Οικ. και συγκεκριμένα στην παρ. 5 «τετραγωνίδιο με την ένδειξη ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ» του Κεφ. 3 «κωδικογράφηση – αποστολή των δηλώσεων», προβλέπεται ότι «α) Όταν η δήλωση είναι εμπρόθεσμη θα παραμένει ΚΕΝΟ, β)».

Συνεπώς το εμπρόθεσμο ή μη της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κρίνεται από τον αρμόδιο υπάλληλο που είναι επιφορτισμένος με την κωδικογράφηση – καταχώρηση στο σύστημα των δηλώσεων και κρίνεται το χρόνο εκείνο. Βάσει της καταχώρησης αυτής, εκδίδεται εν συνεχεία εκκαθαριστικό σημείωμα.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος στην συνέχεια του υπ' αριθμ./2009 Δελτίου Πληροφοριών της ΔΟΥ Ν. Σμύρνης και αποτέλεσε το γεγονός ότι κατά τις ανωτέρω χρήσεις, ο προσφεύγων μαζί με άλλους φορολογούμενους πραγματοποίησαν αγορές οικοπέδων, εντός των οποίων, με τη μέθοδο της αντιπαροχής σε εργοληπτική εταιρία, ανέγειραν πολυώροφα κτίρια, τα οποία στη συνέχεια κατά το μέρος που τους αναλογούσε, τα μεταβίβαζαν σε τρίτους, πράξεις που συνιστούν εμπορική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος. Τα εν λόγω στοιχεία θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, καθόσον δεν είχε, ούτε ηδύνητο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82), και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)

Δυνάμει των νέων αυτών στοιχείων, εκδόθηκε η με αριθμ./2013 εντολή ελέγχου για τον προσφεύγοντα για τα διαχειριστικά έτη 2002-2007 (οικ έτη 2001-2008) και κατόπιν των διαπιστώσεων του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις για το οικ. έτος 2005, χρήση 2004 οι οποίες εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα εντός του έτους 2017.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Δεδομένου ότι για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2005 δεν προκύπτει από το σύστημα ΤΑΧΙΣ ότι η δήλωση Φ. Εισοδήματος που υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα ήταν εκπρόθεσμη (σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου υπεβλήθη την 27-4-2005 με λήξη 12-5-2005 λόγω συμμετοχής σε εταιρεία), κατά συνέπεια ο χρόνος παραγραφής ως προς την φορολογία εισοδήματος και τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (που ακολουθούν τη φορολογία εισοδήματος) έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου έχει παρέλθει από την 01-01-2016.

β) Η επιβολή προστίμου μη δήλωσης έναρξης εργασιών του άρθρου 36 του ν.2859/2000 χρήσης 2004 είναι παράβαση των διατάξεων του κώδικα Φ.Π.Α. όπου σε περίπτωση μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης είναι δεκαετής, συνεπώς και για την παράβαση αυτή (Φ.Π.Α.) ο χρόνος έκδοσης και κοινοποίησης πράξεων του Δημοσίου έχει παρέλθει από την 01-01-2016.

Επειδή είναι δυνατόν να αποτελέσει αντικείμενο ιδιαιτέρου ελέγχου ο έλεγχος της ατύπου μεταξύ των συνιδιοκτητών του πωληθέντος ακίνητου εταιρείας, όπως ορθά ισχυρίζεται ο προσφεύγων στο 1^ο ισχυρισμό του ότι αποτελεί η

ανέγερση επί κοινού οικοπέδου και πώληση οικοδομής από πολλούς συνιδιοκτήτες με σκοπό το κέρδος, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Επειδή παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών,

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Να γίνει δεκτή η από 07-07-2017 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανής προσφυγή του του με ΑΦΜ, και να ακυρωθούν οι α) με αρ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 β) με αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρ. 4 παρ. 1 του Ν2523/1997 χρήσης 2004 και γ) με αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2004, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης τους.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του

Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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.