



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

Καλλιθέα 13-06-2014

Αριθμός
απόφασης: 1730

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70B' «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. Δ6Α1118225ΕΞ 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ), κατοίκων, οδός, κατά των υπ' αρ.,,, και/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ.5 & 9 του Ν.2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2000, 2004, 2005, 2007 και 2001 αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθ.,,, και/2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 5 & 9 του Ν.2523/1997 διαχειριστικών περιόδων 2000, 2004, 2005, 2007 και 2001 αντίστοιχα του Προϊσταμένου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και, 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 τις υπ' αριθ.,,, και/2013 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου επιβλήθηκαν σε βάρος των προσφευγόντων τα παρακάτω ποσά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, 4 & 6 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).

Α.Ε.Π.	Διαχ. Χρήση	Πρόστιμο ΚΒΣ	Υπόχρεος	Πώληση ακινήτου
.....	2000	€ 1.173,88	.....	1) 2)
.....	2004	€ 586,00	.....	.....
.....	2005	€ 1.172,00	.....	1) 2)
.....	2007	€ 586,00	.....	.....
.....	2001	€ 586,00	.....	1) 2)

Οι παραβάσεις αφορούν για τον προσφεύγοντα τη μη καταχώρηση κατά τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους, του οικείου εκάστοτε τιμήματος πώλησης ακινήτων στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων (Π.Θ./1987 Δ.Ο.Υ.) και για την συμπροσφεύγουσα τη μη θεώρηση και τήρηση βιβλίου Β' κατηγορίας ΚΒΣ κατά τη χρήση 2001.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. Τον παρακολουθηματικό χαρακτήρα των ένδικων Α.Ε.Π. – Τη νομική αβασιμότητα της κρίσης του ένδικου ελέγχου περί άσκησης εμπορικής επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων

Β. Την ακυρωσία των ένδικων ΑΕΠ, λόγω της επιστήριξής τους σε ανυπόστατες (άλλως: παντελώς άκυρες) εκθέσεις ελέγχου

Γ. Την αποστέρηση των ένδικων ΑΕΠ από την πραγματική και νομική βάση τους, καθώς και από την όποια αιτιολογία τους λόγω του ανωτέρω ισχυρισμού

Δ. Προβολή ένστασης παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς κοινοποίηση των προβαλλόμενων ΑΕΠ των χρήσεων 2000 - 2006

Α. Για τον προσφεύγοντα:

Επειδή όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σελ.5-6), ο κατά σύστημα αγόραζε και πωλούσε οικόπεδα με σκοπό το κέρδος. Στην κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων (δραστηριότητα η οποία συνιστά επιχείρηση εν στενή φορολογική εννοία), δεν υπάρχει χρονικός ορίζοντας, που τηρηθέντων των προϋποθέσεων του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., θα απέδιδε σε μία μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη το χαρακτήρα της «επιχείρησης» κατά πλάσμα δικαίου με σκοπό αποκλειστικά την υπαγωγή της σε φόρο εισοδήματος. Κατά την κατά σύστημα άσκηση δραστηριότητας αγοράς και πώλησης οικοπέδων, είναι πιθανό κάποια από τα εν λόγω οικόπεδα να πωληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα ή μεγαλύτερο, το οποίο εξαρτάται από το τίμημα που θέλει να αποκομίσει ο πωλητής και τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Πάντως όμως, δεικτικό στοιχείο της εμπορικής πρόθεσης (για αποκόμιση κέρδους από την αγοροπωλησία) του πωλητή και συνεπεία αυτού του χαρακτηρισμού του ως επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων, σε αυτή την περίπτωση δεν αποτελεί ο χρόνος που μεσολαβεί από την εκάστοτε αγορά μέχρι την πώληση, αλλά η ποσότητα των αγορασθέντων ακινήτων σε συνδυασμό με την ποσότητα αυτών που πωλούνται (ποσοστό πωληθέντων προς αγορασθέντων) που εν τέλει καταδεικνύει εάν ο σκοπός του αγοραστή ήταν η επένδυση κεφαλαίου ή η αποκόμιση κέρδους από την πώληση.

Η χρήση του εισπραχθέντος τιμήματος (κέρδους) δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή ούτε καταδεικνύει το σκοπό της αγοραπωλησίας, καθώς δεικτικό θα ήταν μόνο επί μεμονωμένης πράξης (π.χ. πώληση ακινήτου για κάλυψη ιατρικών δαπανών). Ο προβαλλόμενος λόγος ότι το εισπραχθέν ποσό από την εν λόγω πώληση χρησιμοποιήθηκε για την ανέγερση επαγγελματικής στέγης, είναι αβάσιμος διότι το εμπορικό κέρδος είτε επανεπενδύεται είτε χρησιμοποιείται σε κάθε περίπτωση από τον πωλητή. Πάντως, η χρήση του τιμήματος δεν τροποποιεί το χαρακτήρα της πράξης ούτε αποτελεί λόγο μη φορολόγησής του (πλην όπου ρητά προβλέπεται από το νόμο περί αφορολογήτων αποθεματικών).

Επειδή ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη εξασκούσε το ατομικό επάγγελμα του τοπογράφου, απόλυτα συναφές με τα ακίνητα και, κατά συνέπεια αφενός στα πλαίσια της δραστηριότητάς του αυτής διατηρούσε οργανωμένη δομή επιχείρησης σε δραστηριότητα σχετικής με τα ακίνητα, αφετέρου τον καθιστά σε θέση να έχει γνώση επαγγελματική και εμπειριστατωμένη της αγοράς των ακινήτων και να είναι εις θέση να γνωρίζει εάν η αγορά ενός ακινήτου σε συγκεκριμένο τίμημα μπορεί να αποβεί συμφέρουσα (βλ. σε Τότση «Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Πάμισος, Αθήνα 2000 σελ.529 απόφ. Φορ. Εφετ. Αθηνών 2897/1974, ΣτΕ 3407/1981, 2961/1980, 2508,2959/1980). Επί τη βάσει των παραπάνω ειδοποιών στοιχείων, καθόσον προκύπτει και τεκμηριώνεται από τον έλεγχο ότι ο κατά σύστημα αγόραζε και πωλούσε ακίνητα ατομικά και με συνιδιοκτησία με άλλους, είναι αυταπόδεικτο ότι και για τις συγκεκριμένες επίμαχες αγοροπωλησίες διέθεσε την ήδη υπάρχουσα απαιτούμενη επαγγελματική του οργάνωση και εμπειρία προς τον σκοπό της επίτευξης κέρδους που συνεπεία των παραπάνω συνθηκών και προϋποθέσεων καθίσταται καθ' όλα εμπορικό και ορθώς κρίθηκε από την φορολογική αρχή ως «επιχείρηση» έχουσα όλες τις υποχρεώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1 & 6 του ΚΒΣ καθώς και της καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία του των αγοροπωλησιών ακινήτων ως ορίζεται από τα άρθρα 2 παρ.1 , 6, 17 και 18 του Κ.Β.Σ. και αναλυτικά περιγράφεται στην από 29-11-2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ελεγκτικής αρχής τα πορίσματα της οποίας επικυρώνουμε.

Για την συμπροσφεύγουσα:

Επειδή όμως για την συμπροσφεύγουσα , οι συνθήκες που περιγράφηκαν παραπάνω και κατά συνέπεια οι εφαρμοστέες διατάξεις δεν ήταν οι ίδιες διότι: το πλήθος των πωλήσεων ήταν μικρό (δύο πωλήσεις) ατομικά σε διάστημα δέκα ετών και περιορισμένο σε μία χρήση το 2001 όπου ανέγειρε το σπίτι της, σε συνδυασμό με τον χρόνο που μεσολάβησε μεταξύ αγοράς και πώλησης του εκάστοτε ακινήτου που ήταν 21 χρόνια στην περίπτωση του υπ' αριθμ οικοπέδου του στον στην και 11 χρόνια στην περίπτωση του υπ' αριθμ.οικοπέδου τουστον στην και με την ασκούμενη από την συμπροσφεύγουσα επαγγελματική δραστηριότητα (ήταν μισθωτή υπάλληλος και μετά συνταξιούχος), δηλαδή άσχετη με τα ακίνητα δραστηριότητα, καθώς και το γεγονός ότι οι πωλήσεις των ακινήτων ήταν πολύ μικρής αξίας, και

επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ν.2238/94 «*εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική ...*», ακόμα με την παράγραφο 2 του ν.2238/94 «*επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους*» και με την παράγραφο 3^α του ν.2238/94 «*Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις το κέρδος από επιχείρηση αγοροπωλησίας ακινήτων...*», όπως μάλιστα έχει κριθεί στην απόφαση ΣτΕ 4189/1979 «*Κατά την έννοια της διατάξεως ταύτης, εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων, υποκείμενον εις φόρον, δύναται να αποτελέσει και η ωφέλεια, η προκύπτουσα εκ μεμονωμένης ή συμπτωματικής πράξεως μεταβιβάσεως ακινήτου περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης, αλλά υπό την προϋπόθεσιν ότι η περί ης εκάστοτε συγκεκριμένη πράξις επεχειρήθη προς τον σκοπόν αποκομίσεως κέρδους εξ αυτής.*»

Επιπλέον **επειδή** όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια και το ΣτΕ (αποφάσεις ΣτΕ 1618,1619, 3065, 3384/1980, 1577/1985) ο «σκοπός της αποκομίσεως κέρδους» ή η «κερδοσκοπική πρόθεση» είναι απαραίτητο στοιχείο προκειμένου να αποτελέσει φορολογητέο εισόδημα η ωφέλεια από μια συμπτωματική πράξη, ενώ, **η «κερδοσκοπική πρόθεση» μπορεί να συναχθεί εκ των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών (ΣτΕ 4264/1985).**

Συνάγεται κερδοσκοπική πρόθεση, στις περιπτώσεις «δια πλειόνων συμβολαίων αγορά εκτάσεως (αγορά από τον Ιούλιο του 1963 έως τους πρώτους μήνες ου 1964 παραλιακής εκτάσεως 1300 στρεμ. και πώλησή της την 31-12-1964), και δη επί σκοπώ αποκτήσεως κέρδους («εν τη σκέψει ότι δια της αγοράς της άνω εκτάσεως απέβλεψεν ο αναιρεσίων ουχί εις την αξιοποίησην κεφαλαίου αλλ' εις την αξιοποίησην κεφαλαίου αλλ' εις την δια της μεταπωλήσεως αυτής σπόκτησιν κέρδους, προς στήριξιν δε της κρίσεως ταύτης το φορολογικόν εφετείον επικαλείται το γεγονός ότι η έκτασης αγορασθείσα αντί σημαντικού ποσού, επωλήθη εις σύντομον χρονικόν διάστημα αντί μεγαλύτερου ποσού, και περαιτέρω λόγω της ζητήσεως οικοπέδων άυξησιν της αξίας των, εξ ης επεδίωξε να επωφεληθή ο αναιρεσείων, ως και το γεγονός ότι η αγορασθείσα έκτασις, αποτελούμενη κατά το μεγαλύτερο μέρος εκ πευκοδάσους δεν προσφέρετο δι' αγροτικήν εκμετάλλευσιν, ουδ' ο αναιρεσείων, μετέχων, ως και η σύζυγός του, ομορρύθμου εταιρείας προέβη εις τοιάυτην εκμετάλλευσιν της εκτάσεως») της μεταπωλήσεως της και η εντός συντόμου χρόνου από της αγοράς πραγματοποίησης της πωλήσεως αποτελεί επιχείρηση μεταπωλήσεως ακινήτων καίτοι η δραστηριότης αυτή αναφέρεται εις μίαν μόνον έκτασιν» ΣτΕ 3387/1974), ακόμα «η προς σκοπό κέρδους αγορά μεγάλης εδαφικής εκτάσεως και εν συνεχεία, εις σύντομον διάστημα, ολική ή μερική μεταπώλησή της, συνιστά «επιχείρηση» μεταπωλήσεως ακινήτων και τα κέρδη της υποβάλλονται εις φόρον εισοδήματος» (ΣτΕ 223/1981).

Επειδή όπως επαναλαμβανόμενα αναφέρεται και στις γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ 355/2013, 532/2012, 634/2012, ο σκοπός του κέρδους συνάγεται από διάφορα περιστατικά, όπως ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ της κτήσης του ακινήτου και της πώλησής του, η αξία του ακινήτου κατά τους χρόνους αυτούς κλπ. (ΣΤΕ 4035/1988, 630/1985), η δε κρίση της συνδρομής ή μη του σκοπού του κέρδους ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων και πλέον και της υπηρεσίας μας.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, θεωρούμε ότι λανθασμένα ως προς τις πωλήσεις της συμπροσφεύγουσας στην χρήση 2001 ήτοι του υπ' αριθμ οικοπέδου στον στην καθώς και του υπ' αριθμοικοπέδουστον στην με το με αρ./2001 συμβόλαιο της Συμβ/φου και το με αρ./2001 συμβόλαιο της Συμβ/φου, η φορολογική αρχή εκτίμησε τα πραγματικά περιστατικά, καθώς δεν έλαβε υπόψη της, το πλήθος των ακινήτων που πωλήθηκαν, το χρόνο που μεσολάβησε από την εκάστοτε αγορά και το αντικείμενο δραστηριότητας της συμπροσφεύγουσας, και συνεπεία της εκτίμησης αυτής οδηγήθηκε στο λανθασμένο συμπέρασμα της συνδρομής των αντικειμενικών δεδομένων εκείνων που θα χαρακτήριζαν ως «επιχείρηση» τις παραπάνω συμπτωματικές πράξεις και για τους λόγους αυτούς πρέπει να ακυρωθεί η με αρ. 1821Α' Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για την μη τήρηση βιβλίων η οποία επεβλήθη συνεπεία του χαρακτηρισμού της ως «επιτηδευματία» με βάση τις συγκεκριμένες και μόνον πωλήσεις ακινήτων.

Β&Γ. Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «*Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα. [...]*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «*Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου. [...]*»

Επειδή η Φορολογική αρχή που εκδίδει μία έκθεση ελέγχου, έχει νομίμως την δυνατότητα να συντάσσει αντίγραφα των εκδιδόμενων από αυτήν εγγράφων (βλ μέρος Α, ενότητα II του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥπΟικ, Ιαν.2007).

Η επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, δηλαδή στην προκειμένη την υπάλληλο της Υπηρεσίας, με επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή φωτοαντιγράφου, ενώ η επικύρωση από αντίγραφο που δεν έχει επικυρωθεί από την αρχή που εξέδωσε το πρωτότυπο θα ήταν αδύνατη (Ολομ. Ν.Σ.Κ. 233/2000).

Συνεπώς, νομίμως δύναται αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου να κοινοποιείται στον ελεγχόμενο, το οποίο αποτελεί «ακριβές αντίγραφο» (επικυρωμένο) του πρωτοτύπου.

Περαιτέρω ρητά ορίζεται από το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 ότι η ημερομηνία της έκθεσης ελέγχου (ισχύς της ως δημόσιο έγγραφο) είναι η ημερομηνία θεώρησής της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Πρέπει επιπροσθέτως να σημειωθεί ότι εάν η πρωτότυπη έκθεση ελέγχου δεν έφερε ημερομηνία, σφραγίδα και υπογραφή του προϊσταμένου της Υπηρεσίας που την εξέδωσε δεν θα είχε ισχύ ούτε τον χαρακτήρα δημοσίου εγγράφου και συνεπώς δεν θα ήταν δυνατόν ούτε να επικυρωθεί από την δημόσια υπηρεσία που την εξέδωσε καθώς δεν επικυρώνονται από τις δημόσιες υπηρεσίες ιδιωτικά έγγραφα (βλ μέρος Α, ενότητα II του Εγχειριδίου απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα σε θέματα του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας του ΥπΟικ, Ιαν.2007). Ακόμα, το αντίγραφο της έκθεσης που

κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες φέρει την ημερομηνία θεώρησης και κάτω από αυτήν, την σφραγίδα του προϊσταμένου της Φορολογικής Αρχής που την εξέδωσε προς άρση κάθε αμφιβολίας περί της νομιμότητας της.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες **ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων που εξέδωσε η ίδια διοικητική αρχή** και η ημερομηνία αυτών είναι η 29.11.2013, ήτοι η ημερομηνία θεώρησης των πρωτότυπων εκθέσεων ελέγχου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες είναι καθόλα νόμιμες.

Περαιτέρω, προς άρση πάσας αμφιβολίας με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ/2014 έγγραφο η Υπηρεσία μας ζήτησε από την προσκόμιση των πρωτοτύπων εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ (οι πρωτότυπες πράξεις,, και/2013 είχαν ήδη αποσταλεί με το φάκελο της υπόθεσης), προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή έλλειψη υπογραφής επ' αυτών.

Από την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ την, προκύπτει ότι αυτές φέρουν ημερομηνία και τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοιες με τα κοινοποιηθέντα στους προσφεύγοντες ακριβή αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Δ. Επειδή από τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ΚΦΕ, 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 ακόμα, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του παραπάνω εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

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 αρχικών φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, καθώς και των λοιπών πράξεων που ακολουθούν ως προς τον χρόνο παραγραφής την φορολογία εισοδήματος (παραβάσεις Κ.Β.Σ.) δεν είχε παραγραφεί έως και την ημερομηνία κοινοποίησης ήτοι την, καθώς η προθεσμία κοινοποίησης πράξεων και παραγραφής για την προκείμενη περίπτωση έχει παραταθεί έως 31-12-2015, και ο λόγος προσφυγής προκύπτει ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή η κρίση περί της συνταγματικότητας των διατάξεων των νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας, καθώς ως μέρος της Δημόσιας Διοίκησης, η δράση της διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και έχει υποχρέωση εφαρμογής των νόμων. Ο έλεγχος συνταγματικότητας διατάξεων εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

να γίνει μερικώς δεκτή η με αριθ. πρωτ./2014 ενδικοφανής προσφυγή, και συγκεκριμένα:

- Να απορριφθεί στο μέρος που αφορά τις υπ' αριθμ., και/2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου του προσφεύγοντος, και
- Να γίνει δεκτή στο μέρος που αφορά την υπ' αριθμ. απόφαση επιβολής προστίμου της συμπροσφεύγουσας, και να ακυρωθεί η υπ' αριθμ./2013 ΑΕΠ.

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

Προκύπτουσα βάσει της Α.Ε.Π.	Για τον	Για την
.....	€1.173,88	-
.....	€586,00	-
.....	€1.172,00	-
.....	€586,00	-
.....	-	-

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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).