



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 13-1-2017

Αριθμός απόφασης:347

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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).

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».

Την από 15/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα των: 1) τουμε Α.Φ.Μ.:.....αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.:ΚΟΡΩΠΙΟΥ, διεύθυνση κατοικίας:,ΑΤΤΙΚΗΣ

2) τουμε Α.Φ.Μ.:.....αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ.:ΚΟΡΩΠΙΟΥ, διεύθυνση κατοικίας:,ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά των:

Α) ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- [illegible]

- 1)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 1997, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.

- 2)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 1998, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 3)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 1999, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 4)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2000, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 5)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2001, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 6)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2002, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 7)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2003, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 8)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2004, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 9)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2005, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 10)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ έτους 2006, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 11)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ 2007, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.€

Γ) ΣΤΟ ΕΤΑΚ & ΤΗΝ ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ

- 1)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ έτους 2008, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.
- 2)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ έτους 2009, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά κύριου φόρου κλπ συνεισπραττόμενα ποσά όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί.

Δ) ΣΤΟ ΦΠΑ-ΜΗΤΡΩΟ

- 1)/4-7-2016 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ-ΜΗΤΡΩΟΥ οικ. Έτους 2001 (χρήσης 2000), με το οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο 100 €.

Ε) ΣΤΟΝ ΚΒΣ

- 1)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2000, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 195,33 €.

2)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΚΒΣ χρήσης 2001, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 195,33 €.

3)/4-7-2016 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού ΚΒΣ χρήσης 2002, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 195,33 €.

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης κατ' έλεγχο	Ποσό διαφοράς φόρου & συμπληρωματικού /πρόστιμου ελέγχου	Ποσό χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ελέγχου	Ποσό τέλους ΟΓΑ επί χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ελέγχου	Ποσό πρόσθετο υ φόρου άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 ελέγχου	Ποσό πρόσθετο υ φόρου χαρτοσήμου 1 & 2 ν.2523/1997 ελέγχου	Ποσό πρόσθετο τέλους ΟΓΑ επί χαρτοσήμου άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 ελέγχου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ελέγχου
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2000	44.528,74 €	17.454,93 €	415,58 €	83,12 €	20.945,92 €	498,70 €	99,74 €	39.497,98 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2001	199.402,05 €	87.126,93 €	406,39 €	81,28 €	104.552,32 €	487,67 €	97,53 €	192.752,12 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2002	129.811,15 €	50.352,13 €	700,09 €	140,02 €	60.422,57 €	840,11 €	168,03 €	112.622,95 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2003	25.444,49 €	8.641,65 €	786,59 €	157,32 €	10.369,99 €	943,91 €	188,79 €	21.088,25 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2004	24.547,25 €	8.265,03 €	760,62 €	152,12 €	9.918,04 €	912,75 €	182,55 €	20.191,11 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2005	23.543,27 €	8.096,21 €	743,47 €	148,69 €	9.715,45 €	892,17 €	178,44 €	19.774,43 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2006	35.943,10 €	13.861,66 €	1.135,05 €	227,01 €	16.634,00 €	1.362,06 €	272,42 €	33.492,20 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2007	36.699,81 €	13.445,75 €	1.135,05 €	227,01 €	16.134,91 €	1.362,06 €	272,42 €	32.577,20 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2008	5.682,14 €	2.224,03 €	175,63 €	35,13 €	2.668,84 €	210,76 €	42,16 €	5.356,55 €
.....	04/07/2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/2009	5.562,64 €	2.075,08 €	172,04 €	34,41 €	2.490,10 €	206,45 €	41,29 €	5.019,37 €
.....	04/07/2016	Κ.Β.Σ	1/1 - 31/12/2000		195,33 €						195,33 €
.....	04/07/2016	Κ.Β.Σ	1/1 - 31/12/2001		195,33 €						195,33 €
.....	04/07/2016	Κ.Β.Σ	1/1 - 31/12/2002		195,33 €						195,33 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/	199.825,	846,78 €			1.016,14			1.862,92 €

	2016		1997	91 €				€			
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 1998	265.277, 15 €	1.437,81 €			1.725,37 €			3.163,18 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 1999	269.422, 06 €	1.585,54 €			1.902,65 €			3.488,20 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2000	213.557, 30 €	1.209,29 €			1.451,15 €			2.660,45 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2001	213.557, 29 €	1.271,80 €			1.526,16 €			2.797,95 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2002	46.162,0 3 €	369,24 €			443,09 €			812,33 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2003	64.056,6 7 €	448,39 €			538,07 €			986,46 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2004	61.634,5 0 €	431,44 €			517,73 €			949,17 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2005	18.199,1 0 €	127,40 €			152,88 €			280,28 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2006	18.199,1 0 €	150,32 €			180,38 €			330,70 €
.....	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 2007	18.937,4 2 €	183,65 €			220,38 €			404,03 €
.....	04/07/ 2016	Ε.Τ.ΑΚ.	01/01/ 2008	59.010,1 1 €	59,02 €			70,82 €			129,84 €
.....	04/07/ 2016	Ε.Τ.ΑΚ.- Έκτ.Εισφ.	01/01/ 2009	71.989,8 8 €	490,38 €			588,46 €			1.078,84 €
.....	04/07/ 2016	Φ.Π.Α.- ΜΗΤΡΩΟΥ	1/1 - 31/12/ 2000		100,00 €						100,00 €
		ΣΥΝΟΛΑ		2.050.9 93,16 €	220.840, 46 €	6.430, 51 €	1.286,1 0 €	264.185, 43 €	7.716,63 €	1.543, 37 €	502.002,51 €

4. Τις παραπάνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 04-07-2016 εκθέσεις τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος , τακτικού ελέγχου φόρου μεγάλης ακινήτου περιουσίας, Κ.Β.Σ. και Τακτικού Ελέγχου Ενιαίου Τέλους Ακινήτων.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-09-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των τουμε Α.Φ.Μ.:.....και τουμε Α.Φ.Μ.:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοινοποίηση την 21-7-2016) 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 ως άνω ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται να ακυρωθούν όλες οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΜΑΠ, Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ και Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. του Προϊστάμενου

του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , με τις οποίες καταλογίστηκαν ποσά φόρων, προσθέτων φόρων, προστίμων κλπ, στη συνέχεια των ως άνω από 4/7/2016 εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οι διαπιστωθείσες διαφορές ανά φορολογία καταλογίστηκαν από την φορολογική αρχή:

Ως προς την φορολογία εισοδήματος: Διότι σύμφωνα με τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της έκθεσης, για τους 1) κ.του, με ΑΦΜκαι 2) κατουμε Α.Φ.Μ.:....., διαπιστώθηκαν διαφορές ανάμεσα στα βάσει δήλωσης εισοδήματα και αυτά του ελέγχου, ήτοι δεν δηλώθηκε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις από την ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων οικοδομής και από μισθώματα όπως αναλυτικά περιγράφονται στην ως άνω έκθεση, για τα οικονομικά έτη 2001 έως 2010.

Ως προς την φορολογία ΦΜΑΠ: Διότι διαπιστώθηκε ότι ο κ.ΤΟΥ, με ΑΦΜδεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις του σχετικά με τον ΦΜΑΠ όπως αυτές έχουν ορισθεί και απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 21-35 του Ν.2459/97, αν και υπέβαλλε δηλώσεις ΦΜΑΠ και αποδέχτηκε την περαίωση, επειδή προέκυψαν ακίνητα τα οποία δεν δηλώθηκαν και συνεπώς δεν περαιώθηκαν.

Ως προς την φορολογία ΕΤΑΚ: Διότι διαπιστώθηκε ότι: 1) ο κ.ΤΟΥ, με ΑΦΜκαι 2) η κα ΤΟΥμε Α.Φ.Μ.:....., δεν εκπλήρωσαν τις υποχρεώσεις τους σχετικά με το ΕΤΑΚ όπως αυτές έχουν ορισθεί και απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 5-6 του Ν.3634/2008, αν και εκδόθηκαν τα εκκαθαριστικά σημειώματα ΕΤΑΚ για τα ακίνητα που είχαν στην κατοχή τους, επειδή προέκυψαν ακίνητα τα οποία δεν δηλώθηκαν.

Ως προς την φορολογία ΦΠΑ (πρόστιμα μητρώου): Διότι διαπιστώθηκε ότι ο κ.ΤΟΥμε ΑΦΜ, άσκησε το επάγγελμα του κατασκευαστή ακινήτων-ανέγερση και πώληση οικοδομών από το έτος 1999 (οικοδομική άδεια/28-6-1999) μέχρι την 26/6/2002 (...../27-6-2002 συμβόλαιο με το οποίο πουλήθηκε το τελευταίο διαμέρισμα), δίχως να υποβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36, παρ.1, Ν.2859/2000. Η παράβαση αυτή επισύρει το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 4.παρ. 1, Ν.2523/1997 αυτοτελές πρόστιμο, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθ.54,παρ.1,περ. α του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθ.54,παρ. 2 περ.α του ίδιου νόμου.

Ως προς τις υποχρεώσεις ΚΒΣ: Διότι διαπιστώθηκε ότι ο κ.ΤΟΥμε ΑΦΜ, άσκησε το επάγγελμα του κατασκευαστή ακινήτων-ανέγερση και πώληση οικοδομών από το έτος 1999 (οικοδομική άδεια/28-6-1999) μέχρι την 26/6/2002 (...../27-6-2002) συμβόλαιο με το οποίο πουλήθηκε το τελευταίο διαμέρισμα), δίχως να θεωρήσει και να τηρήσει βιβλία τουλάχιστον Β' κατηγορίας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2,παρ.1 και των άρθρων 4 παρ.1,2,3,6 και 19 παρ.1 του ΚΒΣ ΠΔ 186/92 στις χρήσεις 200,2001 και 2002.

Οι προσφεύγοντες , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1.Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 28 § 1 & 2 του Ν.2238/94. Εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 32 § 2 του Ν.2238/94 και όχι του άρθ. 34 του Ν. 2238/94.

2.Εσφαλμένος ο προσδιορισμός της μισθωτικής αξίας του ακινήτου επί της οδούκαι κατ'επέκταση του εισοδήματος του κ. και της μισθωτικής αξίας του ακινήτου επί της οδούκαι κατ'επέκταση του εισοδήματος της κας.
Καταστρατήγηση των διατάξεων του άρθ. 22 Ν. 2238/94.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΜΑΠ

Μη νόμιμη η επαναφορά φορολογικού ελέγχου σε περαιωμένες χρήσεις – παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.

Γ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΤΑΚ & ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ

Ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις και η σχετική έκθεση ελέγχου λόγω αοριστίας και έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας.

Δ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΠΑ-ΜΗΤΡΩΟ

Το προσβαλλόμενο οριστικό πρόστιμο ΦΠΑ-ΜΗΤΡΩΟ χρήσης 2000 πρέπει να ακυρωθεί γιατί η αγορά του οικοπέδου και η μεταγενέστερη ανέγερση και πώληση διαμερισμάτων συντελέστηκε με μόνο σκοπό την επένδυση κεφαλαίων.

Ε) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΒΣ

Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις προστίμου ΚΒΣ χρήσεων 2000 έως και 2002 πρέπει να ακυρωθούν λόγω ελλείψεως οποιασδήποτε υποχρέωσης προς δήλωση έναρξης εργασιών και τήρησης βιβλίων.

ΣΤ) Για όλες τις φορολογίες και πράξεις

1. Συντρέχει παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έκδοση καταλογιστικής πράξης ως προς αμφοτέρους τους υπογράφοντες για τις συγκεκριμένες χρήσεις εν όλω ή εν μέρει.

2. Συντρέχει αποκλεισμός από τη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που αντίκειται στις αρχές της ισότητας και της χρηστής Διοίκησης και καθιστά άκυρες τις προσβαλλόμενες οριστικές καταλογιστικές πράξεις.

Επί των λόγων:

Α) Ως προς το καταλογισθέν εισόδημα από Δ' πηγή, τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. (πρόστιμο Μητρώου).

Από την διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων ήταν ιδιοκτήτης ενός οικοπέδου, στην συμβολή των οδώνκαι(γωνία) του ρυμοτομικού σχεδίου του δήμουΑττικής, του τέως δήμου, επιφ. 892,48 τ.μ κατά πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%, το οποίο απέκτησε από επαχθή αιτία με το υπ' αριθμ. /1976 συμβόλαιο αγοράς.

Στο ανωτέρω οικόπεδο προστέθηκαν-αφαιρέθηκαν τ.μ. όμορων οικοπέδων, ήτοι:

α) $(193,005 \mu^2 - 125,10 \mu^2) = 67,905 \mu^2$ με το υπ' αριθμ. /1999 συμβόλαιο ανταλλαγής κατά πλήρη κυριότητα 100%

β) $(193,005 \mu^2 - 171,84 \mu^2) = 21,165 \mu^2$ με το υπ' αριθμ. /1999 συμβόλαιο ανταλλαγής κατά πλήρη κυριότητα 100%

Έτσι προέκυψε ένα ενιαίο οικόπεδο σταΑττικής στην συμβολή των οδώνκαι(Ο.Τ.) με συνολική επιφάνεια 981,55 τ.μ. σε ποσοστό 100% πλήρους κυριότητας στον υπόχρεο.

Στην συνέχεια ο προσφεύγων ανέγειρε στο παραπάνω οικόπεδο πολυώροφη οικοδομή (πολυκατοικία) με δικές του δαπάνες, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμόν/28-6-1999 οικοδομικής άδειας, της Πολεοδομίας του Δήμου

Με την/6-7-2000 πράξη σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας ορίστηκε ότι η πολυκατοικία στο οικόπεδο αυτό θα αποτελείται, από ισόγειο-πυλωτή, πρώτο (Α') όροφο, δεύτερο (Β') όροφο, τρίτο (Γ') όροφο και τέταρτο(Δ') όροφο.

Ο κάθε όροφος περιλαμβάνει τα παρακάτω:

<u>Περιγραφή Ιδιοκτησίας</u>	<u>Όροφος</u>	<u>Επιφάνεια σε τ.μ.</u>	<u>Χιλιοστά στο Οικόπεδο</u>
Θέση Στάθμευσης	Ισόγειο (Ι-1)	15,00	13,97/000
Θέση Στάθμευσης	Ισόγειο (Ι-1)	12,50	11,64/000
Θέση Στάθμευσης	Ισόγειο (Ι-1)	63,66	59,29/000
Διαμέρισμα	Α' Όροφος (Α1)	100,69	93,78/000
Διαμέρισμα	Α' Όροφος (Α2)	89,31	83,17/000
Διαμέρισμα	Α' Όροφος (Α3)	100,77	93,85/000
Διαμέρισμα	Β' Όροφος (Β1)	100,69	93,78/000
Διαμέρισμα	Β' Όροφος (Β2)	89,31	83,17/000
Διαμέρισμα	Β' Όροφος (Β3)	100,77	93,85/000
Διαμέρισμα	Γ' Όροφος (Γ1)	100,69	93,78/000
Διαμέρισμα	Γ' Όροφος (Γ2)	89,31	83,17/000
Διαμέρισμα	Γ' Όροφος (Γ3)	100,77	93,85/000
Διαμέρισμα	Δ' Όροφος (Δ1)	110,22	102,70/000
		ΣΥΝΟΛΟ	1000/000

Τα διαμερίσματα – οριζόντιες ιδιοκτησίες αυτές πουλήθηκαν ως εξής:

Οικονομικό έτος 2001 (Διαχείριση 1/1 - 31/12/2000)

Α. Ακαθάριστα έσοδα βάση του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΕΛΗΦΘΗ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
1	Διαμέρισμα Α3 Α' Ορόφ. 100,77 τ.μ και η αριθ..... θέση στάθμευσης (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφ.10,125 τμ ως παρακολούθημα του διαμερίσματος προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	/21-07-2000 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	35.000.000 δρχ	35.000.000 δρχ.
	ΣΥΝΟΛΟ			35.000.000 δρχ.

Οικονομικό έτος 2002 (Διαχείριση 1/1 - 31/12/2001)

Α. Ακαθάριστα έσοδα βάση άρθρου 34 του Ν. 2238/1994

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΕΛΗΦΘΗ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
1	Διαμέρισμα Α1 Α' Ορόφου ,επιφάνειας 100,69 τ.μ και η αριθ..... θέση στάθμευσης (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφ.10,125 τ.μ , ως παρακολούθημα του διαμερίσματος προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	/16-02-2001 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	35.000.000δρχ	35.000.000δρχ
2	Διαμέρισμα Β2 Β' Ορόφου, επιφανείας 89,31 τ.μ και η αριθ..... θέση στάθμευσης (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφ. 10,125 τ.μ, ως παρακολούθημα του διαμερίσματος, προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	/23-02-2001 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	35.000.000δρχ	35.000.000δρχ
3	Διαμέρισμα Α2 του Α' Ορόφ. επιφανείας 89,31 τ.μ και η αριθ..... θέση στάθμευσης (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφ.10,125 τμ, ως παρακολούθημα του διαμερίσματος, προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	/02-03-2001 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	18.755.100δρχ+ 212.625 δρχ.	18.967.725δρχ

4	Διαμέρισμα Β1 του Β' Ορόφου επιφάνειας 100,69 τ.μ και αριθ.....θέση στάθμευσης (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, επιφ.10,125 τ.μ, ως παρακολούθημα του διαμερίσματος, προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο .	/04-04- 2001 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφ ου	40.000.000 δρχ	40.000.000
5	Διαμέρισμα Γ1 του Γ' Ορόφου, επιφάνειας 100,69 τ.μ και αριθ..... θέση στάθμευσης	/21-05- 2001	42.000.000 δρχ	42.000.000

	(ανοικτή) στην πυλωτή της πολυκατοικίας, επιφ.10,125 τ.μ , ως παρακολούθημα του διαμερίσματος, προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου		
6	Διαμέρισμα Γ3 του Γ' Ορόφου, επιφάνειας 100,77 τ.μ και θέσεις στάθμευσης με αποκλειστική χρήση του διαμερίσματος: 1)τη με αριθμ.(ανοικτή) στη πυλωτή της πολυκατοικίας επιφ.10,125 τ.μ 2) τη (κλειστή) στη πυλωτή της πολυκατοικίας με στοιχεία Ι-2 12,50 τ.μ ,προσαρτώμενες και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο..	/21-06-2001 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών	40.155.198 δρχ	155.198 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ		211.122.923 δρχ	211.122.923 δρχ

Οικονομικό έτος 2003 (Διαχείριση 1/1 - 31/12/2002)

Α. Ακαθάριστα έσοδα βάση του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994

α / α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΕΛΗΦΘΗ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ
1	Διαμέρισμα Β3 του Β' Οροφ. 100,77 τ.μ και αριθ..... θέση στάθμευσης (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφ.10,125 τμ ως παρακολούθημα του διαμερίσματος προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	/07-03-2002 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	107.823,15 € + 1.039,84 €	108.862,99 €
2	Διαμέρισμα Δ1 του Δ' Ορόφ. 110,22 τ.μ και θέσεις στάθμευσης: 1)την με αριθμ.....(ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου επιφ.10,125 τ.μ ως παρακολούθημα του διαμερίσματος και 2) την με αριθμ. (κλειστή) στην πυλωτή 15 τ.μ κατά αποκλειστική χρήση του διαμερίσματος προσαρτώμενες και κατά την τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών	/22-04-2002 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	118.328,81 € + 935,85 €	119.264,66 €

	με το παρόν συμβόλαιο.			
3	Διαμέρισμα Γ2 του Γ' Ορόφου 89,31 τ.μ και θέση στάθμευσης με τον αριθμ. (ανοικτή) στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, επιφ.10,125 τ.μ ως παρακολούθημα του διαμερίσματος προσαρτώμενη και κατά τροποποίηση της/2000 πράξης σύστασης οριζοντίων ιδιοκτησιών με το παρόν συμβόλαιο.	/27-06-2002 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου	136.000,00 €	136.000,00 €
	ΣΥΝΟΛΟ		364.127,65 €	364.127,65 €

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ή έκδοση της υπ' αριθμ άδειας οικοδομής έγινε στις 28-6-1999 για ιδιόκτητο οικόπεδο, εν συνεχεία ακολούθησε η με αρ. /6-7-2000 πράξη σύστασης οριζοντίας ιδιοκτησίας και ακολούθησε η πώληση των διαμερισμάτων στο εν λόγω οικόπεδο η οποία ολοκληρώθηκε εντός τριών ετών, (...../21-07-2000 πρώτο συμβόλαιο και/27-06-2002 τελευταίο συμβόλαιο). Διαπιστώθηκε ακόμα ότι τα ανεγερθέντα διαμερίσματα δεν εκμισθώθηκαν ούτε ιδιοχρησιμοποιήθηκαν, γεγονός που συνηγορεί ότι οι πράξεις έγιναν με σκοπό την άμεση απόκτηση εμπορικού κέρδους από την πώλησή τους. Τα διαμερίσματα πουλήθηκαν είτε ημιτελή με τον όρο να παραδοθούν στους αγοραστές αποπερατωμένα «με το κλειδί στο χέρι», είτε αποπερατωμένα. Επιπλέον όλες οι ιδιοκτησίες πουλήθηκαν με τους όρους και τον τρόπο που ακολουθούν οι κατασκευαστές π.χ. σε ημιτελές στάδιο κατασκευής, λήψη προκαταβολών ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών και παράδοση πλήρως αποπερατωμένα, όπως αναγράφεται στα συμβόλαια.

Από τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος απεφάνθη ότι οι ανωτέρω πράξεις δεν αποσκοπούσαν σε αξιοποίηση των κεφαλαίων του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι αυτός, υπό τα ανωτέρω χαρακτηριστικά προκύπτει ότι λειτούργησε συστηματικά ως επιχείρηση με σκοπό την επίτευξη κέρδους από την πώληση ακινήτων, και οι πωλήσεις αυτές φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας όπως εννοιολογικά την οριοθετεί το άρθρο 28 §1 & 2,3 και 34 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94) καθώς και η Α.Υ.Ο 1071439/1418/Α0012/24-7-2007.

Κατά συνέπεια έκρινε ότι από τον προσφεύγοντα η πράξη της πώλησης των διαμερισμάτων, που ανεγέρθησαν στο ιδιόκτητο οικόπεδο που βρίσκεται στην συμβολή των οδώνκαι(Ο.Τ.) του ΔήμουΑττικής, πρέπει να λογιστεί ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος από αυτή να λογιστεί ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ο προσφεύγων για τη κατασκευή και πώληση της οικοδομής σταΑττικής, ως κατασκευαστής, όφειλε να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 § 1 του Ν. 2859/2000 στη χρήση 1999 και ειδικότερα την 28/6/1999 ημερομηνία έκδοσης της οικοδομής άδειας/28-6-1999. Επειδή το έτος 1999 είναι εκτός πεδίου ελέγχου του παρόντος ελέγχου, το πρόστιμο της μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών επιβάλλεται στο έτος 2000 ως πρώτο έτος του παρόντος ελέγχου. Επίσης για τη κατασκευή και πώληση της οικοδομής αυτής όφειλε για τους ίδιους παραπάνω λόγους να θεωρήσει και να τηρήσει βιβλία τουλάχιστον Β' Κατηγορίας

Εσόδων – Εξόδων Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92, βάσει των διατάξεων του άρθρου 2 § 1 και του άρθρου 4 § 1, 2, 3, 6 και 19 § 1 του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92 στις χρήσεις 2000, 2001 και 2002. (Επειδή το έτος 1999 είναι εκτός πεδίου ελέγχου του παρόντος ελέγχου, το πρόστιμο της μη τήρησης βιβλίων τουλάχιστον Β΄ Κατηγορίας επιβάλλεται από το έτος 2000 και μέχρι το έτος 2002 λόγω του τελευταίου συμβολαίου πώλησης/27-06-2002).

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 28 του ν.2238/1994 «Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος» «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. «

Επειδή σύμφωνα το άρθρο 34 του ν.2238/1994 «Εισόδημα τεχνικών επιχειρήσεων»

«1. Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 41 του Ν. 1249/1982](#).

Αν όμως το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.

Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

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

β) Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος ή της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον

προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται 2 (δύο) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, σε προσύμφωνα, τα οποία έχουν συνταχθεί και παρήλθε διετία χωρίς να έχει συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο, θεωρείται το οικονομικό έτος 1991.

Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη.

Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης τους.

Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υποχρέων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 34 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 20 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999](#) (ΦΕΚ Α' 249/17-11-1999) και σύμφωνα με το [άρθρο 26 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 17/11/1999 και μετά.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%). Επίσης, αν οι δαπάνες κατασκευής, που εμφανίζονται στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανεγειρόμενες οικοδομές βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με το πραγματικό κόστος κατασκευής, ο προϊστάμενος τη δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται να προσαυξήσει τον πιο πάνω συντελεστή καθαρού κέρδους μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ των δαπανών κατασκευής, που πραγματοποιήθηκαν και του πραγματικού κόστους κατασκευής είναι μέχρι είκοσι τοις εκατό (20%) του πραγματικού κόστους κατασκευής.»

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 4035-6/1988 εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου, ανεξαρτήτως αιτίας κτήσεως οικοπέδου (στην Σ.τ.Ε.

4035-6/1988 είχε αποκτηθεί από κληρονομιά), εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό της αξιοποίησως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό της πραγματοποιήσεως κέρδους από μεταβίβαση των οριζοντίων ιδιοκτησιών της οικοδομής (διαμερισμάτων, καταστημάτων κλπ). Ο σκοπός δε αυτός μπορεί να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως η ανέγερση της οικοδομής σε χρόνο που δεν επέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, από το μέγεθος της οικοδομής, από την πώληση διαμερισμάτων – καταστημάτων κλπ...

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 του Υπ. Οικ. που έκανε δεκτή την με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι αυτό που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυόροφης οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησως κεφαλαίου, αλλά προς τον σκοπό επιτεύξεως κέρδους από την μεταβίβαση των οριζόντιων ιδιοκτησιών της οικοδομής. Ο σκοπός αυτός δύναται να συναχθεί από συναφή προς την ανέγερση της οικοδομής περιστατικά, όπως το μέγεθος της οικοδομής, η ανέγερση της σε χρόνο που δεν απέχει πολύ από την απόκτηση του οικοπέδου, η πώληση των διαμερισμάτων κλπ., σε σχετικά σύντομο χρονικό διάστημα, η αναλογία μεταξύ των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν και εκείνων που παρέμειναν στον ιδιοκτήτη, η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσεως και πωλήσεως. Η κρίση, όμως, περί της συνδρομής ή μη του ανωτέρω σκοπού ανάγεται στην αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, εκφέρεται κατά συγκεκριμένη περίπτωση και υπόκειται στον έλεγχο των αρμοδίων δικαστηρίων. Επίσης, για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος που προκύπτει από την ανέγερση μεμονωμένης πολυώροφης οικοδομής επί οικοπέδου ως εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, ουδόλως ενδιαφέρει ο τρόπος κατά τον οποίο ο ιδιοκτήτης απέκτησε το συγκεκριμένο ακίνητο και ειδικότερα εάν περιήλθε σε αυτόν από δωρεά, κληρονομιά ή αγορά, ο δε χαρακτηρισμός αυτός δεν αναιρείται ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση δεν πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο τον ιδιοκτήτη, αλλά με ανάθεση σε εργολάβο με το σύστημα της αντιπαροχής, ούτε εκ του γεγονότος ότι η ανέγερση της οικοδομής ή και η πώληση των διαμερισμάτων δεν έγιναν με τη συστηματική οργάνωση επιχειρήσεως αγοραπωλησίας ακινήτων, καθόσον, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και η μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη, που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους.

Ακόμα, από την νομολογία έχει γίνει δεκτό, ότι δεν αίρουν την εμπορικότητα των πράξεων ακόμα και το γεγονός ότι το οικόπεδο μπορεί να έχει αποκτηθεί από μη επαχθή αιτία πχ. από κληρονομιά, ακόμα και εάν υπάρχει χρονική απόσταση μεταξύ της απόκτησης του οικοπέδου και της ανέγερσης της οικοδομής, καθώς και η μη ιδιότητα του εργολάβου του ανεγείροντος την οικοδομή (Σ.τ.Ε. 2842/1992, 4035/1988, 1369/1989 και διαταγή 1096318/1760/A0012/2005 σε Δ12 1111830/ΕΞ 2011 έγγραφο Υπ.Οικ.).

Επειδή κρίσιμο στοιχείο, μεταξύ των άλλων (ο αριθμός πωληθέντων σε σχέση με το σύνολο, η αξία των πωληθέντων, η ιδιότητα των εμπλεκομένων, οι ενέργειες που αυτοί έκαναν, τα γεγονότα που οδήγησαν στην πώληση, η προηγούμενη χρήση των ακινήτων κλπ), σύμφωνα με την νομολογία και τις

αποφάσεις του Υπ Οικ. επί χαρακτηρισμού ως επιχείρησης ανέγερσης και πώλησης οικοδομών δεν είναι ο χρόνος και ο τρόπος απόκτησης του οικοπέδου, αλλά ο χρόνος μεταξύ ανέγερσης και πώλησης και η ενδιάμεση χρήση των ανεγερθέντων. Ακόμα ο κρίσιμος χρόνος που ανάγεται η κερδοσκοπική πρόθεση του προσφεύγοντος δεν είναι ο χρόνος απόκτησης του οικοπέδου (του οποίου ο τρόπος κτήσης είναι αδιάφορος), αλλά ο χρόνος έκδοσης της αδείας οικοδομής που αποτελεί την αρχή των υλικών ενεργειών του προσφεύγοντος για την δημιουργία κέρδους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2238/1994: «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 2.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 του κώδικα Φ.Π.Α. « Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α. « Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» : 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. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή...2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:... β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυσή τους....4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα...

Επειδή σύμφωνα με την Αρ.Πρωτ.:/...../ΔΜ, ΠΟΛ. 1169/ Αθήνα, 9 Ιουνίου 1998 Α.Υ.Ο. «1. Κάθε Φυσικό ή Νομικό Πρόσωπο ή Ένωση Προσώπων, όπως αυτά αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου 29 Ν. 1642/86 όπως ισχύει, υποχρεούται να υποβάλλει στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δήλωση έναρξης εργασιών πριν από την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Εξαιρείται η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη. 2. Ειδικά τα Νομικά Πρόσωπα και Ενώσεις Προσώπων, αν δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή, μπορούν να υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης εργασιών εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία δημοσίευσης του

καταστατικού ή την ημερομηνία σύστασης στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται δημοσίευση.»

Εν προκειμένω, επειδή ο σκοπός και η εμπορική εκμετάλλευση των πωληθέντων οριζοντίων ιδιοκτησιών του ακινήτου σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην έκθεση της φορολογικής αρχής, την ΠΟΛ. 1047/11.3.2013 της ΓΓΔΕ με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ. 532/2012 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει από:

α) Το μέγεθος της οικοδομής και εν προκειμένω, δέκα (10) διαμερίσματα και βοηθητικοί χώροι τα οποία ανεγέρθηκαν με δαπάνες και φροντίδα του προσφεύγοντος.

β) Το γεγονός ο προσφεύγων προβαίνει σε πωλήσεις από τις 21-07-2000, όπως άλλωστε αναλυτικά αναφέρεται και στην ενότητα των πωλήσεων, πριν την ολοκλήρωση της οικοδομής η οποία ανεγείρετο με την υπ' αριθμόν/28-6-1999 οικοδομική άδεια της Πολεοδομίας του Δήμου

γ) Το μεγάλο αριθμό των οριζοντίων ιδιοκτησιών που πουλήθηκαν δηλαδή των σύνολο των ανεγερθέντων δέκα (10) οριζοντίων ιδιοκτησιών από τον προσφεύγοντα.

δ) Την σημαντική αξία των πωληθέντων, καθώς και του εσόδου που προέκυψε από τις συγκεκριμένες πωλήσεις (ΣτΕ 2843/1992, 4035/1988, 3564/1997),

ε) Το γεγονός ότι κανένα εκ των ακινήτων δεν χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον προσφεύγοντα, πράγμα που καταδεικνύει την εξ αρχής κερδοσκοπική του πρόθεση.

Στ) Επειδή διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι όλες οι ιδιοκτησίες πουλήθηκαν με τους όρους και τον τρόπο που ακολουθούν οι κατασκευαστές π.χ. σε ημιτελές στάδιο κατασκευής, λήψη προκαταβολών ανάλογα με την πρόοδο των εργασιών και παράδοση πλήρως αποπερατωμένα, όπως αναγράφεται στα συμβόλαια.

Επιπλέον αλυσιτελώς ο προσφεύγων αναφέρεται σε «ένα πωληθέν ακίνητο», διότι εδώ δεν πρόκειται περί του οικοπέδου, αλλά των ανεγερθέντων νέων πραγμάτων- διαμερισμάτων – οριζοντίων ιδιοκτησιών που πουλήθηκαν στο σύνολό τους από τον προσφεύγοντα. Επειδή, από όλα τα ανωτέρω απεδείχθη από τον έλεγχο και από τα στοιχεία του φακέλου ότι ο προσφεύγων διενήργησε μεθοδευμένες ενέργειες, ήτοι έκδοση αδειάς οικοδομής και ανέγερση και σε ιδιαιτέρως σύντομο χρόνο από την άδεια οικοδομής πώληση μεγάλου αριθμού οριζοντίων ιδιοκτησιών και μάλιστα του συνόλου των ανεγερθέντων, για την επί σκοπό δημιουργία εμπορικού κέρδους από την ανέγερση και πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών.

Επειδή αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι «ανέγερσης μίας μονοκατοικίας με σκοπό να διαμερίνουμε εμείς και η οικογένειά μας στην περιοχή τηςαπό τον Δήμο» και περί κάλυψης «εισφοράς σε χρήμα από μετατροπή εισφοράς σε γή στο συνολικό ποσό των 78.425,30€ ... », διότι ακόμα και εάν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός αυτός, δεν προκύπτει το στοιχείο της «αναγκαστικής πώλησης» πχ για κάλυψη ιατρικών εξόδων (Σ.τ.Ε.3384/1980) που θα απέκρουε για μεμονωμένες περιπτώσεις (όπου ούτως ή άλλως δεν είναι η εν προκειμένω περίπτωση) την επί σκοπό το κέρδος πώληση, που καταλόγισε η φορολογική αρχή.

Επειδή η δραστηριότητα αυτή υπόκειται στην φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 παρ. 1 του ν.2238/1994, της οποίας το κέρδος προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 3 και 34 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Ε. Κατά συνέπεια αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι δεν πληρούνται για τις πωληθείσες ιδιοκτησίες οι προϋποθέσεις των παρ. 1 και 2 του άρθ. 34 και 1 και 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ. και ως εκ τούτου ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις πράξεις αυτές για τις χρήσεις 2000-2002 είναι σύννομος.

Επειδή η παραπάνω δραστηριότητα, η οποία δεν κρίνεται ως «συμπτωματική πράξη» που θα συνιστούσε η πώληση ενός διαμερίσματος, νομίμως και με επαρκή αιτιολογία κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνιστά αδήλωτη κατασκευαστική ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών της οποίας το εμπορικό κατ' άρθρο 28 παρ.1 & 3 του ν.2238/1994 κέρδος προσδιορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., η οποία δεν τηρούσε βιβλία, ενώ βεβαίως ως επιχείρηση είχε σχετική υποχρέωση προβλεπόμενη από τα άρθρα 2,4,6 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ. 186/1992) όπως ίσχυε, ενώ προπάντων βάσει της παρ.1 του άρθρου 36 του κώδικα Φ.Π.Α και της με Αρ.Πρωτ.://...../ΔΜ, ΠΟΛ. 1169/ Αθήνα, 9 Ιουνίου 1998 Α.Υ.Ο. είχε και υποχρέωση δήλωσης έναρξης εργασιών.

Ακόμα βάσει των παρ. 1 και 2 του άρθρου 34 του ν.2238/1994 απολύτως νομίμως για τον προσδιορισμό των κερδών εφαρμόστηκε από την φορολογική Αρχή προσαυξημένος κατά 100% συντελεστής καθαρού κέρδους 15% , δηλαδή 30%, διότι ρητά προβλέπεται ότι : «Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ορίζονται στην προηγούμενη παράγραφο εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα ακαθάριστα έσοδα τους. Σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. ή τηρεί βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτά που ορίζονται από τον ίδιο Κώδικα, ο πιο πάνω συντελεστής προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).»

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, νόμω αβάσιμα προβάλλονται οι ισχυρισμοί αυτοί, ενώ ο κατ' έλεγχο καταλογισμός για τις πωλήσεις των διαμερισμάτων προκύπτει σύννομος.

Β) Ως προς το καταλογισθέν εισόδημα από Α' πηγή

Β1) Ως προς τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας του ακινήτου επί της οδούκαι κατ'επέκταση του εισοδήματος του κ.

Σύμφωνα με τα δεδομένα της έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων είναι ιδιοκτήτης ενός ισογείου καταστήματος επιφ. 118,00 μ² σε ποσοστό 50% ή το σωστό λόγω μη ύπαρξης πράξης σύστασης επιφ. 236,00 μ² σε ποσοστό 25% Π.Κ. από 7/4/2003 ημερομηνία θανάτου της επικαρπώτριας μητέρας του και έτος κατασκευής 1966 επί της οδού (Αριθ.συμβ.//27-7-1971). Το εν λόγω ακίνητο ήταν μισθωμένο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:.....με το από 1/5/1990 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου με αριθμό καταχώρησης//10-5-1990 της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκε άλλο μισθωτήριο. Το δηλωθέν μίσθωμα ήταν 308,00 € μηνιαίως, σταθερό όλα τα έτη (2003-2009). Ο έλεγχος έκρινε ότι οι συγκριτικές τιμές μίσθωσης όμορων ακινήτων δεν αποτελούν δόκιμα συγκριτικά στοιχεία, ενώ προσδιόρισε την μισθωτική αξία

της εν λόγω οικοδομής, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1229/21-6-1993, στο 6% της αντικειμενικής τιμής απεικονίζεται στο παρακάτω πίνακα:

Μισθωτική αξία βάσει άρθ. 22 Ν. 2238/94 Ισόγειου καταστήματος επί της οδού							
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	2004 (€)	2005 (€)	2006 (€)	2007 (€)	2008 (€)	2009 (€)	2010 (€)
Τιμή Ζώνης	997,00	997,00	997,00	1.150,00	1.150,00	1.400,00	1.400,00
Συντ. Πρόσοψης	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Συντ. Ορόφου	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50
Κριτήριο Βάθους	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Επιφάνεια	236,00	236,00	236,00	236,00	236,00	236,00	236,00
Συντ. Επιφανείας	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85
Συντ. Παλαιότητας (1966)	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80	0,80
Συντ. Ειδ. Συνθηκών	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Συντ. Αποπεράτωσης	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Συντ.Βάσει Κατασκευής	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Συντ. Εξοπλισμού	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Συντ. Συνιδιοκτησίας	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90	0,90
Αντικ.Αξία Ακινήτου	359.996,76	359.996,76	359.996,76	415.242,00	415.242,00	505.512,00	505.512,00
Μισθωτική Αξία:6%	21.599,81	21.599,81	21.599,81	24.914,52	24.914,52	30.330,72	30.330,72
Ετήσιο Μίσθωμα	21.599,81	21.599,81	21.599,81	24.914,52	24.914,52	30.330,72	30.330,72
Ετήσιο μίσθωμα στο αναλογούν 25% της ιδιοκτησίας	5.399,95	5.399,95	5.399,95	6.228,63	6.228,63	7.582,68	7.582,68
Δηλωθέν Ετήσιο Μίσθωμα	1.387,48	1.848,00	1.848,00	1.848,00	1.848,00	1.848,00	1.848,00
Διαφορά Ετήσιου Μισθώματος (Αδήλωτο Ακαθάριστο Εισόδημα)	4.012,47	3.551,95	3.551,95	4.380,63	4.380,63	5.734,68	5.734,68
Ποσοστό Δυσαναλογίας μεταξύ μισθωτικής αξίας	289,19 %	192,21 %	192,21 %	237,05 %	237,05 %	310,32 %	310,32 %

και δηλωθέντος εισοδήματος							
-------------------------------	--	--	--	--	--	--	--

Με βάση τον προσδιορισμό αυτόν του παραπάνω πίνακα, ο έλεγχος έκρινε ότι για το χρονικό διάστημα από 7/4/2003 μέχρι 31/12/2009 υπάρχει προφανής δυσαναλογία, διότι η διαφορά του δηλωθέντος μισθώματος με την μισθωτική αξία του ακινήτου όπως προσδιορίστηκε με συντελεστή 6% επί της αντικειμενικής αξίας, είναι πάνω από 15%, και ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε το ακαθάριστο εισόδημα από τη συγκεκριμένη μίσθωση σύμφωνα τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1229/21-6-1993, στο 6% της αντικειμενικής αξίας.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5 %) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους...

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το Ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο Ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο Ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 347/17.12.1986 εγκύκλιο, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν. 1591/1986 έγιναν δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα: «Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρου 19 §1 ν. 3323/1955, οι οποίες κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 22 §1 του ν.2238/1994) κατά την πιο πάνω σύγκριση, λαμβάνονται υπόψη οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της (ως κατοικία, κατάστημα κλπ.), η θέση της, (ισόγειο, όροφος κλπ.), η συνολική της επιφάνεια, οι εγκαταστάσεις που αυτή διαθέτει, η κατασκευή της (πολυτελής, συνηθισμένη κλπ.), το έτος κατασκευής της, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται αυτή κατά το χρόνο της φορολογίας και γενικά κάθε άλλη χαρακτηριστική ιδιότητα ή στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία της. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, σε καμία περίπτωση δε θα λαμβάνεται υπόψη, ως συγκριτικό στοιχείο, το τεκμαρτό μίσθωμα που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση άλλων οικοδομών, έστω και παρόμοιων με την κρινόμενη οικοδομή, γιατί αυτό προβλέπεται από το νόμο. Βέβαια, αν στην περιοχή που βρίσκεται ή κρινόμενη οικοδομή δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (π.χ. περιοχές ιδιοκατοικούμενων ή ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, ο έλεγχος θα λαμβάνει υπόψη κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, ως π.χ. εκμίσθωση παρόμοιων κατοικιών ή οικοδομών, γενικά, σε άλλες παρόμοιες περιοχές ανεξάρτητα από το αν αυτές βρίσκονται πλησιέστερα ή μακρύτερα από την κρινόμενη οικοδομή, που μπορεί να μας δώσουν στοιχεία (ενόψει των πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαπιστώνονται και τεκμηριώνονται πλήρως) για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της κρινόμενης οικοδομής.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 «η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, για την εύρεση της φορολογητέας μισθωτικής αξίας ενός ακινήτου, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 καθώς και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 347/17.12.1986 ερμηνευτικής εγκύκλιου σύμφωνα με τις οποίες, όταν αμφισβητείται η μισθωτική αξία ακινήτου, το μίσθωμα συγκρίνεται με το μίσθωμα άλλων ακινήτων που εκμισθώνονται με παρόμοιες συνθήκες και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία του ακινήτου, η οποία δεν μπορεί να υπολείπεται του 3,5% της αντικειμενικής του αξίας.

Επειδή, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε το δηλούμενο από τον προσφεύγοντα μίσθωμα, παρέλειψε όμως να αιτιολογήσει τον καταλογισμό της, παραθέτοντας στην έκθεση ελέγχου συγκριτικά στοιχεία μισθωμάτων άλλων οικοδομών με τα ίδια ή παρόμοια και πάντως συγκρίσιμα χαρακτηριστικά όπως απαιτούν οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2238/1994, έτσι ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση αυτών με το επίμαχο ακίνητο, προκειμένου ο κατ' έλεγχο υπολογισμός του μισθώματος με συντελεστή ανώτερο του 3,5% και εν προκειμένω 6% επί της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής να αποδειχθεί προσήκων σε σχέση με την μισθωτική αξία παρόμοιων οικοδομών.

Όμως επειδή από το άρθρο 22 παρ. 1 του ν.2238/1994 προβλέπεται ότι «το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% (τρίαμισι τοις εκατό) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982», κατά συνέπεια ο προσδιορισμός της ετήσιας φορολογητέας μισθωτικής αξίας πρέπει να περιοριστεί στο ποσό αυτό όπως παρατίθεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Μισθωτική αξία βάσει άρθ. 22 Ν. 2238/94 Ισόγειου καταστήματος επί της οδού							
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	2004 (€)	2005 (€)	2006 (€)	2007 (€)	2008 (€)	2009 (€)	2010 (€)
Τιμή Ζώνης	997	997	997	1.150,0 0	1.150,0 0	1.400,0 0	1.400,0 0
Συντ. Πρόσοψης	1	1	1	1	1	1	1
Συντ. Ορόφου	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5
Κριτήριο Βάθους	1	1	1	1	1	1	1
Επιφάνεια	236	236	236	236	236	236	236
Συντ. Επιφανείας	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85	0,85
Συντ. Παλαιότητας (1966)	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8
Συντ. Ειδ. Συνθηκών	1	1	1	1	1	1	1
Συντ. Αποπεράτωσης	1	1	1	1	1	1	1
Συντ. Βάσει Κατασκευής	1	1	1	1	1	1	1
Συντ. Εξοπλισμού	1	1	1	1	1	1	1
Συντ. Συνιδιοκτησίας	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9
Αντικ. Αξία Ακινήτου	359.996 ,76	359.996 ,76	359.996 ,76	415.242 ,00	415.242 ,00	505.512 ,00	505.512 ,00
Μισθωτική Αξία: 3,5%	12.599, 89	12.599, 89	12.599, 89	14.533, 47	14.533, 47	17.692, 92	17.692, 92

Ετήσιο Μίσθωμα	12.599,89	12.599,89	12.599,89	14.533,47	14.533,47	17.692,92	17.692,92
Ετήσιο μίσθωμα στο αναλογούν 25% της ιδιοκτησίας	3.149,97	3.149,97	3.149,97	3.633,37	3.633,37	4.423,23	4.423,23
Δηλωθέν Ετήσιο Μίσθωμα	1.387,48	1.848,00	1.848,00	1.848,00	1.848,00	1.848,00	1.848,00
Διαφορά Ετήσιου Μισθώματος (Αδήλωτο Ακαθάριστο Εισόδημα)	1.762,49	1.301,97	1.301,97	1.785,37	1.785,37	2.575,23	2.575,23
Ποσοστό Δυσαναλογίας μεταξύ μισθωτικής αξίας και δηλωθέντος εισοδήματος	127,03%	70,45%	70,45%	96,61%	96,61%	139,35%	139,35%

B2) Ως προς τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας του ακινήτου του οποίου η συμπροσφεύγουσα κατέχει το δικαίωμα Επικαρπίας (Επικ.100% με το άριθ. Συμβολαίου/8-10-1990 και Επικ.33% με το άριθ. Συμβολαίου/17-3-2008), επί της οδού(Ο.Τ.), και- αποτελείται δε από Ισόγειο επιφ. 310,88 μ² με πατάρι επιφ.100,00 μ², Α' όροφο επιφ. 310,88 μ² και Β' όροφο επιφ. 180,38 μ².

Σύμφωνα με τα στοιχεία που παραθέτει ο έλεγχος, το μισθωτήριο και ειδικότερα στο άρθρο 3 ορίζει ως μηνιαίο μίσθωμα για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης – 1/5/1995-30/4/2003 – στο ποσό των 15.000 δρχ και με το άρθρο 5 επιτρέπει την μερική ή ολική υπομίσθωση. Η εκμισθώτρια/προσφεύγουσα δήλωσε και φορολογήθηκε για τα έσοδα από τη συγκεκριμένη μίσθωση, για τις χρήσεις 2000 και 2001 το ποσό των 300.000 δρχ. μηνιαίως για κάθε έτος και για τις χρήσεις 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 το ποσό των 880,41 € μηνιαίως για κάθε έτος.

Στις χρήσεις 2008 και 2009 ως μισθωτής δηλώθηκε η επιχείρηση με ΑΦΜ:.....και το δηλωθέν μηνιαίο μίσθωμα στο ποσό των 5.694,00 € και 5.966,02 € αντίστοιχα για κάθε έτος.

Ακόμα προκύπτει ότι με το από 16-3-1995 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου με αριθμό καταχώρησης/10-4-1995 στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ οι:

α)με ΑΦΜ:.....και

β)με ΑΦΜ:.....τέκνα της ελεγχόμενης

υπεκμίσθωσαν το συγκεκριμένο ακίνητο στην επιχείρηση με ΑΦΜ:.....

Προσκομίστηκε, το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης το οποίο στο άρθρο 3 ορίζει ως μηνιαίο μίσθωμα για το 1995 το ποσό των 950.000 δρχ., για το 1996 το ποσό των 1.064.000 δρχ. και για το 1997 το ποσό των 1.191.680 δρχ. Για τα επόμενα έτη ορίζεται ότι *“το μηνιαίο μίσθωμα θα αυξάνεται ετησίως (ήτοι ανά δωδεκάμηνο) σύμφωνα με το τιμάριθμο του εκάστοτε προηγούμενου 12μήνου, όπως αυτός ανακοινώνεται από την Τράπεζα της Ελλάδος, προσαυξημένο κατά δύο ποσοστιαίες μονάδες, επί του μηνιαίου μισθώματος του προηγούμενου μισθωτικού έτους, αρχής γενομένης από το τέταρτο μισθωτικό έτος. Σε περίπτωση δε αναγκαστικής παρατάσεως της μισθώσεως τότε το μίσθωμα θα αναπροσαρμόζεται κατά τα ανωτέρω”*. Προσκομίστηκαν στον έλεγχο αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε1 και Ε2) οικ. Ετών από 2001 έως και 2010 των με ΑΦΜ:.....καιμε ΑΦΜ:.....από τις οποίες προκύπτει ότι δηλώθηκαν τα μισθώματα για το εν λόγω ακίνητο, σε ποσοστό από 50% έκαστος και με μίσθωμα σύμφωνα με το μισθωτήριο. Ο έλεγχος προσδιόρισε την μισθωτική αξία της εν λόγω οικοδομής, όπως προκύπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.22 § 1 & 3 του Ν. 2238/94 και της ΠΟΛ.1229/21-6-1993, στο 6% της αντικειμενικής τιμής απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας Μισθωμάτων για το Ακίνητο της οδού			
Οικ.έτος	Μηνιαίο Μίσθωμα βάσει Μισθωτικής Αξίας (άρθ.22 § 1 & 3 του Ν. 2238/94)	Δηλωθέντα Μισθώματα Μηνιαίως από(την 31/12 εκάστου έτους)	Δηλωθέντα Μισθώματα Μηνιαίως απόκαι(την 31/12 εκάστου έτους) Συγκριτικά στοιχεία
2001 (δρχ)	648.358	300.000	1.423.134
2002 (δρχ)	648.358	300.000	1.542.188
2003 (€)	2.697,25	880,41	4.748,80
2004 (€)	2.697,25	880,41	4.815,22
2005 (€)	2.697,25	880,41	5.009,03
2006 (€)	2.649,61	880,41	5.239,63
2007 (€)	3.668,26	880,41	5.475,00
2008 (€)	3.668,26	880,41	5.694,23
2009 (€)	4.258,05	5.966,02	--
2010 (€)	4.258,05	5.966,02	--

Ο έλεγχος με βάση τα ανωτέρω έκρινε ότι για το χρονικό διάστημα από 1/1/2000 μέχρι 31/12/2007, το μίσθωμα που δηλώθηκε είναι πολύ κατώτερο της

μισθωτικής αξίας πάνω από 15% – προφανής δυσαναλογία ενώ το πραγματικό μίσθωνα αποδεικνύεται από το μίσθωμα υπεκμίσθωσης του ακινήτου η οποία πραγματοποιήθηκε από τα τέκνα της προσφεύγουσας , καθώς και ότι η συμπροσφεύγουσα ως επικαρπώτρια και εκμισθώτρια του ακινήτου προσδιόρισε και δήλωσε μίσθωμα το οποίο βρίσκεται σε προφανή δυσαναλογία και πολύ κατώτερο σε σχέση με την μισθωτική αξία. Επειδή ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.

Επειδή από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι τα τέκνα της προσφεύγουσας ως υπεκμισθωτές δήλωσαν το βάσει μισθωτηρίου με την τελική μισθώτρια και χρησιμοποιούσα το ακίνητο επιχείρηση το οποίο είναι σύμφωνο με τις επικρατούσες συνθήκες στην αγορά μίσθωμα.

Ο έλεγχος αναφέρει ότι μίσθωση και υπεκμίσθωση έγινε με σκοπό η προσφεύγουσα και τα τέκνα της να εκμεταλλευτούν την διαφορά του συντελεστή (λόγω κλίμακας) φορολόγησης μεταξύ αυτών και της μητέρας τους και το πρόσθετο όφελος από δύο αφορολόγητα ποσά. Έτσι τα ακαθάριστα έσοδα της μίσθωσης δηλώθηκαν από δύο φυσικά πρόσωπα(έναντι ενός) κατά 50% έκαστος και το ποσόν της μίσθωσης αφαιρέθηκε ως καταβαλλόμενο απ' αυτούς μίσθωμα –από το έσοδα της υπεκμίσθωση, ο προκύπτων κύριος φόρος (λόγω ύψος εισοδήματος υπάγεται σε χαμηλότερο συντελεστή) είναι μικρότερος. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα έσοδα από την μίσθωση του ως άνω περιγραφόμενου ακινήτου θα πρέπει να φορολογηθούν στο όνομα της πραγματικής ιδιοκτήτριας , και ως εκ τούτου καταλογίζονται στο όνομα της συμπροσφεύγουσας ως τα πραγματικά μισθώματα από το ακίνητο της οδού Συνεπώς από τον έλεγχο για την συμπροσφεύγουσα διαπιστώθηκε, για το χρονικό διάστημα από 1/1/2000 μέχρι 31/12/2007, ακαθάριστο εισόδημα από τη μίσθωση ολόκληρου του ακινήτου επί της(Ο.Τ.) με μίσθωμα αυτό όπως προκύπτει από το μισθωτήριο της υπεκμίσθωσης (αυτό που δηλώθηκε από τους υπεκμισθωτές)– ως συγκριτικό στοιχείο (ΠΟΛ.249/1988) - το οποίο αφορά το ίδιο ακριβώς ακίνητο την ίδια χρονική στιγμή και είναι κατά πολύ πάνω από το 6% της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής (ΠΟΛ.1229/21-6-1993).

Το μίσθωμα που καταλογίστηκε από τον έλεγχο ανά έτος προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα, ως εξής:

A/A	Περίοδος Μίσθωσης Ακινήτου	Διάρκεια Μίσθωσης	Μήνες	Μηνιαίο Μίσθωμα	Ποσοστό Συν/σις	Ετήσιο Μίσθωμα	Ακαθάριστο Ετήσιο Εισόδημα από Ακίνητα
1	1/1-31/12/2000	1/1-30/04	4,0	1.354.076	100%	5.416.304	16.801.376 δρχ
		1/5-31/12	8,0	1.423.134	100%	11.385.072	
2	1/1-31/12/2001	1/1-30/04	4,0	1.423.134	100%	5.692.536	17.886.040 δρχ
		1/5-31/12	8,0	1.542.188	100%	12.193.504	
3	1/1-31/12/2002	1/1-30/04	4,0	4.525,86	100%	18.103,44	56.093,84 €

		1/5-31/12	8,0	4.748,80	100%	37.990,40	
4	1/1-31/12/2003	1/1-30/04	4,0	4.748,80	100%	18.995,20	57.516,96 €
		1/5-31/12	8,0	4.815,22	100%	38.521,76	
5	1/1-31/12/2004	1/1-30/04	4,0	4.815,00	100%	19.260,00	59.332,24 €
		1/5-31/12	8,0	5.009,03	100%	40.072,24	
6	1/1-31/12/2005	1/1-30/04	4,0	5.009,03	100%	20.036,12	61.953,16 €
		1/5-31/12	8,0	5.239,63	100%	41.917,04	
7	1/1-31/12/2006	1/1-30/04	4,0	5.239,63	100%	20.958,52	64.760,28 €
		1/5-31/12	8,0	5.475,22	100%	43.801,76	
8	1/1-31/12/2007	1/1-30/04	4,0	5.475,22	100%	21.900,88	67.454,72 €
		1/5-31/12	8,0	5.694,23	100%	45.553,84	

Επειδή, για την εύρεση της φορολογητέας μισθωτικής αξίας ενός ακινήτου, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 καθώς και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 347/17.12.1986 ερμηνευτικής εγκύκλιου σύμφωνα με τις οποίες, όταν αμφισβητείται η μισθωτική αξία ακινήτου, το μίσθωμα συγκρίνεται με το μίσθωμα άλλων ακινήτων που εκμισθώνονται με παρόμοιες συνθήκες και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία του ακινήτου, η οποία δεν μπορεί να υπολείπεται του 3,5% της αντικειμενικής του αξίας.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 942/1974 ως συγκριτικό στοιχείο μπορεί να ληφθεί και «το μίσθωμα της αυτής οικοδομής κατά το αμέσως επόμενο και το αμέσως προηγούμενο του υπολόγου οικονομικών έτος».

Επειδή, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε το δηλούμενο από την συμπροσφεύγουσα μίσθωμα και αιτιολόγησε τον καταλογισμό της παραθέτοντας στην έκθεση ελέγχου ως συγκριτικό στοιχείο το μίσθωμα που δηλώθηκε από την ίδια την οικοδομή. Η κρίση αυτή, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις και με την απόφαση Σ.τ.Ε. 942/1974, είναι νόμιμη και κατά συνέπεια το καταλογισμός είναι νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένος.

Περαιτέρω, το «πραγματικό γεγονός», όπως επισημαίνεται από τον έλεγχο, αδιάφορο είναι για την εφαρμογή του άρθρου 72 του Κ.Φ.Ε., καθώς η εφαρμογή του της παρ. 2 προϋποθέτει η φορολογητέα ύλη να φορολογηθεί στο όνομα υποχρέου που δεν έχει την φορολογική υποχρέωση, προϋπόθεση που εν

προκειμένω δεν συντρέχει καθώς εν τέλει δεν κρίθηκε ως μη νόμιμη ή μη παράγουσα φορολογική υποχρέωση η μίσθωση στα τέκνα και υπεκμίσθωση του ακινήτου, αλλά ως ανακριβές το δηλωθέν μίσθωμα από τη συμπροσφεύγουσα, ενώ επιπλέον η εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.2238/1994 προϋποθέτει διαπίστωση «πλάνης» που εδώ δεν διαπιστώθηκε ούτε προκύπτει, ενώ αντιθέτως ρητά αναφέρεται από τον έλεγχο ότι πρόκειται για μεθόδευση που είχε ως σκοπό την εκμετάλλευση της διαφοράς του συντελεστή φορολόγησης. Κατά συνέπεια και ο λόγος επίκλησης της διάταξης του άρθρου 72 του ν.2238/1994, καίτοι δεν αφορά (διότι δεν μειώνει τη φορολογική της υποχρέωση) τη προσφεύγουσα αλλά τα τέκνα της, δεν είναι δυνατόν να γίνει δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Επιπλέον αβάσιμος κρίνεται ο λόγος επίκλησης της παρανόμου διπλής φορολόγησης, διότι εν προκειμένω δεν φορολογείται το ίδιο πρόσωπο και εν προκειμένω η προσφεύγουσα δύο φορές, αλλά αναπροσαρμόστηκε η μισθωτική αξία.

Γ) Ως προς το καταλογισθέν Ε.Τ.ΑΚ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των δηλώσεων Ε9 και των εκκαθαριστικών Ε.Τ.ΑΚ. των προσφευγόντων και την οικεία έκθεση ελέγχου προέκυψαν αδήλωτα ακίνητα, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή των προσφευγόντων και είναι τα εξής:

1. Με την αριθ./1999 άδεια οικοδομής ανεγέρθηκε οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο επιφ. 981,55 μ² στο Δήμοεπί των οδώνκαιστοΟ.Τ. Όλα τα ακίνητα της οικοδομής αυτής πουλήθηκαν, εκτός από ένα ισόγειο κλειστό Πάρκιν επιφ. 63,66 μ², το οποίο δεν δηλώθηκε με τα υποβληθέντα Ε9 και ως εκ τούτου δεν συμπεριελήφθη στα εκδοθέντα σημειώματα ΕΤΑΚ των ετών 2008 και 2009. Το εν λόγω ακίνητο ανήκει κατά πλήρη κυριότητα 100% στον προσφεύγοντα για τα έτη 2008 και 2009.
2. Στο ακίνητο επί της οδού(Ο.Τ.) προκύπτει, από το με αριθμό/1-10-2012 συμβόλαιο, ότι υπάρχει δυνατότητα μελλοντικής δόμησης (δικαίωμα υψούν) στο Β` όροφο με ποσοστό συνιδιοκτησίας στο οικόπεδο (επιφ. 943,40 μ²) 110/1000 ή 11%, το οποίο δεν δηλώθηκε με τα υποβληθέντα Ε9 και ως εκ τούτου δεν συμπεριελήφθη στα εκδοθέντα σημειώματα ΕΤΑΚ των ετών 2008 και 2009. Το εν λόγω ακίνητο ανήκει κατ' επικαρπία 100% στη σύζυγο του υπόχρεου και συμπροσφεύγουσα για το έτος 2008 και κατ' επικαρπία 33,33% για το έτος 2009. (Σημειώνεται ότι ο έλεγχος επικαλείται το παραπάνω συμβόλαιο γιατί σ' αυτό περιγράφονται αναλυτικά όλες οι επιφάνειες του ακινήτου.)
3. Στο ακίνητο επί της οδού(Ο.Τ.) προκύπτει, από το με αριθμό/1-10-2012 συμβόλαιο, ότι στην ισόγειο επαγγελματική στέγη επιφ. 297,57 μ² υπάρχει και πατάρι επιφ. 294,57 μ² (158,36 μ²+ 136,21 μ²) το οποίο δεν δηλώθηκε με τα υποβληθέντα Ε9 και ως εκ τούτου δεν συμπεριελήφθη στα εκδοθέντα σημειώματα ΕΤΑΚ των ετών 2008 και 2009. Το εν λόγω ακίνητο ανήκει κατ' επικαρπία 100% στη σύζυγο του υπόχρεου για το έτος 2008 και κατ' επικαρπία 33,33% για το έτος 2009.
4. Με την αριθ./21-4-2008 απόφαση του Νομάρχη Αν. Αττικής, σε αντικατάσταση αγροτεμαχίου 418,23 μ², απέκτησε το 48% οικοπέδου επιφ. 577,52 μ² ήτοι επιφ. 277,21 μ² επί της οδούτου Δήμουστο Ο.Τ.

....., της Π.Ε.εντός οικισμού, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου πόλεως του Δήμου(Π.Δ. 11-4-2003 – ΦΕΚ/2003), το οποίο δεν δηλώθηκε με τα υποβληθέντα Ε9 και ως εκ τούτου δεν συμπεριελήφθη στο εκδοθέν σημείωμα ΕΤΑΚ έτους 2009. Το εν λόγω ακίνητο ανήκει κατά πλήρη κυριότητα 50% στον προσφεύγοντα για το έτος 2009 και δεν υπάρχει τιμή υπολογισμού της αξίας του με το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού.

Εν συνεχεία στην οικεία έκθεση ακολούθησε προσδιορισμός της αξίας τους κατά τις κείμενες διατάξεις , οι οποίες αναλυτικά αναφέρονται και ακολούθησε προσδιορισμός του οφειλομένου φόρου. Κατά συνέπεια, τα επικαλούμενα «περί μη ανταποκρινομένου φόρου στα πραγματικά δεδομένα», αφενός είναι αόριστα καθώς δεν προσδιορίζεται το «μη ανταποκρινόμενο», αφετέρου είναι κατ' ουσία αβάσιμα και πρέπει να απορριφθούν.

Β) Ως προς το καταλογισθέντα Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.3763/2009 με τίτλο «Περαίωση εκκρεμών υποθέσεων Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας» «1. Υποθέσεις Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας των ετών 1997 έως και 2007, που εκκρεμούν ενώπιον των φορολογικών αρχών, περαιώνονται οριστικά με οίκοθεν ενέργεια του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ. Αν ο υπόχρεος επιθυμεί την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων του Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, μπορεί να υποβάλει σχετική αίτηση στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ μέχρι και την 30ή Σεπτεμβρίου 2009. Οι υποθέσεις περαιώνονται με βάση τη δηλωθείσα αξία των ακινήτων προσαυξημένη κατά ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%). Ειδικά για το έτος 1997 η αξία των εντός αντικειμενικού συστήματος ακινήτων δεν προσαυξάνεται ε το ανωτέρω ποσοστό, εφόσον ο υπόχρεος έχει αποδεχθεί την προταθείσα από το Υπουργείο Οικονομικών αξία για τα ακίνητα αυτά....5. Οι υπόχρεοι που θα υπαχθούν στις ρυθμίσεις του άρθρου αυτού απαλλάσσονται από την καταβολή οποιουδήποτε πρόσθετου φόρου, προστίμου ή άλλης κυρώσεως, για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του παρόντος.»

Συνεπώς από τις παραπάνω διατάξεις προβλέπεται ότι η περαίωση του άρθρου 46 του ν.3763/2009 καταλαμβάνει μόνον τα δηλωθέντα ακίνητα.

Από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από την Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ συντάχθηκε το με αριθμό/22-10-2009 σημείωμα περαίωσης ΦΜΑΠ σύμφωνα με το άρθ 46.του Ν. 3763/2009 για τα διαχειριστικά έτη 1997-2007 για τα οποία είχαν υποβληθεί δηλώσεις ΦΜΑΠ από τους προσφεύγοντες και σύμφωνα με τα σε αυτές δηλωθέντα ακίνητα. Αυτό το σημείωμα περαίωσης έγινε αποδεκτό από τους προσφεύγοντες την 4/11/2009 και καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος εκ ποσού 8.376,26 €.

Στην συνέχεια των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος διερεύνησε μόνο την περίπτωση αδήλωτων ακινήτων τα οποία είναι μη περαιωμένα βάσει της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 3763/2009 και νομίμως αποτέλεσαν αντικείμενο του ελέγχου και αιτία καταλογισμού.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο των δηλώσεων Φ.Μ.Α.Π. των προσφευγόντων και την οικεία έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα εξής αδήλωτα ακίνητα, τα οποία βρίσκονταν στην ιδιοκτησία των προσφευγόντων τα έτη προσδιορισμού:

1. Οικόπεδο επιφ. 229,00 μ² επί της οδούτου ΔήμουστοΟ.Τ. Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2004 από το 2005 δηλώθηκε (αποδοχή κληρονομιάς/3.3.2003 και επανάληψη πράξεως αποδοχής κληρονομιάς/8.9.2003 του αποβιώσαντος πατέρα του στις 4.2.1992)
2. Οικόπεδο επιφ. 180,72 μ² επί της οδούτου ΔήμουστοΟ.Τ. Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2004 από το 2005 δηλώθηκε και με το αριθ./23.7.2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οικοπέδου πωλήθηκε . (αποδοχή κληρονομιάς/3.3.2003 και επανάληψη πράξεως αποδοχής κληρονομιάς...../8.9.2003 του αποβιώσαντος πατέρα του στις 4.2.1992)
3. Οικόπεδο επιφ. 519,20 μ² επί της οδούκαιτου ΔήμουστοΟ.Τ. Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2001, το 2002 δηλώθηκε και με το αριθ./2-7-2002 συμβόλαιο γονικής παροχής, παραχωρήθηκε (πράξη αποδοχής κληρονομιάς/12.3.2001 του αποβιώσαντος πατέρα του στις 4.9.1992)
4. Οικόπεδο επιφ. 518,30 μ² επί της οδούκαιτου Δήμουστο Ο.Τ. Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2001, το 2002 δηλώθηκε και με το αριθ./2-7-2002 συμβόλαιο γονικής παροχής, παραχωρήθηκε (πράξη αποδοχής κληρονομιάς/12.3.2001 του αποβιώσαντος πατέρα του στις 4.9.1992)
5. Με την αριθ./1999 άδεια οικοδομής ανεγέρθηκε οικοδομή σε ιδιόκτητο οικόπεδο επιφ. 981,55 μ² στο Δήμοεπί των οδώνκαιστοΟ.Τ. Όλα τα ακίνητα της οικοδομής αυτής δηλώθηκαν, πουλήθηκαν, περαιώθηκαν, εκτός από:
 - α) ένα ισόγειο κλειστό Πάρκιν επιφ. 63,66 μ² . Αδήλωτο στα έτη από 2001 μέχρι και 2007. Λόγω της νεοανεγερόμενης οικοδομής απαλλάσσεται του φόρου – έπρεπε όμως να δηλωθεί ως τέτοιο - για επτά έτη (2000-2006) και φορολογείται το αναλογούν σ' αυτό οικόπεδο.
 - β) ένα ισόγειο κλειστό Πάρκιν επιφ. 15,00 μ² . Δηλώθηκε το έτος 2001, δεν δηλώθηκε μόνο στο έτος 2002 και με το αριθ./22-4-2002 συμβόλαιο πουλήθηκε.
6. Ένα αγροτεμάχιο –αμπέλι- επιφ. 1.451,80 μ² στη θέση(δίπλα στο) του ΔήμουΑττικής. Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2004, από το 2005 δηλώθηκε και με το αριθ./17.11.2008 συμβόλαιο γονικής παροχής παραχωρήθηκε (χρησικτησία από το 1960).
7. Ένα αγροτεμάχιο –μονοετούς καλλιέργειας - επιφ. 1.054,40 μ² στη θέσητου Δήμου Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2001, το 2002 δηλώθηκε και με το αριθ./2-7-2002 συμβόλαιο γονικής παροχής, παραχωρήθηκε (πράξη αποδοχής κληρονομιάς/12.3.2001 του αποβιώσαντος πατέρα του στις 4.2.1992)

8. Ένα αγροτεμάχιο –μονοετούς καλλιέργειας - επιφ. 734,00 μ² στη θέσητου Δήμου Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2007 (χρησικτησία από το 1970)
9. Ένα αγροτεμάχιο –μονοετούς καλλιέργειας - επιφ. 418,23 μ² στη θέσηήτου Δήμου Αδήλωτο στα έτη από 1997 μέχρι και 2003, από το 2004 δηλώθηκε (αποδοχή κληρονομιάς/17.10.2013 του αποβιώσαντος πατέρα του στις 4.2.1992).

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες το παράνομο του καταλογισμού του φόρου για τα παραπάνω ακίνητα καθώς αυτά δεν είχαν υπαχθεί στην διαδικασία της περαίωσης.

Ως προς τον ισχυριζόμενο αποκλεισμό από την διοικητική επίλυση

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο πρώτο, παρ. Α, υποπαρ. Α.5, περ. 2β του Ν.4152/2013, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν.2238/1994, ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή σύμφωνα με το Ν.4254/2014 (ΦΕΚ 85/7-4-2014), παρ. Δ, υποπαρ. Δ.2., περ. 21: «Στο άρθρο 66 του ν.4174/2013, όπως ισχύει, μετά την παράγραφο 42 προστίθενται νέοι παράγραφοι 43 και 44 ως εξής: «43....., 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994».

Επειδή ο ισχυριζόμενος «αποκλεισμός από την διοικητική επίλυση» είναι απόρροια ρητής διάταξης νόμου και η ελέγχουσα Υπηρεσία, αλλά και η Υπηρεσία μας, βάσει των ανωτέρω, δεν είναι αρμόδια για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τον διοικητικό συμβιβασμό, το αντίστοιχο αίτημα της προσφεύγουσας κρίνεται ως νόμω αβάσιμο.

Ως προς την ισχυριζόμενη παραγραφή Φόρου εισοδήματος, Παραγραφή ΚΒΣ, Παραγραφή Προστίμων Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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 (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006)

Επειδή στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν «η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 § 2 του Ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι «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) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 § 3 του Ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή στο άρθρο 9§5 Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Σ.τ.Ε. Α1623/2016 «... η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϋσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην

οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου. Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 9, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, μπορούσε η φορολογική αρχή να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., διαπιστούμενες από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την άρροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου (2000) που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η αποδοθείσα στον αναιρεσίβλητο παράβαση (1999), εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου (2000), συμπληρούμενης στις 31-12-2010, όπως νομίμως, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, έκρινε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, του περί του αντιθέτου λόγου αναιρέσεως απορριπτομένου ως αβασίμου. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (βλ. σκέψη 11) προβλέπει παράταση, μέχρι τις 31-12-2011, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31-12-2010, μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών. Ενόψει δε του γενικού τρόπου διατυπώσεώς της, η ανωτέρω διάταξη αφορά αδιακρίτως τις προθεσμίες τόσο πενταετούς, κατά την παρ. 1, όσο και δεκαετούς, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραγραφής που έληγαν στις 31-12-2010 (πρβλ. ΣΕ 1117, 1124/1977). Η εν λόγω διάταξη, ωστόσο, αναφέρεται στο «δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών», όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Κατά τον αυτό τρόπο διατυπώνονται και οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 περί παρατάσεως, μέχρι τις 31-12-2012 και 31-12-2013, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31-12-2011 και 31-12-2012, αντιστοίχως. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 10 περί της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ..»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α'143) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 10 του ν. 3790/09(ΦΕΚ 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 /09(ΦΕΚ 58/ 2010) ορίζεται ότι «Με το άρθρ. 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ_58/ 2010) Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81) ορίζεται ότι « Από τις 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 προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 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.».

Επειδή εν προκειμένω για τις χρήσεις 2000 έως και 2002 που ήταν εκκρεμείς για έλεγχο με την ψήφιση της παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 που αντικατέστησε την παρ. 4β του άρθρου 84 του ν.2238/1994, δεν απαιτείται η διενέργεια η ύπαρξη αρχικού φύλλου ελέγχου προκειμένου τα στοιχεία να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά και να υφίσταται δεκαετής παραγραφή για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ήτοι έως 31-12-2011 έως και 31-12-2013 αντίστοιχα.

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και

για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. 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 εν προκειμένω από πλειάδα στοιχείων προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες, ήταν ανακριβείς καθώς ο προσφεύγων δεν δήλωσε την έναρξη των εργασιών του και το εισόδημα από την εμπορική ανέγερση και πώληση οικοδομών στις χρήσεις 2000,2001 και 2002. Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην Σ.τ.Ε. Α1623/2016, δεν προβλεπόταν ρητά στις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 καθώς και του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012, παράταση παραγραφής για έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμου, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α. χρήσεων 2000 και 2001 έχει παραγραφεί και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να γίνει δεκτός ως προς τις πράξεις αυτές. Περαιτέρω όμως, νόμω αβάσιμος είναι ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου όσον αφορά τις εκδοθείσες και κοινοποιηθείσες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεων από 1-1-2000 έως 31-12-2001 καθώς και την κοινοποιηθείσα πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2002 και επιβολής φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2002, λόγω διαδοχικής παράτασης παραγραφής με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της δεκαετούς παραγραφής, συνεπεία της έκδοσης της εντολής ελέγχου/2013 και/2013 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2003 έως 01-01/31-12-2009, για τις εκδοθείσες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ισχύει η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, όπου το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων που έληγε από την 31-12-2009 έως 31-12-2015, παρατάθηκε διαδοχικά με τις προαναφερθείσες διατάξεις για τις διαχ. περιόδους 01-01/31-12-2003 έως 01-01/31-12-2007 και το πρώτο για τις διαχ. περιόδους 01-01/31-12-2008 & 01-01/31-12-2009 με την διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2003 έως 01-01/31-12-2009.

Παραγραφή Ε.Τ.ΑΚ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.3634/2008 (Παραγραφή Ε.Τ.Α.Κ.) «1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του τέλους, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του τέλους εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των [άρθρων 61, 62, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 75](#) και [85 του Ν. 2238/1994](#), εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά.

2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. Αν δεν υποβληθεί δήλωση, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από το τέλος του έτους φορολογίας. Οι διατάξεις των [παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994](#) εφαρμόζονται ανάλογα. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ενιαίου τέλους ακινήτων παρατείνονται για όσες υποθέσεις αφορούν ακίνητα για τα οποία εκκρεμεί η έκδοση αμετάκλητης απόφασης δικαστηρίου σε δίκη μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση της πιο πάνω απόφασης.»

Επειδή η κανονική πενταετής παραγραφή της παρ. 1 ρου άρθρου 84 του ν.2238/1994, όπου το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων, συνεπεία της έκδοσης των εντολών ελέγχου 490/2013 και 65/2013 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη δήλωση 1-1-2008 έχει διαδοχικά παραταθεί με τις διατάξεις του άρθρου 22 Ν 4203/2013, και του άρθρου 22 Ν 4337/2015, ενώ για τη δήλωση 1-1-2009 έχει επέλθει το πρώτο διετής παράταση παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013.

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων φόρου Ε.Τ.Α.Κ. για τις δηλώσεις Ενιαίου Τέλους Ακινήτων της 01-01-2008 και 01-01-2009.

Παραγραφή ΦΜΑΠ

Επειδή από το άρθρο 28 ν.2459/1997 «Διαδικασία Βεβαίωσης του φόρου. Παραγραφή – Ατέλειες» προβλέπεται ότι: «1. Για την καταχώρηση των δηλώσεων, που υποβάλλονται, την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, την επίδοση των προσκλήσεων, των πράξεων και των υπόλοιπων εγγράφων, την εξώδικη λύση των

διαφορών, το απόρρητο των φορολογικών στοιχείων και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, όπως ισχύουν, εκτός από τις περιπτώσεις που με τα άρθρα 21 έως 35 του παρόντος ορίζεται διαφορετικά.

2. Για την έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.δ/τος 118/1973.»

Επειδή από το άρθρο 102 του ν.δ/τος 118/1973 «Παραγραφή δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου» προβλεπόταν για τα επίμαχα έτη ότι «1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ν.2459/1997 με θέμα «Υπόχρεοι σε δήλωση» «1 Ο υπόχρεος σε φόρο και σε περίπτωση ανικανότητάς του ο νόμιμος αντιπρόσωπος είναι υποχρεωμένος να δηλώσει την ακίνητη περιουσία που του ανήκει και φορολογείται σύμφωνα με ης διατάξεις του παρόντος νόμου..... 5. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) Τα φυσικά πρόσωπα που η αξία της ακίνητης περιουσίας τους υπερβαίνει το ποσό των διακοσίων σαράντα τριών χιλιάδων εξακοσίων (243.600) ευρώ. Σε περίπτωση συζύγων η αξία της περιουσίας και των δύο υπερβαίνει το ποσό των τετρακοσίων ογδόντα επτά χιλιάδων διακοσίων (487.200) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27 του ν.2459/1997 με θέμα «Αρμόδιος προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας - Προθεσμία υποβολής και περιεχόμενο της δήλωσης» «1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος.... 2. Η δήλωση υποβάλλεται σε ένα αντίτυπο αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μέσα στις παρακάτω προθεσμίες: ...β. Για τα φυσικά πρόσωπα μέχρι και τις 2 Ιουνίου του οικείου οικονομικού έτους. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογουμένου, με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81) ορίζεται ότι « Από τις 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 προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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. ».

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)» «11. 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 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.».

Επειδή εν προκειμένω προκύπτει ότι οι δηλώσεις ΦΜΑΠ που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες, ήταν ανακριβείς καθώς δεν δήλωσαν την ιδιοκτησία υφισταμένων ιδιοκτητην οικοδομών (βλ. παραπάνω) στις ελεγχόμενες χρήσεις 1997-2007 (ιδιοκτησίες 1-1- εκάστοτε έτους) και κατά συνέπεια δήλωσαν ανακριβώς και δεν κατέβαλλαν τους προκύπτοντες φόρους μεγάλης ακίνητης περιουσίας βάσει των αδήλωτων ακινήτων, συνεπώς για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις υφίσταται δεκαπενταετής παραγραφή σύμφωνα με την παρ. 1β του άρθρου 102 του ν.δ/τος 118/1973.

Επειδή όσον αφορά και τις εκδοθείσες και κοινοποιηθείσες οριστικές πράξεις επιβολής α) δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. 01/01/1997 το δικαίωμα του Δημοσίου παρατάθηκε έως 31-12-2013 με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν.4098/2012 και εν συνεχεία μαζί με αυτές της αρχικής παραγραφής της δήλωσης Φ.Μ.Α.Π. 01/01/1998 παρατάθηκε κατά δύο έτη συνεπεία της έκδοσης εντολών ελέγχου έως 31-12-2013 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 και ακολούθως μέχρι 31-12-2016 με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015. Β) Όσον αφορά το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοσης και κοινοποίησης φύλλου ελέγχου για την δήλωση Φ.Μ.Α.Π. 01/01/1999 το δικαίωμα του Δημοσίου που παραγραφόταν την 31-12-2014 παρατάθηκε κατά δυο έτη μέχρι 31-12-2016 με την διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013 συνεπεία της έκδοσης εντολής ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής, ενώ γ) και για την δήλωση Φ.Μ.Α.Π. 01/01/2000 το δικαίωμα του Δημοσίου που έληγε την 31-12-2015 παρατάθηκε κατά δυο έτη μέχρι 31-12-2017 με την διάταξη του άρθρου 37 παρ. 5. Ν 4141/2013. Τέλος για τα επόμενα έτη δεν έχει ακόμα επέλθει παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου. Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων Φ.Μ.Α.Π. για τις δηλώσεις Φ.Μ.Α.Π. 01-01-1997, 01-01-1998, 01-01-1999, 01-01-2000, 01-01-2001, 01-01-2002, 01-01-2003, 01-01-2004, 01-01-2005, 01-01-2006 και 01-01-2007.

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 15/09/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των τουκαιτουκαι συγκεκριμένα την αποδοχή της ως προς την μείωση του προσδιορισθέντος με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.2238/1994 μισθώματος για το Ισόγειο κατάστημα επί της οδούτηςσύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και την διαγραφή των προστίμων επί παραβάσεων Κ.Β.Σ. χρήσεων 2000 & 2001 και Φ.Π.Α. (Μητρώου) χρήσης 2000 λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και την απόρριψη της προσφυγής για όλους τους άλλους λόγους και ποσά.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Αριθμός πράξης αναφοράς	Ημερομηνία πράξης αναφοράς	Είδος φόρου	Διαχειριστική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου & συμπληρωματικού/προστίμου ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	Ποσό χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	Ποσό τέλους ΟΓΑ επί χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.	Ποσό πρόσθετου φόρου άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (ως έλεγχος)	Ποσό πρόσθετου φόρου χαρτοσήμου 1 & 2 ν.2523/1997 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (ως έλεγχος)	Ποσό πρόσθετου τέλους ΟΓΑ επί χαρτοσήμου άρθρου 1 & 2 ν.2523/1997 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
-------------------------	----------------------------	-------------	------------------------	----------------------------	---	--	---	--	--	--	--

										Δ.Ε.Δ. (ως έλεγχος)	
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2000	44.528,74 €	17.454,93 €	415,58 €	83,12 €	20.945,9 2 €	498,70 €	99,74 €	39.497,98 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2001	199.402,05 €	87.126,93 €	406,39 €	81,28 €	104.552, 32 €	487,67 €	97,53 €	192.752,12 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2002	129.811,15 €	50.352,13 €	700,09 €	140,02 €	60.422,5 7 €	840,11 €	168,03 €	112.622,95 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2003	23.770,12 €	7.945,46 €	733,70 €	146,74 €	9.534,55 €	880,44 €	176,09 €	19.416,98 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2004	23.310,38 €	7.750,76 €	721,56 €	144,31 €	9.300,91 €	865,88 €	173,18 €	18.956,60 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2005	22.306,40 €	7.581,92 €	704,42 €	140,89 €	9.098,32 €	845,30 €	169,06 €	18.539,91 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2006	34.247,00 €	13.156,44 €	1.081,4 8 €	216,30 €	15.787,7 3 €	1.297,78 €	259,56 €	31.799,29 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2007	34.968,00 €	12.743,57 €	1.081,4 8 €	216,30 €	15.292,2 8 €	1.297,78 €	259,56 €	30.890,97 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2008	3.184,17 €	1.227,32 €	98,37 €	19,68 €	1.472,78 €	118,05 €	23,61 €	2.959,81 €
..... .	04/07/ 2016	ΦΟΡ.ΕΙΣΟΔ. ΦΠ	1/1 - 31/12/ 2009	3.064,67 €	1.119,44 €	133,41 €	26,68 €	1.343,33 €	160,09 €	32,02 €	2.814,97 €
..... .	04/07/ 2016	Κ.Β.Σ	1/1 - 31/12/ 2000		0,00 €						0,00 €
..... .	04/07/ 2016	Κ.Β.Σ	1/1 - 31/12/ 2001		0,00 €						0,00 €
..... .	04/07/ 2016	Κ.Β.Σ	1/1 - 31/12/ 2002		195,33 €						195,33 €
..... .	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 1997	199.825,91 €	846,78 €			1.016,14 €			1.862,92 €
..... .	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 1998	265.277,15 €	1.437,81 €			1.725,37 €			3.163,18 €
..... .	04/07/ 2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/ 1999	269.422,06	1.585,54 €			1.902,65			3.488,20 €

.	2016		1999	€				€			
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2000	213.557,30 €	1.209,29 €			1.451,15 €			2.660,45 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2001	213.557,29 €	1.271,80 €			1.526,16 €			2.797,95 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2002	46.162,03 €	369,24 €			443,09 €			812,33 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2003	64.056,67 €	448,39 €			538,07 €			986,46 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2004	61.634,50 €	431,44 €			517,73 €			949,17 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2005	18.199,10 €	127,40 €			152,88 €			280,28 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2006	18.199,10 €	150,32 €			180,38 €			330,70 €
.....	04/07/2016	Φ.ΜΑ.Π.	01/01/2007	18.937,42 €	183,65 €			220,38 €			404,03 €
.....	04/07/2016	Ε.Τ.ΑΚ.	01/01/2008	59.010,11 €	59,02 €			70,82 €			129,84 €
.....	04/07/2016	Ε.Τ.ΑΚ.- Έκτ.Εισφ.	01/01/2009	71.989,88 €	490,38 €			588,46 €			1.078,84 €
.....	04/07/2016	Φ.Π.Α.- ΜΗΤΡΩΟΥ	1/1 - 31/12/ 2000		0,00 €						0,00 €
		ΣΥΝΟΛΑ		2.038.421,20 €	215.265,30 €	6.076,48 €	1.215,31 €	258.084,00 €	7.291,79 €	1.458,38 €	489.391,27 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.