



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 12/11/2019

Αριθμός απόφασης: 3100

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά της υπ' αριθμ. /19-09-2013 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /19-09-2013 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της
7. Την υπ' αριθμ. /03.01.2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Τη με αριθμ. καταχώρησης /18-02-2014 δικαστική προσφυγή του κατά της υπ' αριθμ. /03.01.2014 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. /2019 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. /03.01.2014 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθμ. /19-09-2013 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /19-09-2013 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 201.879,82 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν:

A. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΥ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2003, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 3, άρθρου 4 παρ. 1, 5, άρθρων 6 και 19 παρ. 1^Α β, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

B. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων για τη χρήση 2003, σε δέκα πέντε (15) υποκαταστήματα, ήτοι σε δεκατρία, σε ένα και σε ένα (1), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1, 3, άρθρου 4 παρ 1, 5, άρθρων 6, 9 παρ. 1, 2 και 19 παρ. 1^Α β, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συγκεκριμένα, για τη χρήση 2003, λειτούργησαν οι κάτωθι επαγγελματικές εγκαταστάσεις:

1.
2.

3.
4.
5.
6.
7.
8.
9.
10.
11.
12.
13.
14.
15.

Γ. ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ

Γ1. Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου πελατών για τη χρήση 2003, σε δεκατρία (13) υποκαταστήματα (.....), κατά παράβαση της παρ. 5 περ. ε του άρθρου 10 και του άρθρου 19 παρ 1^Α ζ του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συγκεκριμένα τα υποκαταστήματα (.....) για τη χρήση 2003 ήταν:

1.
2.
3.
4.
5.
6.
7.
8.
9.
10.
11.
12.
13.

Γ2. Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου κίνησης πελατών (πόρτας) για τη χρήση 2003 σε ένα, κατά παράβαση της παρ. 5 περ. α του άρθρου 10 και του άρθρου 19 παρ 1^Α ζ του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Γ3. Μη θεώρηση - τήρηση βιβλίου μητρώου μαθητών για τη χρήση 2003 σε ένα (1), κατά παράβαση της παρ. 5 περ. β του άρθρου 10 και του άρθρου 19 παρ 1^Α ζ του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Δ. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε **124** περιπτώσεις συνολικής αξίας **53.085,05 ευρώ**, χωρίς η παράβαση να έχει ως αποτέλεσμα απόκρυψη συναλλαγής, που αφορούν τις εξής δραστηριότητες:

- α)
- β)

γ)

δ)

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§ 1, 12 §1, 13§ 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Ε. ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ

Μη έκδοση κατά την χρήση 2003 φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα Α.Π.Υ. σε δεκαπέντε (15) υποκαταστήματα, *κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1105/06-05-1999. * χωρίς η παράβαση να έχει ως αποτέλεσμα απόκρυψη συναλλαγής Συγκεκριμένα διαπιστώθηκαν ανά υποκατάστημα – εγκατάσταση τα παρακάτω:

Α/Α	ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ	ΑΞΙΑ
1		2.116	29.617,50
2		407	6.219,00
3		1.531	20.287,50
4		400	3.441,00
5		3.113	40.904,50
6		805	11.361,00
7		1.162	5.129,00
8		4.038	58.698,50
9		4.638	67.094,46
10		905	3.023,82
11		3.721	52.514,11
12		1.943	30.503,65
13		30	1.585,00
14		120	16.900,50
15		1.065	16.586,00

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του Ν. 2523/97, άρθρο 5 παρ. 1, 2 περ. α.β. και ε, παρ. 3, 4, 8 περ α, παρ. 9 και άρθρο 9 του ίδιου νόμου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

ΣΤ. ΝΟΘΕΥΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Νόθευση τριών (3) φορολογικών στοιχείων αγοράς αγαθών, εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ.», στα οποία μετά την έκδοση των στοιχείων έγινε παρέμβαση ώστε ως αξία συναλλαγής να φαίνεται κατώτερη της πραγματικής, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2, 12 & 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Συγκεκριμένα τα φορολογικά στοιχεία που νοθεύτηκαν είναι τα εξής:

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΣΤΕΛΕΧΟΣ (ΑΠΟ ΕΚΔΟΤΗ)		ΠΡΩΤΟΤΥΠΟ (ΑΠΟ)		ΕΠΙ ΕΛΑΤΤΟΝ ΔΙΑΦΟΡΑ (ΝΟΘΕΥΣΗ)	
		ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α
1		3.564,20	641,56	3.020,51	543,69	543,69	97,87
2		2.729,71	491,35	2.313,31	416,40	416,40	74,95
3		10.848,00	1.952,6 4	9.193,22	1.654,7 8	1.654,78	297,86

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις του Ν. 2523/97 των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10β όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή
- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας
- Μη νόμιμη επιβολή φορολογικών προστίμων σε βάρος

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 34 του Π.Δ. 186/92**, όπως αυτό ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος:

«2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή. Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα διακεκριμένως για περισσότερες της μιας παραβάσεις του Κώδικα αυτού, που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

.....

4. Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του Ν.Δ. 3323/1955. όπως ισχύουν κάθε φορά.....

Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»

Επειδή επιπλέον στο **άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997** ορίζεται:

«5. 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994**, όπως αυτό ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση. μερικά ή συνολικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

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

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση

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

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 παρατάθηκε διαδοχικώς ως εξής:

Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 μέχρι 30.6.2010:

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 μέχρι 31.12.2010:

«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.»

Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 μέχρι 31.12.2011:

«7. 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.»

Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 μέχρι 31.12.2012:

«2. 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.»

Άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249) μέχρι 31.12.2013:

«1. 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 την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής**

φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ.2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής , εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις:

α) Η **ΠΟΛ. 1154/04-10-2017**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις:

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και αρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

β) η **ΠΟΛ. 1192/01-12-2017** (αποδοχή της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων για το υπό κρίση οικονομικό έτος υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμ. /19-03-2004 εμπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε εκτός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής βασιζόμενος στις σχετικές νομοθετικές διατάξεις που παρέτειναν την παραγραφή και στο πλαίσιο αυτό εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία κοινοποιήθηκε εντός του έτους 2013. Ωστόσο οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την εν λόγω χρήση **έχει παραγραφεί**.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 24/10/2013 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /19-09-2013 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, **λόγω παραγραφής**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.