



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/12/2019
Αριθμός απόφασης: 3660

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2013** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, με έδρα στην επί της οδού, κατά της **υπ'αριθμ...../2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την **υπ'αριθμ...../2013 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την υπ' αριθμ./2014 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Την με αριθμ. καταχώρησης/2014 δικαστική προσφυγή του κατά της υπ' αριθμ./2014 Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Τους πρόσθετους λόγους με ημ. επίδοσης 07-03-2018 επί της ανωτέρω με αριθμ. καταχώρησης/2014 δικαστικής προσφυγής του
10. Την υπ' αριθμ...../2018 Απόφαση του ΙΕ Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ./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...../2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/10/2013** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και μετά την 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...../2013 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίσθηκε σε βάρος του πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 100.000 δρχ (293,47€) λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 1993.
- Η παράβαση καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/07/2013 έκθεσης ελέγχου
-
-
- Ο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:
- Παραγραφή της υπό κρίση χρήσης την 31/12/2003
 - Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 οι δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν Εξάλλου σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 276 του Δ.Κ.Κ. (Ν.3463/2006 και Π.Δ.410/1995) οι απαλλάσσονται

εν γένει από κάθε φόρο, εισφορά. Ο, δεν έχει επιχειρηματικό σκοπό, και δεν πραγματοποιεί όλες τις δραστηριότητες ενεργώντας με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

- Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος τη συγκεκριμένη πράξη χωρίς ειδική και σαφή αιτιολογία που να περιλαμβάνει τη διαπίστωση συγκεκριμένα για κάθε δραστηριότητα χωριστά ότι αυτή ασκείται με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια και ότι η δραστηριότητα αυτή οδηγεί πράγματι σε στρέβλωση του ανταγωνισμού, ιδίως ενόψει του ότι όπως αποδεικνύεται και από τους οικονομικούς απολογισμούς των ετησίως διοργανωμένων εκδηλώσεων, όπου τα έσοδα που υπάρχουν είναι εξαιρετικά ελάχιστα σε σχέση με τα έξοδα οργάνωσης.
- Απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 4 παρ.2 του ν.4038/2012. Ο έλεγχος εσφαλμένα τεκμαίρει το γεγονός επιρρίψε ΦΠΑ βασιζόμενος στις διατάξεις του ΚΒΣ. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις έχουν υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ μόνον στη περίπτωση που τον έχουν αποδεδειγμένα επιρρίψει. Στην προκειμένη περίπτωση δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή ότι επέρριψε το συγκεκριμένο ποσό ΦΠΑ.
- Μη νόμιμη επιβολή σε φορολογικών προστίμων σε

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

«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...».

Επειδή στις παρ.1 και 2 του άρθρου 52 του ν.1642/1986 όπως ισχύει για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται:

«1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δηλώσεως, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.

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

- α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση,*
- 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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,*
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 39.».*

Επειδή εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους

από 01/01/1993-31/12/2011 περί ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) διαπιστώθηκε, ως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ότι οργανώνει και πραγματοποιεί μέσω, πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, που υπάγονται στο Φ.Π.Α., καθώς:

α) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργεί κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας αλλά πράξεις που ενεργεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία ασκούμενη θα υπαγόταν σε ΦΠΑ και

β) δεν αφορούν πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ, συγκεκριμένα πραγματοποίησε τις κάτωθι πράξεις :

- **Υπηρεσίες πραγματοποίησης πολιτιστικών εκδηλώσεων έναντι αμοιβής (οργάνωση συναυλιών κ.λπ.):** Οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ6786/1986 , στην Ερμηνευτική Εγκύκλιο 10/1987 (άρθρο 18 περ. ιθ) και στην ΠΟΛ1071/1995 οι πράξεις αυτές απαλλάσσονται μόνο αν πραγματοποιούνται από οργανισμούς και ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς και εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση του ανταγωνισμού και μόνο κατόπιν απόφασης απαλλαγής που χορηγείται στα ανωτέρω πρόσωπα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.. Ο ισχυρίζεται ότι αποτελεί πράξη που ενεργεί στο πλαίσιο Ωστόσο και με την ΠΟΛ.1021/6.2.2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και, που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να ασκηθούν και από
- **Πώληση ανακυκλώσιμων απορριμμάτων- χαρτί:** Η εν λόγω πράξη αποτελούσε πράξη παράδοσης αγαθών υπαγόμενη στο ΦΠΑ μέχρι την 31-12-2002, ενώ με την παρ. 16 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 προστέθηκε το άρθρο 39Α με το οποίο προβλέπεται ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων και σύμφωνα με το άρθρο 30 του ιδίου νόμου το ειδικό καθεστώς ισχύει από 1/1/2003 και μετά. Ο ισχυρίζεται ότι αποτελεί πράξη που ενεργεί στο πλαίσιο Ωστόσο όπως ανωτέρω αναφέρθηκε με την ΠΟΛ...../2013, έχει διευκρινιστεί ότι ακόμη και, που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες, οι οποίες μπορούν να ασκηθούν και Συνεπώς για τις πωλήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που πραγματοποίησε μέχρι και την 31/12/2002 είναι υπόχρεος σε απόδοση ΦΠΑ.
- **Υπηρεσίες γυμναστήριων, υπηρεσίες ακαδημιών (ακαδημία ποδοσφαίρου-ακαδημία μπάσκετ), υπηρεσίες κολυμβητηρίου:** οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν

στις απαλλαγές του ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με την Ερμηνευτική Εγκύκλιο 10/1987 (άρθρο 18 περ. ιε) απαλλάσσονται μόνο οι υπηρεσίες που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (αθλητικά σωματεία) σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό. Άλλωστε όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1156/09.05.1997, οι υπηρεσίες γυμναστικής γενικά (όπως ενόργανη γυμναστική ή ανόργανη, ενεργητική ή παθητική με ή χωρίς τη χρήση μηχανημάτων κλπ.) δεν απαλλάσσονται, αλλά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, από οποιονδήποτε και αν παρέχονται.

- **Υπηρεσίες εκμάθησης ζωγραφικής, φωτογραφίας, λαϊκής τέχνης, σκίτσου, θεάτρου (.....):** οι εν λόγω υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις απαλλαγές του ΦΠΑ καθώς σύμφωνα με την Ερμηνευτική Εγκύκλιο 10/1987(άρθρο 18 παρ. ιγ) προϋπόθεση για να θεωρηθούν απαλλασσόμενες του φόρου, οι υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, είναι οι φορείς που τις παρέχουν να έχουν αναγνωρισθεί από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού, και για τις υπηρεσίες που παρέχουν να μπορούν να εκδώσουν πιστοποίηση(σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 Ν1566/1985 προκύπτει ότι επαγγελματική εκπαίδευση, είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σ' αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα).
- **Υπηρεσίες παραχώρησης χρήσης οργανωμένων χώρων (θέατρο «.....», θέατρο «.....»,):** Οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. καθώς σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως ισχύει, και όπως έχει ερμηνευτεί και με την Εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987, αφορούν παραχώρηση βραχείας διάρκειας ήτοι έχουν χαρακτήρα ευκαιριακής μίσθωσης και δεν αφορούν την περίπτωση της μίσθωσης ακινήτου του άρθρου 18 περ. κζ του ν.1642/1986 και 22 περ. κστ του ν.2859/2000.Εν προκειμένω η παραχώρηση του για την εκτέλεση συγκεκριμένων παραστάσεων, με την ανάληψη όλων των λειτουργικών αναγκών (π.χ. θέρμανση, καθαρισμός, ηλεκτρολόγος-φωτιστής υπηρεσίας) δεν συνιστά εκμίσθωση ακινήτου, αλλά παραχώρηση οργανωμένου χώρου και κατά συνέπεια υπάγεται στο φόρο.
- **Εκμετάλλευση ξενοδοχείου(.....) :** Η εκμετάλλευση ξενοδοχείου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§2 του ν.1642/1986 και του ν.2859/2000 λογίζεται ως παροχή υπηρεσιών και όχι ως μίσθωση ακινήτου και συνεπώς υπάγεται στο ΦΠΑ.
- **Εκμετάλλευση έκθεσης εμπορικού χαρακτήρα «.....»:** Η εκμετάλλευση εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα αποτελεί πράξη η οποία περιλαμβάνεται στις

δραστηριότητες της παρ.8 του Παραρτήματος Ι του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες υπάγονται στο ΦΠΑ.

- **Μεταφορά προσώπων:** Η μεταφορά προσώπων αποτελεί πράξη η οποία περιλαμβάνεται στις δραστηριότητες της παρ.5 του Παραρτήματος Ι του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες υπάγονται στο ΦΠΑ.

Επειδή βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου κρίθηκε ότι ο Δήμος για τις ανωτέρω πράξεις καθίσταται υποκείμενος του ΦΠΑ και έχει όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του ν.1642/1986 και του ν.2859/2000.

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 01/01/1993-31/12/1993 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 δημοσίευσής 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 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 υποπέσει σε παραγραφή** δεκαπενταετή, λόγω μη υποβολή δήλωσης, ήδη από το έτος 2009 (από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία επίδοσης της εκκαθαριστικής δήλωσης – 31/12/1994).

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./2013 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, **λόγω παραγραφής**.
Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .