

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

PANTEION UNIVERSITY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES



ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ

ΝΟΜΙΚΗ & ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΔΙΚΑΙΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

“Παραγραφή φορολογικών υποθέσεων κατά τη νομολογία”

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Δήμητρα Καπέλλου

Αθήνα, 2020

Τριμελής επιτροπή

κ. Μελέτιος Μουστάκας , Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου (Επιβλέπων)

κ. Ξενοφών Κοντιάδης , Καθηγητής Παντείου Πανεπιστημίου

κα Φερενίκη Παναγοπούλου-Κουτνατζή, Επίκουρη Καθηγήτρια Παντείου

Πανεπιστημίου

Copyright © [Δήμητρα Καπέλλου, 2020]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της διπλωματικής εργασίας για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα.

Η έγκριση της διπλωματικής εργασίας από το Πάντειον Πανεπιστήμιο Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών δεν δηλώνει αποδοχή των γνώμων του συγγραφέα.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η θέσπιση του Κ.Φ.Δ (Ν.4174/2013) , που ρύθμισε κατά τρόπο ενιαίο το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου για όλα τα είδη των φορολογιών και έθεσε καινούρια χρονικά όρια και κανόνες για την παραγραφή, σε συνδυασμό με τις αλληλέπλληλες και διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, στις οποίες συστηματικά προέβαινε επί σειρά ετών ο νομοθέτης , έφεραν στην επικαιρότητα τον θεσμό της φορολογικής παραγραφής κατά τα τελευταία έτη , προκαλώντας ατέρμονες θεωρητικές συζητήσεις, και κινητοποιώντας τη νομολογία, ώστε να δοθούν απαντήσεις σε καίρια ερωτήματα ως προς τα επιτρεπτά όρια αυτής.

Οι Φορολογικές Αρχές, λόγω ελλείψεως κατάλληλων μέσων και επαρκούς ανθρώπινου δυναμικού, αδυνατούσαν να διεξάγουν τους οικείους φορολογικούς ελέγχους εντός του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, ενώ, από την άλλη πλευρά, προβάλλοντας επιχειρήματα νομιμότητας και συνταγματικότητας ως προς τις θεσπιζόμενες παρατάσεις και την ενεργοποίηση των εξαιρετικών μορφών παραγραφής, όπως η δεκαετής.

Οριστικές απαντήσεις στα ανακύψαντα ζητήματα έδωσε , εν τέλει, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία, ιδίως από το έτος 2017 και εντεύθεν, με σειρά σχετικών αποφάσεων, αποσαφήνισε το τοπίο και αποκρυστάλλωσε τις αρχές και τους κανόνες, στους οποίους πρέπει να υπακούει η φορολογική παραγραφή, κρίνοντας παράλληλα, κατά τρόπο αμετάκλητο, τόσο τις σχετικές νομοθετικές επιλογές όσο και τις ακολουθείσες πρακτικές της Φορολογικής Διοίκησης.

Στην παρούσα εργασία επιχειρείται η επισκόπηση της ανωτέρω κρίσιμης νομολογίας και η παρουσίαση των συμπερασμάτων, που απορρέουν και εξάγονται από αυτή.

ABSTRACT

The legislative framework set by Law No. 4174/2013, regulating uniformly the issue of state's limitation period right of tax enforcement concerning to all kinds of tax and setting new time limits and norms for limitation period, coupled with successive extensions of tax limitation periods which were for a number of years systematically imposed by the legislator, revived the issue of limitation period for Tax Authorities during the recent years, creating endless theoretical discussions and leading the jurisprudence to giving answers in crucial questions concerning admissible duration limits of limitation period.

The Tax Authorities, due to the lack of proper means and sufficient human resources, were unable to conduct the regular tax audits within the five year limitation period, raising on the other hand arguments against the legitimacy and constitutionality of the repeated extensions and the activation of exceptional kinds of limitation periods such as the ten- year limitation period.

Definitive answers were finally given by the jurisprudence of the Council of State which with a series of relevant court decisions since 2017, has clarified the principles and rules applicable to the tax limitation period, assessing at the same time in a definitive and irrevocable manner the relevant legislative options and practices followed by the Tax Authorities.

The present document attempts an overview of the above mentioned relevant jurisprudence as well as a presentation of the conclusions extracted from the above analysis.

Περιεχόμενα

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT.....	4
Περιεχόμενα Εικόνων.....	6
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	11
ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ.....	11
1.1 Φορολογία.....	11
1.2 Το φαινόμενο της παραγραφής.....	11
1.2.1 Τα είδη παραγραφής.....	15
1.3 Ορόλος της Νομολογίας.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	21
Νομοθεσία παράταξης παραγραφών.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	28
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΣτΕ.....	28
3.1 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1623/2016 (ΚΒΣ).....	28
3.2 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1091/2017 (ΚΒΣ).....	30
3.3 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1498/2019 (ΚΒΣ).....	32
3.4 Απόφαση της ολμέλειας του ΣτΕ 1738/2017 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ).....	33
3.5 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 2934/2017 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ).....	36
3.6 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 172/2018 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ).....	39
3.7 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 732/2019 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ).....	41
3.8 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 320/2020 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ).....	46
3.9 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 282/2018 (ΦΠΑ).....	48
3.10 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 403/2018 (ΦΠΑ).....	50
3.11 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 432/2020 και 433/2020 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ).....	51
3.12 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1024/2017 (ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ).....	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	55
ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗ ΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ.....	55
4.1 Τα όρια της συμμόρφωσης της Διοίκησης στις δικαστικές αποφάσεις.....	55

42 Η εφαρμογή των δικαστικών αποφάσεων από τη φορολογική Διοίκηση	57
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	66
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	69
ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ	71

Περιεχόμενα Εικόνων

Εικόνα 2.3: Απόφαση ΣτΕ 1738/2017	33
-----------------------------------	----

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
Γ.Γ.Δ.Ε	Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων
Γ.Γ.Π.Σ	Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων
Δ.Ε.Δ.	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ
Δ.ΕΛ.	Διεύθυνση Ελέγχων της ΑΑΔΕ
Δ.Ο.Υ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΔΔ	Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας
Κ.Ε.ΜΕ.Π	Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.ΦΠΑ	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
Ν	Νόμος
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
ΠΕΚ	Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Φ.Ε.Κ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
Φ.Π.Α	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην Ελλάδα η ταύτιση της κοινοβουλευτικής πλειοψηφίας με την εκτελεστική εξουσία οδήγησε στην απόκτηση παντοδυναμίας από την τελευταία όσον αφορά την κίνηση της νομοθετικής διαδικασίας και την δυνατότητα επιβολής των επιταγών της. Στην ουσία η Βουλή μέσω της νομοθετικής διαδικασίας επιβεβαιώνει τις επιλογές και στοχεύσεις της εκτελεστικής εξουσίας. Οι στόχοι δε της κυβέρνησης κατά τον σχεδιασμό και την προετοιμασία των νομοθετικών ρυθμίσεων ποικίλουν, κάποιες όμως φορές επιδιώκουν αποκλειστικά και μόνο την διευκόλυνση της διοίκησης στην άσκηση του έργου της.

Η παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων του δημοσίου είναι εφικτό να λογιστεί σαν μια λεπτή γραμμή ανάμεσα στην άσκηση της κρατικής εξουσίας, όπως αυτή οριοθετείται μέσα από την επιβολή χρηματοοικονομικών βαρών και έχει σαν απώτερο στόχο την κάλυψη των δαπανών δράσης της και των κεκτημένων συνταγματικών δικαιωμάτων του εκάστοτε πολίτη.

Από τη μια δρα σαν ένα είδος εγγύησης προς το κράτος πως νομοθετικά θα έχει με βεβαιότητα καθορισμένη χρονική περίοδο να βεβαιώσει τους φόρους τους οποίους, μετέπειτα θα εισπράξει και από την άλλη σαν ένα είδος δικλίδας ασφαλείας για τον διοικούμενο, πως οι φορολογικές του υποχρεώσεις δεν έχουν απερίοριστο χρονικό ορίζοντα.

Η αδυναμία της φορολογικής διοίκησης, για πολλούς και διάφορους λόγους, να τηρήσει την θεσπιζόμενη με νόμο πενταετή προθεσμία από την ελεγχόμενη χρήση για την διενέργεια φορολογικού ελέγχου των φορολογουμένων, είχε ως αποτέλεσμα από την Ελληνική Βουλή να υπερψηφιστούν αλλεπάλληλες παρατάσεις της προθεσμίας αυτής κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας. Οι παρατάσεις οδήγησαν στο ότι το έτος 2017 η φορολογική διοίκηση έλεγε ή σωστότερα προσπαθούσε να ελέγξει για τις χρήσεις 2002 και μεταγενέστερα επιχειρήσεις, πολλές από τις οποίες μάλιστα είναι αδρανείς εδώ και μία δεκαετία.

Στο συγκεκριμένο πλαίσιο και με τις εξαιρετικά λεπτές γραμμές που σκιαγραφούν την παραπάνω περιγραφόμενη σκέψη, έχουν τεθεί καθοριστικά ερωτήματα όπως είναι για παράδειγμα η συνταγματικότητα της μεθόδου με την οποία για αρκετά έτη επέμενε να χειρίζεται το ζήτημα της φορολογικής παραγραφής ο φορολογικός νομοθέτης.

Η πολιτική του να παρατείνει με διαφορετικές μεθόδους την προθεσμία του δημοσίου για βεβαίωση των φόρων έχει δημιουργήσει σημαντικούς προβληματισμούς και έχει αναπτύξει καθοριστικά διλήμματα όπως είναι για παράδειγμα η ικανοποίηση του κράτους διαμέσου του άμεσου πορισμού εισροών, ακόμα και σε βάρος του Συντάγματος είτε την προστασία της εμπιστοσύνης του εκάστοτε φορολογούμενου.

Αυτή η παντοδυναμία νομοθέτη – εκτελεστικής εξουσίας έχει ήδη κλονιστεί με την κοινή παραδοχή ότι υπάρχουν υπερνομοθετικοί συνταγματικοί κανόνες, που τον δεσμεύουν. Τον έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων ασκούν μεταξύ άλλων και τα δικαστήρια. Όπως εύστοχα παρατήρησε ο Αλ. Λιτζερόπουλος, ο δικαστής «δεν είναι μηχανή εφαρμόζουσα τον καθ' όλα τέλει νόμο, αλλά αληθής «συμπληρωτής» της νομοθεσίας»¹, ο οποίος ελέγχει τη συνταγματικότητα των νόμων, τους ερμηνεύει, τους διορθώνει και τους συμπληρώνει.

Μέσω της απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) 1738 που ισχύει στη χώρα μας από την περίοδο του 2017 ξεκίνησε ένας σημαντικός κύκλος δικαστικών αποφάσεων που έχει άμεση σχέση με το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει φόρους και φορολογικές κυρώσεις και που άλλαξαν εν τέλει την έως τότε κρατούσα νομολογία όσον αφορά τον απώτατο χρόνο επιβολής φορολογικών επιβαρύνσεων.

Παρά την ανάπτυξη της παραπάνω απόφασης, όμως, εκκρεμούσε η κρίση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου στο θέμα, εάν η παράταση του χρόνου παραγραφής από πενταετία και δεκαετία επί τη βάση στοιχείων που προήλθαν από το άνοιγμα εκ μέρους των φορολογικών αρχών τραπεζικών λογαριασμών ήταν νόμιμη, θέμα το οποίο επέφερε καθοριστικές επιρροές και επιδράσεις σε ένα μεγάλο σύνολο φορολογικών υποθέσεων που εκκρεμούσαν.

Εκείνη την περίοδο, παρέμεναν ανοιχτά θέματα, όπως ήταν για παράδειγμα η επιρροή της φορολογικής παραγραφής επί της κίνησης και της συνέχισης ποινικής δράσης (στα περιστατικά αυτά όπου η φερόμενη φορολογική παράβαση συνιστούσε και ποινικό αδίκημα), η τύχη άλλων μεγάλων χρονικά παραγραφών (όπως ήταν για παράδειγμα η εικοσαετής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και κατά μια άποψη και στη φορολογία χαρτοσήμου, δεκαπενταετούς του ΚΦΕ κλπ) και φυσικά και η

¹ Λιτζερόπουλος Αλ., 1935, Η ιδιαιτέρα φύσις του νομολογιακού δικαίου, σελ.3

τακτική της φορολογικής διοίκησης (που κινούνταν ελεγκτικά προς τις χρήσεις από την περίοδο του 2006 και μετέπειτα, δηλαδή την τελευταία μη παραγραφείσα βάση με τα κριθέντα από τη νομολογία). Όλα αυτά έχει προσπαθήσει να καλύψει η νομολογία με τις αποφάσεις τις οποίες λαμβάνει από την περίοδο του 2017 μέχρι και σήμερα και θα παρουσιάσουμε στη συγκεκριμένη εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1 Φορολογία

Η συγκεκριμένη ορολογία αφορά την επιβολή αναγκαστικών φόρων υπέρ του κράτους. Οι κρατικές εισροές διαμέσου των αναγκαστικών φόρων των φυσικών προσώπων και των νομικών προσώπων αποτελούν στη σημερινή οικονομία την πιο καθοριστική πηγή των δημοσίων εσόδων. Οι βασικότεροι στόχοι της φορολογίας είναι ως επί το πλείστον η χρηματοδότη των κρατικών δαπανών κατά τη δημοσιονομική πολιτική, η ενίσχυση είτε η σταθεροποίηση της χρηματοοικονομικής ανάπτυξης καθώς επίσης και η ανακατανομή του πλούτου που έχει άρρηκτη σχέση με την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων.

Η εισοδηματική πολιτική (όπως είναι για παράδειγμα το κόστος εκτέλεσης της κυβερνητικής δράσης) βασίζεται κατά κύριο λόγο στους πόρους τους οποίους λαμβάνει το κράτος διαμέσου της φορολογικής πολιτικής την οποία ακολουθεί. Οι αναγκαστικές εισφορές τις περισσότερες φορές καλούνται φόροι. Γενικότερα, είναι σημαντικό να τονιστεί πως η έννοια αυτή αποτελεί μια καθοριστική δράση των δημόσιων φορέων σε όλα τα κράτη σε διεθνές επίπεδο, κυρίως στα ανεπτυγμένα κράτη, καθώς έχει την ευχέρεια να διασφαλίσει περισσότερο από το 90% των εισροών τους².

1.2 Το φαινόμενο της παραγραφής

Για να καταφέρουμε να προσεγγίσουμε το συγκεκριμένο φαινόμενο, είναι σημαντικό να ανατρέξουμε στους συστημικούς φορολογικούς κανόνες, όπως εκείνοι διατρέχουν και τις 3 εξουσίες (νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική) και προστατεύονται από το 78^ο άρθρο παρ. 1 του Συντάγματος. Κατά κανόνα της νομιμότητας του φόρου, που ταυτίζεται με το νομοθετικό ορισμό φορολογικού

²Γεωργακόπουλος Θ., Πάσχος Π., (2003), Εισαγωγή στη Φορολογία, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.

περιστατικού, η δράση της εκτελεστικής εξουσίας περιορίζεται σε μεγάλο βαθμό στην κατά δέσμια αρμοδιότητα διάγνωσης του φορολογικού περιστατικού³.

Ως φορολογική παραγραφή λοιπόν θα μπορούσε να ορισθεί η ορισμένη προθεσμία (το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα που καθορίζεται από το νόμο) εντός της οποίας το Δημόσιο οφείλει να ασκήσει το δικαίωμά του προς επιβολή του φόρου με την έκδοση και κοινοποίηση στον φορολογούμενο της καταλογιστικής του φόρου πράξης. Η αφετηρία της προθεσμίας αυτής εκκινεί από τη γένεση της φορολογικής ενοχής και με την παρέλευση του εκάστοτε οριζόμενου χρονικού διαστήματος το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου «χάνεται». Η ορισμένη ανατρεπτική προθεσμία εντός της οποίας τα όργανα της φορολογικής διοίκησης οφείλουν να εκδώσουν την εκάστοτε διοικητική πράξη επιβολής φόρων ορίζεται από τις οικείες φορολογικές διατάξεις και ποικίλλει ανάλογα με το είδος της φορολογίας.

Ο συγκεκριμένος θεσμός είναι ζωτικής σημασίας στα περισσότερα πλαίσια του δικαίου ενώ παράλληλα διαδραματίζει καθοριστικό ρόλο στο ιδιωτικό δίκαιο, καθώς έχει άμεση σχέση με την ασφάλεια του δικαίου, με την προστασία του οφειλέτη καθώς επίσης και με την άμεση εκκαθάριση ιδιωτικής φύσεως σημαντικών διαφοροποιήσεων. Παρά το γεγονός πως η παραγραφή αποτελεί χρήσιμο μέσο στο περιβάλλον του ιδιωτικού δικαίου, δεν είναι εφικτό να υποστηριχτεί το ίδιο και για το δημόσιο δίκαιο δίχως να υφίσταται κάποιος αντίλογος.

Γενικότερα, η αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης κατά τη φορολογική δράση είναι δέσμια. Τα φορολογικά όργανα είναι δηλαδή αναγκασμένα να προχωρήσουν στη διερεύνηση του φορολογικού πραγματικού και την εφαρμογή του φορολογικού κανόνα δικαίου, στην περίπτωση που το συγκεκριμένο πραγματικό εμπίπτει στο πλαίσιο εφαρμογής του⁴.

³Μάλλiou Κ.Α., (2016), *Η φορολογική παραγραφή: Εννοιολογικά χαρακτηριστικά - Συστημική ένταξη - Στόχευση - Σταθμίσεις - Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, Έρευνα-Κριτική-Ερμηνεία: Ερμηνευτικά θέματα, Δικηγόρος ΜΔΕ, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1579, Μάρτιος.

⁴ Φορτσάκης Θ., Σαββαΐδου Α., (2013), *Φορολογικό Δίκαιο*, Έκδοση Δ', Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Η εν λόγω αρμοδιότητα δεν επιτρέπεται, όμως, να ασκείται χωρίς κανέναν περιορισμό στον χρόνο, καθώς η αναγνώριση μιας δυνατότητας αυτής της μορφής στη φορολογική αρχή θα της παρείχε την ευχέρεια να ελέγχει στο διηνεκές τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές και σχέσεις των φορολογούμενων και να επιβάλλει φόρους και κυρώσεις για φορολογικές περιπτώσεις αναγόμενες στο μακρινό παρελθόν.

Αυτό, όμως, θα μπορούσε να επιφέρει μεγάλη ανασφάλεια στους φορολογούμενους, κυρίως όσον αφορά την αυστηρότητα της φορολογικής δράσης και των διαφοροποιημένων υποχρεώσεων που συνεπάγεται για εκείνους η διεκπεραίωση της (όπως για παράδειγμα συμβαίνει στην περίπτωση της υποβολής φορολογικών δηλώσεων, στη διαφύλαξη φορολογικών βιβλίων κλπ) ⁵.

Οι φορολογούμενοι στην παραπάνω περίπτωση θα διέτρεχαν τον κίνδυνο να τους επιβληθούν ανά πάσα στιγμή συσσωρευμένα φορολογικά βάση αναγόμενα στο μακρινό παρελθόν, με βασικότερη επίπτωση το δυνατό κλονισμό της χρηματοοικονομικής τους κατάστασης, ενώ και η ικανότητα ανταπόδειξης θα αποδυναμωνόταν σε μεγάλο βαθμό, λόγω της παρόδου τεράστιου χρονικού διαστήματος από το γενεσιουργό της φορολογικής ενοχής γεγονός⁶.

Παράλληλα, δεν θα ήταν εφικτό να σχεδιάσουν και να υλοποιήσουν κατά το δυνατόν την χρηματοοικονομική όχι μόνο δράση τους χωρίς την ύπαρξη σημαντικών εμποδίων. Αντίθετα, με την εισαγωγή χρονικών περιορισμών στην άσκηση της εν λόγω αρμοδιότητας της δημοσιονομικής διοίκησης διευκολύνεται σε σημαντικό επίπεδο η εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων από τις υπεύθυνες αρχές, αποφορτίζονται οι δημόσιες υπηρεσίες από μεγάλο όγκο παλιών φορολογικών υποθέσεων, και επιτυγχάνεται ο ορθολογικός σχεδιασμός της δημοσιονομικής πολιτικής⁷.

⁵ Πανταζόπουλος Π., (2018), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας: Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, Αθήνα.

⁶ Λύτρας Σ., Παυλόπουλος Π., Γέροντας Α., Σιούτη Γ., Φλογαϊτης Σ., (2015), *Διοικητικό Δίκαιο*, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα.

⁷ Πανταζόπουλος Π., (2018), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας: Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, Αθήνα

Γι αυτό, σε επιμέρους κλάδους του δημοσίου δικαίου, που συνδέονται με την ικανοποίηση δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που έχουν περιουσιακό χαρακτήρα, όπως είναι η φορολογική ενοχή, ο θεσμός της παραγραφής θεωρείται όχι μόνο δικαιολογημένος αλλά και απαραίτητος, καθώς επιτρέπει αφ' ενός την ευχερέστερη και πληρέστερη προστασία του υπόχρεου σε χρηματική καταβολή και αφ' ετέρου τον περιορισμό των δικαιωμάτων της αντίθετης πλευράς, που λόγω της θέσης της τείνει να υπερβαίνει τα όρια, πλησιάζοντας την αυθαιρεσία.

Οι συγκεκριμένοι περιορισμοί της εν λόγω εξουσίας του κράτους συνιστά, εξάλλου, βασικό πυλώνα της προσπάθειας ανάπτυξης μιας σχέσης εμπιστοσύνης ανάμεσα στους φορολογούμενους και στις φορολογικές αρχές, όπως απαιτεί το σύγχρονο συνεργατικό φορολογικό κράτος δικαίου. Οι βασικότεροι λόγοι οι οποίοι έχουν άμεση σχέση με την ασφάλεια του δικαίου καθώς επίσης και τη δικαιοσύνη και τη φύση της φορολογικής ενοχής, κατέστησαν καθοριστική την ανάπτυξη ενός θεσμού της παραγραφής και στον τομέα του φορολογικού δικαίου.⁶

Στο συγκεκριμένο θεσμό οι διοικητικές καταλογιστικές πρακτικές έχουν άμεση σχέση με την επιβολή χρηματικών επιβαρύνσεων κατά των φορολογούμενων. Θέμα όσον αφορά τον ανώτατο χρόνο παραγραφής των εν λόγω υποθέσεων ξεκίνησε να αναπτύσσεται στις περιπτώσεις στις οποίες η επιμήκυνση του βασικού χρόνου παραγραφής παραβλέπονταν ήδη από το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο που αφορούσε τη φορολογία, λόγω της αδυναμίας των φορολογικών ελεγκτικών αρχών να κατορθώσουν να ανταποκριθούν πλήρως στην υποχρέωσή τους για εποπτεία όλων των φορολογικών περιπτώσεων μέσα στο συνήθη χρόνο παραγραφής⁸.

Με στόχο να καταφέρουν να διασωθούν τα δημόσια έσοδα, στη φορολογική πρακτική της χώρας μας επανειλημμένα παρουσιάστηκε το φαινόμενο της παράτασης του χρόνου παραγραφής μεμονωμένων είτε πιο πολλών χρόνων μαζί, για μια είτε για το σύνολο των φορολογιών, με εξαιρετικές και πολλές φορές εμβόλιμες σε άσχετα νομοθετήματα ρυθμίσεις, που επαναλαμβανόμενες είχαν καταφέρει να οδηγήσουν σε μια κατάσταση, στην οποία οι κανονικές ρυθμίσεις των βασικών νομοθετικών πλαισίων της εκάστοτε φορολογίας να καθίστανται εξαιρετικές και η βασική

⁸ Συγγραφική Ομάδα ASTBOOKS, (2018), *Φορολογικό ποινολόγιο*, Εκδόσεις ASTBOOKS, Αθήνα.

παραγραφή να μην ισχύει σχεδόν ποτέ (λόγω του ότι και κατά την άποψη της διοίκησης, η εκάστοτε παράταση περιείχε και όλες τις ήδη παραταθείσες χρήσεις).⁹

1.2.1 Τα είδη παραγραφής

Σε κάθε είδος φορολογίας διακρίνονται τρία είδη παραγραφής.

Συγκεκριμένα, σε κάθε φόρο εντοπίζεται η παραγραφή του δικαιώματος που έχει η αρμόδια αρχή να βεβαιώσει το φόρο, να επιδιώξει δηλαδή τον προσδιορισμό της έκτασης και της φύσης του φόρου. Πρόκειται για την παραγραφή του δικαιώματος προς καταλογισμό του φόρου, με την επέλευση της οποίας σηματοδοτείται η αδυναμία της φορολογικής διοίκησης να εκδώσει προσδιοριστική του φόρου πράξη. Κατά το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος, 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. Στο άρθρο 57 παρ.1 του Ν.2859/2000 (Κ.ΦΠΑ) αναφέρεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του ιδίου νόμου που αφορούν την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου, δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.». Ανάλογες ρυθμίσεις για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου ισχύουν και την φορολογία χαρτοσήμου, για τον φόρο κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, στο φόρο μεταβίβασης ακινήτων και όσον αφορά την τήρηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Όμως, οι περιορισμένοι άνθρωποι και υλικοί πόροι των ελεγκτικών υπηρεσιών, οι αλληπάλληλες τροποποιήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, η εστίαση των ελέγχων σε παρελθούσες χρήσεις και οι ελλείψεις στην διαμόρφωση στους φορολογουμένους της συνείδησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων οδηγούσαν διαχρονικά τις ελεγκτικές αρχές να εκκινούν τους

⁹ Πανταζόπουλος Π., (2018), Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας: Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017, Συνήγορος, Τεύχος 122, Αθήνα.

φορολογικούς ελέγχους στα όρια της παραγραφής. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι η πενταετία είναι ο γενικός κανόνας, στον οποίον υπάρχουν εξαιρέσεις. Έτσι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4, 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 36 του Ν.4174/2013 το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας όταν:

α. από συμπληρωματικά στοιχεία εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει το δηλωθέν,

β. η δήλωση ή τα έντυπα που τη συνοδεύουν αποδειχθούν ανακριβή και

γ. όταν περιέλθουν σε γνώση του δημοσίου στοιχεία με βάση τη διοικητική συνδρομή με αρχές άλλων χωρών της ΕΕ ή και τρίτων χωρών (άρθρο 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994). Παραδείγματος χάριν, όταν συντρέχουν μια από τις ως άνω προϋποθέσεις για τα εισοδήματα του έτους 2007 το δικαίωμα του δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου παραγράφεται την 31.12.2018. Περαιτέρω σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί καθόλου δήλωση το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπενταετίας.

Το δεύτερο είδος παραγραφής που εντοπίζεται σε κάθε είδος φόρου είναι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εισπράξει έναν φόρο ήδη βεβαιωμένο. Εν προκειμένω, ο φόρος έχει βεβαιωθεί εμπρόθεσμα, ωστόσο έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα εκείνο, το οποίο ορίζεται από το νόμο και εντός του οποίου το Δημόσιο έχει την υποχρέωση να τον εισπράξει. Πλέον για τις βεβαιωμένες οφειλές μετά την 01.01.2014 γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ αυτών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ. (αρ.2 Ν.4174/2013,Α'170) και των οφειλών που εισπράττονται σύμφωνα με τον Κ.Ε.Δ.Ε. Σύμφωνα με τα άρθρα 136 παρ.1 & 2 του Ν.4270/2014(Α'143) η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μαζί με τα πρόστιμα, τους τόκους και τις προσαυξήσεις που έχουν βεβαιωθεί παραγράφονται μετά την παρέλευση πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε με στενή έννοια και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη πλην αυτών που περιγράφονται στην παρ.3 και για τους οποίους ορίζεται ως χρόνος παραγραφής η εικοσαετία κατ' αντίστοιχη εφαρμογή της προγενεστεράς διάταξης του αρ.86 παρ 3 του Ν. 2362/95.

Τέλος, θα μπορούσε να θεωρηθεί πως υπάρχει και ένα τρίτο είδος παραγραφής, το οποίο δεν αφορά την πλευρά της φορολογικής διοίκησης, αλλά τον ίδιο τον φορολογούμενο. Πρόκειται για την παραγραφή του δικαιώματος του

φορολογούμενου να αξιώσει από το Δημόσιο την επιστροφή ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως, χωρίς, δηλαδή, να έχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση καθώς και την επιστροφή φόρου από τυχόν πιστωτική εκκαθάριση δήλωσης. Σύμφωνα με το Ν.2362/95 η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο κατεβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής. Ομοίως σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(αρ.84 παρ.7 του Ν.2238/94)προβλέπεται επίσης τριετής παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του.

1.3 Ο ρόλος της Νομολογίας

Νομολογία καλείται το σύνολο των λύσεων οι οποίες δίνονται από τα δικαστήρια στα πραγματικά εκείνα περιστατικά που τίθενται ενώπιον τους και έχουν νομικό ενδιαφέρον. Αν η λύση ενός συγκεκριμένου θέματος επαναλαμβάνεται κατά συνεχή και ομοιόμορφο τρόπο, τότε υφίσταται η λεγόμενη πάγια νομολογία. Τυπικά η νομολογία των δικαστηρίων στην Ελλάδα, στον χώρο του διοικητικού δικαίου παρά τη μεγάλη της σημασία για την ερμηνεία και την εφαρμογή του διοικητικού δικαίου, ειδικά όσον αφορά στον κατασταλτικό έλεγχο της συνταγματικότητας των νόμων, δεν αποτελεί πηγή δικαίου. Η δεσμευτικότητα του διατακτικού των δικαστικών αποφάσεων περιορίζεται μεταξύ των διαδίκων, ενώ η δεσμευτικότητα των αιτιολογιών των δικαστικών αποφάσεων, ακόμη και αν κατ' εξαίρεση γίνεται σεβαστή, είναι δεκτική εναντίωσης και ανατροπής της με πειστικότερη νεότερη επιχειρηματολογία.

Όπως αναφέρθηκε, στην Ελλάδα η νομολογία δεν αποτελεί de jure πηγή δικαίου, τα νοήματα της δεν έχουν ισχύ κανόνα δικαίου και δεν δεσμεύουν τους δικαστές στην επίλυση παρόμοιων περιστατικών. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι το κατά τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3900/2010 «προηγούμενο» θεσμοθετήθηκε ως προϋπόθεση του παραδεκτού άσκησης ένδικων μέσων στο χώρο της διοικητικής δικονομίας και όχι ως δέσμευση του αρμόδιου δικαστηρίου ν' αποφασίσει με βάση προηγούμενη δικαστική απόφαση. Η μοναδική περίπτωση που η δικαστική απόφαση αποτελεί κατ' εξαίρεση πηγή δικαίου είναι τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 παρ. 4 του Συντάγματος ως προς τη δικαιοδοσία του Ανωτάτου Ειδικού Δικαστηρίου, κατά τις οποίες: «Διάταξη νόμου, που κηρύσσεται αντισυνταγματική, είναι ανίσχυρη από τη δημοσίευση της σχετικής απόφασης ή από

το χρόνο που ορίζεται με την απόφαση». Όμως, από κορυφαίους νομικούς¹⁰ η νομολογία θεωρείται *de facto* πηγή δικαίου εξαιτίας της αναμφισβήτητης συμβολής στη διάπλαση δικαίου μέσω του δικανικού συλλογισμού και της ερμηνευτικής, δικαιοπλαστικής εξουσίας του δικαστή. Κατά το άρθρο 87 παρ. 2 του Συντάγματος οι Έλληνες δικαστές κατά την άσκηση των καθηκόντων τους υπόκεινται μόνο στο Σύνταγμα και στους νόμους και σε καμία περίπτωση δεν υποχρεούνται να συμμορφώνονται με διατάξεις που έχουν τεθεί κατά κατάλυση του Συντάγματος, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν νόμο που το περιεχόμενό του είναι αντίθετο προς το Σύνταγμα.

Ο προβλεπόμενος στις παραπάνω διατάξεις του Συντάγματος κατασταλτικός έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων που ασκείται από τα ελληνικά δικαστήρια, διαθέτει τα εξής χαρακτηριστικά: είναι α) διάχυτος, διότι ασκείται από όλα τα δικαστήρια ανεξαρτήτως βαθμού ή δικαιοδοσίας, β) παρεμπίπτων, δηλαδή ο έλεγχος πραγματοποιείται σε οποιαδήποτε δίκη, και όχι με αποκλειστικό αντικείμενο την εξέταση της συνταγματικότητας και γ) συγκεκριμένος, διότι ελέγχεται η συνταγματικότητα μόνο εκείνων των διατάξεων που είναι κρίσιμες για την επίλυση της συγκεκριμένης υπόθεσης. Αποτέλεσμα του ελέγχου της συνταγματικότητας των νόμων είναι η μη εφαρμογή των αντισυνταγματικών διατάξεων στην επίδικη περίπτωση, χωρίς την δικαστική ακύρωσή της. Συνεπώς η νομική αυτή διάταξη συνεχίζει να ισχύει και μπορεί να εφαρμοστεί από άλλο δικαστήριο.

Σε αντίθεση με το ελληνικό σύστημα, το σύστημα ελέγχου συνταγματικότητας των νόμων σε πολλά ευρωπαϊκά κράτη είναι α) συγκεντρωτικό, δηλαδή ο έλεγχος ασκείται από εξειδικευμένα δικαστήρια, β) κύριο, διότι ο έλεγχος της συνταγματικότητας δημιουργεί μια ειδική δίκη και γ) αφηρημένο, επειδή τα δικαστήρια ελέγχουν τον νόμο ως προς την συνταγματικότητά του στο σύνολό του. Στην Γαλλία το Conseil d'Etat, λόγω έλλειψης κωδικοποιημένου κειμένου που να ρυθμίζει σχέσεις και διαφορές μεταξύ διοίκησης και διοικουμένων, έχει διατυπώσει απρόσωπους κανόνες, τους οποίους και εφαρμόζει προκειμένου να δικάσει. Οι αποφάσεις του Conseil d'Etat στις οποίες διατυπώνονται για πρώτη φορά νομολογιακοί κανόνες ονομάζονται «*arrêts de principe*». Στην Γερμανία σε

¹⁰ Τσάτσος Κ., Το πρόβλημα των πηγών του δικαίου, 1993, επανέκδοση Κλασική Νομική Βιβλιοθήκη, εκδ. Σάκουλας, σελ. 241., Λιτζερόπουλος Αλ., 1935, Η ιδιαίτερα φύσις του νομολογιακού δικαίου, σελ.10

περίπτωση που κάποιο δικαστήριο διαπιστώνει ότι ενδεχομένως ένας νόμος πάσχει, οφείλει να στείλει την υπόθεση στο Ομοσπονδιακό Συνταγματικό Δικαστήριο, το οποίο και είναι αρμόδιο προκειμένου να εξετάσει τη συνταγματικότητα του νόμου αυτού. Η απόφαση του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου υπέρ της αντισυνταγματικότητας του νόμου τον εξομοιώνει με εξ' αρχής άκυρο νόμο, η δε απόφαση που καταργεί τον νόμο έχει ισχύ δεδικασμένου και ισχύει έναντι πάντων (erga omnes). Στην Ιταλία σε περίπτωση που το αρμόδιο δικαστήριο (Corte Costituzionale) κρίνει μια διάταξη νόμου ως αντισυνταγματική, την εμποδίζει να αναπτύξει την ενέργειά της, χωρίς ωστόσο να την ακυρώνει, ενώ το νομοθετικό όργανο έχει την αρμοδιότητα να αποφασίσει περί κατάργησης ή τροποποίησης της επίμαχης διάταξης.

Παρότι, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η νομολογία στην Ελλάδα δεν αποτελεί πηγή δικαίου, ωστόσο σε ιδιαίτερα σημαντικά ζητήματα οι δικαστικές αποφάσεις αποτέλεσαν την αφετηρία για τη μετέπειτα ακόμη και συνταγματική θεσμοθέτηση διατάξεων από τον νομοθέτη. Το διοικητικό δίκαιο αναπτύχθηκε στην Ελλάδα, ιδίως μετά τη λειτουργία από το 1929 και έπειτα του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο με τη νομολογία του, έχει παίξει, όπως και τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, καθοριστικό ρόλο στην ερμηνεία του διοικητικού δικαίου και στη διάπλαση των θεμελιωδών αρχών του. Όπως σημειώνει ο Π. Παυλόπουλος «Η νομολογία μόνον εμμέσως μπορεί να επιδράσει στη διαμόρφωση κανόνων δικαίου κανονιστικού περιεχομένου, όπως π.χ.:

α) Δια του εμπλουτισμού της υφιστάμενης νομικής και κοινωνικοοικονομικής πραγματικότητας, μέσω των δικαστικών αποφάσεων που επιλύουν διαφορές με δύναμη δεδικασμένου.

β) Κατά κύριο δε λόγο μέσω της συμβολής τους στη σταδιακή διαμόρφωση γενικών αρχών του δικαίου¹¹».

Πράγματι πολλές από τις βασικότερες αρχές του διοικητικού δικαίου υπήρξαν αποτέλεσμα ερμηνείας των δικαστών του ΣτΕ: η αρχή της χρηστής διοίκησης, το τεκμήριο της νομιμότητας των διοικητικών πράξεων, η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, η αναγνώριση των γενικών αρχών δικαίου που διέπουν τη δράση της

¹¹ Από την ομιλία του Προέδρου της Δημοκρατίας κ. Π. Παυλόπουλου στο Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος στην Θεσσαλονίκη, την 03.04.2017

διοίκησης, το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης αποτελούν γενικές αρχές διοικητικού δικαίου, οι οποίες πρώτα διατυπώθηκαν στις δικαστικές αποφάσεις και εν συνεχεία στον «Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας» (Ν. 2690/1999)¹².

Τα τελευταία χρόνια καταβάλλεται προσπάθεια να εξασφαλιστεί η ενότητα της νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων σε διάφορα ζητήματα, η οποία έχει μεταξύ των σκοπών της την επιτάχυνση της απονομής της διοικητικής δικαιοσύνης.

Με το άρθρο 1 του Ν. 3900/2010 καθιερώθηκε ο θεσμός της πρότυπης δίκης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας. Με αίτημα του ενδιαφερόμενου διαδίκου, κάθε ένδικο βοήθημα ή μέσο, όταν με αυτό τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος το οποίο επέχει ουσιώδεις συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων, δύναται να εισαχθεί στο Συμβούλιο της Επικρατείας με πράξη Τριμελούς Επιτροπής. Η πράξη αυτή δημοσιεύεται σε δυο ημερήσιες εφημερίδες Αθηνών, ενώ έχει ως συνέπεια την αναστολή των εκκρεμών ομοίων υποθέσεων. Στο Συμβούλιο της Επικρατείας έχει τη δυνατότητα να παρέμβει κάθε διάδικος σε όμοια εκκρεμή δίκη, ενώ η σχετική απόφαση του ανώτατου δικαστηρίου δεσμεύει μόνο τους διαδίκους της διοικητικής διαδικασίας που λαμβάνει χώρα ενώπιον του.

Περαιτέρω, κάθε Δικαστήριο δύναται, για παρόμοιας φύσεως υποθέσεις, να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Συμβούλιο της Επικρατείας, η απόφαση του οποίου καθίσταται υποχρεωτική για την κρίση του Δικαστηρίου που υπέβαλε το σχετικό ερώτημα.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα της αυξημένης σημασίας που δίνεται στην νομολογία από τα ίδια τα διοικητικά δικαστήρια αποτελεί και η υπ' αριθμ. 496/2011 απόφαση του ΣτΕ, σύμφωνα με την οποία μια αίτηση αναστολής κρίνεται προδήλως βάσιμη κατ' άρθρο 202 παρ. 1 του ΚΔΔ όταν βασίζεται σε πάγια νομολογία ή σε νομολογία της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επίσης η νομολογία χρησιμοποιείται ευρέως από δικηγόρους όχι ως άμεση πηγή του δικαίου αλλά ως ένα πρόσθετο μέτρο ενδυνάμωσης των ισχυρισμών της βάσης του ένδικου βοηθήματος και έμμεσης μνείας στους δικαστές περί υπάρχουσας ήδη διαμορφωμένης δικαστηριακής πρακτικής για ανάλογα ζητήματα.

¹² Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, τεύχος Α', φύλλο 45/09.03.1999, όπως τροποποιήθηκε με τον Ν. 3731/2008, Ν. 4250/2014 και Ν. 4325/2015.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Νομοθεσία παράτασης παραγραφών

Η Φορολογική Διοίκηση σήμερα στην Ελλάδα υφίσταται σε μορφή της μη συνταγματικά κατοχυρωμένης Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Αρχικά, πρέπει να σημειωθεί ότι επειδή η φορολογική εξουσία του κράτους αποτελεί μια από τις δραστικές επεμβάσεις στη σφαίρα των ιδιωτικών συμφερόντων, η φορολογική επιβολή αντιμετωπίζεται απευθείας από το ίδιο το Σύνταγμα, στο οποίο θεμελιώνεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου. Σύμφωνα με την ανωτέρω αρχή η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε τυπικό νόμο και ο φόρος πρέπει να καθορίζεται με σαφήνεια από τον ίδιο τον νομοθέτη και να μην ανατίθεται ο ορισμός του στις διοικητικές αρχές. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η επιβολή του φόρου ανήκει στην αρμοδιότητα του νομοθέτη. Ο προσδιορισμός όμως κάθε φορά του συγκεκριμένου υπόχρεου και της εξακρίβωσης της φορολογικής του υποχρέωσης, ο καθορισμός του ύψους της φορολογικής οφειλής και η επιβολή τυχόν προσαυξήσεων λόγω παραβίασης φορολογικής νομοθεσίας ανήκουν στην αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης. Στα πλαίσια της αρμοδιότητάς τους οι δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (ΔΟΥ) και ελεγκτικά κέντρα (Κέντρο Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου, Κέντρο Ελέγχου μεγάλων Επιχειρήσεων)¹³ έχουν την εξουσία να προβαίνουν σε φορολογικούς ελέγχους προκειμένου να διακριβώσουν την ακρίβεια και ειλικρίνεια των δηλώσεων των φορολογούμενων, καθώς και την έκταση των φορολογικών υποχρεώσεων εκείνων των φορολογούμενων οι οποίοι παραλείπουν να υποβάλλουν τις προβλεπόμενες φορολογικές δηλώσεις. Την διεξαγωγή των φορολογικών ελέγχων ακολουθεί η σύνταξη και η κοινοποίηση σχετικής έκθεσης ελέγχου και των εκδοθέντων βάσει της τελευταίας φύλλων ελέγχου¹⁴, στα οποία προσδιορίζεται η ορθή φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου. Η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο, αλλά δεν έχει το

¹³ Στο πρόσφατο παρελθόν υπήρχαν και άλλα ελεγκτικά κέντρα, όπως Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα Αθηνών, Πειραιά, Θεσσαλονίκης, Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο, Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα κλπ.

¹⁴ Μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), ήτοι από την 01.01.2014, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πλέον οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

χαρακτήρα εκτελεστής διοικητικής πράξης, τον οποίο έχει το εκδιδόμενο βάσει αυτής φύλλο ελέγχου ή οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο και χωρίς να ενσωματώνεται τυπικά σε φύλλο ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία του.

Για την έκδοση των διοικητικών αυτών πράξεων επιβολής φόρων οι φορολογικοί νόμοι τάσσουν ανατρεπτική προθεσμία, μετά την πάροδο της οποίας τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης δεν έχουν την χρονική αρμοδιότητα να προβούν στην έκδοση των σχετικών πράξεων, δηλαδή το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται.

Η αξίωση του δημοσίου να επιβάλλει φόρους παραγράφεται σε 5 χρόνια από το τέλος του χρόνου εντός του οποίου υποβάλλεται η δήλωση, αν και σε εξαιρετικές περιπτώσεις και σύμφωνα με καθορισμένες διατάξεις, η εν λόγω προθεσμία είναι εφικτό να παραταθεί σε 10, 15 είτε ακόμα και 20 χρόνια. Εξαιτίας της αδυναμίας των ελεγκτικών αρχών να προβούν σε έλεγχο όλων των φορολογούμενων μέσα στο χρόνο της πενταετούς παραγραφής για πολλά χρόνια ακολουθήθηκε η πρακτική της παράτασης του χρόνου παραγραφής με ειδικές νομοθετικές διατάξεις. Ο παραπάνω κανόνας της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου είχε παραταθεί στο παρελθόν μεταξύ άλλων με τις ακόλουθες διατάξεις, οι οποίες όριζαν τα παρακάτω:

i. Κατά το άρθρο 5 παρ. 1 Ν. 2892/2001 «Προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2001, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται για ένα (1) έτος από τη λήξη τους.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).»

ii. Άρθρο 19 παρ. 19 Ν.3091/2002 «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας

που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31.12.1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.).

iii. κατά το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.».

iv. κατά το άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.».

v. κατά το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 «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.».

vi. κατά το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β' του Ν. 3862/2010 «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».

vii. κατά το άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 4 παρ. 7 του Ν. 3899/2010 «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31-12-2011»

viii. κατά το άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011 «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το

δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31-12-2012»

ix. κατά το άρθρο 2 Ν. 4098/2012 «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγει στις 31-12-2012 παρατείνεται μέχρι 31-12-2013»

x. κατά το άρθρο 37 παρ. 5 Ν.4141/2013 «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 31-1-2013 και μετά»

xi. κατά το άρθρο 36 παρ. 3 και άρθρο 66 παρ. 11 Ν. 4174/2013 «Εξαιρετικά πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων προϊσχύουσες 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 παρ. 3 του Άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής».

xii. κατά το άρθρο 22 Ν. 4203/2013 «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:

- 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 αρχείων και

- για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση το 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 Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

xiii. κατά το άρθρο 87 Ν.4316/2014 «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 περιπτώσεις όπως του Ν.4203/2013.

xiv. κατά το άρθρο 22 Ν.4337/2015 « 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».

xv. κατά το άρθρο 61 παρ.8 Ν.4410/2016 « Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 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 την 31.12.2016 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».

Το αποτέλεσμα των συγκεκριμένων νομοθετικών διατάξεων ήταν ο κανόνας της κανονικής πενταετούς παραγραφής να μην έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή. Το θέμα της αντισυνταγματικότητας της ανωτέρω επιμήκυνσης της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς κοινοποίηση σχετικών φύλλων/πράξεων και καταλογισμό φορολογικών επιβαρύνσεων, είχε προβληθεί πολλές φορές από τους φορολογούμενους στα πρωτοβάθμια διοικητικά δικαστήρια, τα οποία ωστόσο δεν ακολουθούσαν μια κοινή γραμμή στην αντιμετώπιση του ισχυρισμού αυτού.

Γενικότερα, τα προηγούμενα χρόνια η συγκεκριμένη νομολογία παρουσιαζόταν να είναι εξαιρετικά ελαστική. Για αυτό το λόγο, το δικαστήριο είχε κρίνει πως οι διατάξεις που αφορούσαν το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα δεν περιείχαν, εκτός από την περίπτωση που το νομοθετικό πλαίσιο όριζε διαφορετικά, τα περιστατικά όπου ο χρόνος παραγραφής είχε συμπληρωθεί πριν από το ξεκίνημα της ισχύος τους, καθώς σε διαφορετική περίπτωση θα αφορούσε αναβίωση του δικαιώματος του δημοσίου που ήταν σημαντικό να οριοθετείται ρητά από το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο.

Παρά το γεγονός αυτό, όμως, είχε κριθεί, παράλληλα, πως εάν πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, σύμφωνα με τον οποίο επιβλήθηκε το εν λόγω φορολογικό βάρος, οριοθετηθεί με καινούριο νομοθετικό πλαίσιο μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής, ο καινούριος νόμος καταλαμβάνει και την πριν από αυτόν αρξάμενη παραγραφή¹⁵.

¹⁵ Πανταζόπουλος Π., (2018), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας: Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, Αθήνα.

Σχετικά με τις διατάξεις οι οποίες έχουν κριθεί αντισυνταγματικές σε προηγούμενες αποφάσεις, θα πρέπει να τονιστεί πως είχαν σχέση με καθορισμένες χρήσεις, δηλαδή τις περιόδους, που είχαν δωδεκάμηνη διάρκεια κατά κανόνα και επέκειντο σε έλεγχο. Οι συγκεκριμένες χρήσεις κατά κύριο λόγο αφορούσαν τις περιόδους 2000 μέχρι και 2003 και είχαν σαν βασική αρχική ημερομηνία λήξης παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου την πάροδο πενταετίας από την τελευταία ημέρα λήξης της επόμενης χρονιάς, κάτι το οποίο άλλαξε μέσω του νομοθετικού πλαισίου 3862 που θεσπίστηκε στη χώρα μας την περίοδο του 2010 ¹⁶.

Γενικότερα, όμως, τα τελευταία χρόνια οι αλληπάλληλες αποφάσεις του ΣτΕ έχουν πλέον ξεκαθαρίσει αρκετά από τα αμφισβητούμενα ζητήματα των παλαιότερων νομοθετικών ρυθμίσεων.

¹⁶Λύτρας Σ., Παυλόπουλος Π., Γέροντας Α., Σιούτη Γ., Φλογαΐτης Σ., (2015), *Διοικητικό Δίκαιο*, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΣτΕ

3.1 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1623/2016 (Κ.Β.Σ)

Στις 11/05/2016 συνεδρίασε δημόσια το Β' Επταμελές τμήμα του ΣτΕ και ασχολήθηκε με την αναίρεση των 677 και 3792/2015 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με τις οποίες είχε απορριφθεί η προσφυγή κατά της πράξης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' ΑΘΗΝΩΝ με την οποία επεβλήθη πρόστιμο 357.329,80 € για παράβαση του Κ.Β.Σ κατά το έτος 1999(έκρινε επί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίζει πρόστιμα του Κ.Β.Σ)

Με πρόεδρο την αντιπρόεδρο Ειρήνη Σαρπ και εισηγήτρια την πάρεδρο Κωνσταντίνα Λαζαράκη το ΣτΕ απεφάνθη ότι η συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων της παρ.5 του άρθρου 9 του Ν.2523/97 και της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, με τις οποίες η παραγραφή διαμορφωνόταν στην δεκαετία για τα πρόστιμα Κ.Β.Σ , ως επίσης και η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν.3888/2010 , του άρθρου 18 παρ.2 Ν. 4002/2011 και του Ν.4098/2012 με τις οποίες η ως άνω δεκαετία παρατεινόταν ακόμα περισσότερο δεν είναι νόμιμη και συνεπώς τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του ΚΒΣ η οποία προβλέπει την πενταετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει πρόστιμα ΚΒΣ.

Η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου αποτελεί ιδιαίτερη εκδήλωση της αρχής της ασφάλειας δικαίου η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος και επιβάλλει σε συνδυασμό με την αρχή της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας οι φορολογικές διατάξεις και δη αυτές που αφορούν παραγραφή να είναι σαφείς και προβλέψιμες. Οφείλουν να επιτρέπουν/ διευκολύνουν τον οικονομικό προγραμματισμό του φορολογούμενου χωρίς να προκαλούν ανασφάλεια δικαίου ή να του αποδυναμώνουν λόγω παρέλευσης μακρότατου χρονικού διαστήματος το δικαίωμα του να αμυνθεί προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου.

Ταυτόχρονα και μέσα στα πλαίσια της αρχής της αναλογικότητας η Διοίκηση θα πρέπει να μεριμνά τόσο για τον άμεσο και αποτελεσματικό έλεγχο της ορθής τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας όσο και για την είσπραξη των πάσης φύσεως φόρων που αναλογούν, σε διαφορετική περίπτωση το Δημόσιο παραμένει έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιούμενων ποσών προστίμων γεγονός που αποτελεί τροχοπέδη στην ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

Η συγκεκριμένη απόφαση ακολουθώντας το σκεπτικό της παραπεμπτικής ΣτΕ 888/2016, θέτει σαφείς προϋποθέσεις ως προς τη δυνατότητα νομοθετικής παράτασης της αρχικώς ορισθείσας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό, οριοθετώντας τη χρονική διάρκειά της (αρχική παραγραφή πλέον νομοθετικές παρατάσεις). Κάνει ωστόσο χρήση του δεκτικού περαιτέρω ερμηνείας όρου «εύλογη διάρκεια». Με τον τρόπο αυτό αποφεύγει να πάρει θέση ως προς το συνταγματικά ή μη ανεκτό συνολικά των παρατάσεων της παραγραφής του ΚΦΕ (ν.2238/1994) που δόθηκαν δυνάμει του άρθρου 12 του ν.3888/2010, του άρθρου 18 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 του ν.4098/2012.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας προβαίνει στην ερμηνεία της διάταξης της παραγράφου 7 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 και θεωρεί πως η παράταση μέχρι την 31/12/2011 της παραγραφής που έληγε την 31/12/2010, μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, αφορά αδιακρίτως προθεσμίες πενταετούς ή δεκαετούς διάρκειας. Διευκρινίζει ωστόσο πως η διάταξη αναφέρεται στο «δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών» και δεν αφορά κυρώσεις, δηλαδή πρόστιμα που προβλέπονται στο ν.2523/1997 και αφορούν παραβάσεις του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ). Ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπ' όψιν την επιβαλλόμενη από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου στενή ερμηνεία του εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως παραγραφής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος (άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2523/1997) αφορά και σε διατάξεις παρατάσεως προθεσμίας παραγραφής προστίμων για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.

Συνεπώς στην προκειμένη περίπτωση το ΣτΕ καταλήγει ότι το Διοικητικό Εφετείο μη νομίμως έκρινε ότι η εφαρμοστέα κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 δεκαετής παραγραφή της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. παρετάθη με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 388/2010 αρχικά και στη συνέχεια με τις παρ.2 του άρθρου 18 του ν.4002/2001 και 1 του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012 έως τις 31.12.2013 και για το λόγο αυτό κρίνει την αίτηση αναιρέσεως των 677/2015 και 3792/2015 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών δεκτή.

3.2 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1091/2017 (Κ.Β.Σ)

Στις 05/10/2017 συνεδρίασε δημόσια το Β' Επταμελές τμήμα του ΣτΕ με Πρόεδρο την Αντιπρόεδρο Ειρήνη Σαρπ και εισηγητή τον σύμβουλο Επικρατείας Κωνσταντίνο Νικολάου για να δικάσει την αίτηση του αναιρεσείοντος προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ κατά της 24/2013 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Χανίων.

Με την ανωτέρω απόφαση το Διοικητικό Εφετείο Χανίων ακύρωσε πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ ύψους 14.201,28 για την διαχειριστική περίοδο 2001, 87.616,41 € για την διαχειριστική περίοδο 2002, 319.198,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2003, 422.413,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2004, 260.223,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2005, 371.013,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2006, 105.506,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2007, 57.506,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2008, 37.578,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2009 και 2.930,00€ για την διαχειριστική περίοδο 2010.

Στην συγκεκριμένη περίπτωση εξεδόθη εισαγγελική παραγγελία για διενέργεια ελέγχου από την εισαγγελία Ηρακλείου στις 24.11.2010 διότι κρίθηκε σκόπιμο λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που αφορούσαν το βιβλίο ασθενών μαιευτηρίου στο οποίο εργαζόταν ανεπισήμως ο αναιρεσίβλητος διότι ως πανεπιστημιακός ιατρός ήταν ήδη τοποθετημένος σε μονάδα πανεπιστημιακού νοσοκομείου. Στις 11.04.2011 εντεταλμένοι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε μετέβησαν στο χώρο του φορολογούμενου για έλεγχο και ταυτόχρονα ζήτησαν από την Ένωση τραπεζών αναλυτική κίνηση των λογαριασμών του από το 2001 έως το 2010. Με την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ.

Σύμφωνα με τα άρθρα των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. 84 παρ.4 και 68 παρ.2 οι οποίες εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ (άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997) το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας (από το τέλος του έτους που έπεται της παράβασης) εφόσον η μη ενάσκησή του οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρει η παρ.2 του άρθρου 68 μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η περίπτωση κατά την οποία τα στοιχεία από τα οποία απορρέει η σχετική φορολογική υποχρέωση περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ καθυστερημένα ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επιπροσθέτως η φορολογική αρχή έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή, δεν εμποδίζεται να επανέλθει και να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο για την ίδια χρήση. Ακολούθως δε, δύναται να εκδώσει και άλλη πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της.

Εν προκειμένω επειδή η φορολογική αρχή μπορούσε να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις επιβολής προστίμου για παραβάσεις Κ.Β.Σ. των ετών 2002 και 2003 (οι οποίες διαπιστώθηκαν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της το 2011), έως την 31/12/2013 και 31/12/2014 αντίστοιχα, δηλαδή εντός δεκαετίας από το τέλος των διαχειριστικών περιόδων 2003 και 2004, το ΣτΕ έκρινε πως το Διοικητικό Εφετείο Χανίων έσφαλε κρίνοντας ότι δεν ήταν δυνατή η αναλογική εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 περ. α' και 84 παρ. 4 περ. β' και Κ.Φ.Ε. επί πράξεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. με την αιτιολογία ότι οι τελευταίες διατάξεις προϋπέθεταν οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, η οποία δεν προβλεπόταν στον ως άνω κώδικα. Συνεπώς η κρινόμενη αίτηση αναιρέσεως κατά το μέρος που με αυτήν ακυρώθηκαν οι ...και.../2011 πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ από το Διοικητικό Εφετείο Χανίων (Απόφαση 24/2013), και οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον αναιρεσίβλητο στις 16.11.2011 γίνεται από το ΣτΕ δεκτή και η υπόθεση

παραπέμπεται στο Δικαστήριο αυτό κατά το αναιρούμενο μέρος για νέα νόμιμη κρίση.

3.3 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1498/2019(Κ.Β.Σ)

Στις 08/05/2019 συνεδρίασε δημόσια το Β' Επταμελές τμήμα του ΣτΕ με πρόεδρο την αντιπρόεδρο Ειρήνη Σαρπ και εισηγήτρια την πάρεδρο Μ. Σκανδάλη για να δικάσει την αίτηση αναίρεσης κατά τις 2436/2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς.

Ο ανααιρεσείων προσέφυγε στο Διοικητικό Εφετείο κατόπιν σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής που είχε ασκήσει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε) κατά της πράξης επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ) με την οποία είχε επιβληθεί σε βάρος του πρόστιμο συνολικού ύψους 184.174,36 € για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2006.

Ο ανααιρεσείων επικαλέστηκε ότι η απόφαση του Διοικητικού Εφετείου ήτω εσφαλμένη διότι δεν εφάρμοσε αυτεπαγγέλτως τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994,

περί 5ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, και ότι η 5ετής προθεσμία παραγραφής συμπληρώθηκε ως προς την επίδικη χρήση 2006, την 31-12-2012, χωρίς να μπορεί να παραταθεί περαιτέρω νόμιμα λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, δεδομένου ότι το σχετικό Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ περί ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων, περιήλθε στη Φορολογική Αρχή το 2010- πριν τη συμπληρωθεί ο χρόνος της αρχικής παραγραφής-, ενώ η ένδικη Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκε το 2015.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας υπογράμμισε ότι, με τις αποφάσεις του με αριθμούς 1623/2016 (7μελούς σύνθεσης) και 1091/2017 (7μελούς σύνθεσης), κρίθηκε ότι η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ, έχει την έννοια, ότι δύναται η Φορολογική Αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις ΚΒΣ που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία

περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο 5ετίας 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 να κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994, 10ετούς προθεσμίας, από το τέλος της επίδικης φορολογικής χρήσης (2006) χωρίς να τίθεται από τις ανωτέρω αποφάσεις ζήτημα περί αυτεπαγγέλτου εξέτασης του λόγου παραγραφής διότι αυτός είχε προβληθεί ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου με την προσφυγή.

Με βάση τα ανωτέρω το δικαστήριο έκρινε όλου του λόγου της προσφυγής απορριπτέους ως απαράδεκτους συνεπώς απέρριψε την αίτηση.

3.4 Απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017(ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)

Το έτος 2017 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1738/27.06.2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, με πρόεδρο τον Νικόλαο Σακελλαρίου και εισηγητή τον σύμβουλο Επικρατείας Κωνσταντίνο Νικολάου, η οποία θεωρήθηκε απόφαση σταθμός, που επηρέασε σε μεγάλο βαθμό την δράση της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Κατά τη κρίση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία αποτυπώθηκε στην έκτη σκέψη της ανωτέρω απόφασης, η συνεχής παράταση της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων είναι αντισυνταγματική, καθώς η επιμήκυνση της παραγραφής αυτής είναι επιτρεπτή μόνο εφόσον συνάδει με όσα ρητά αναφέρονται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Στην κρίση αυτή κατέληξε το ανώτατο δικαστήριο της χώρας, ερμηνεύοντας την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση η τήρηση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής εξασφαλίζει μεταξύ άλλων την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται απραξία των φορολογικών αρχών (την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της) και την μη

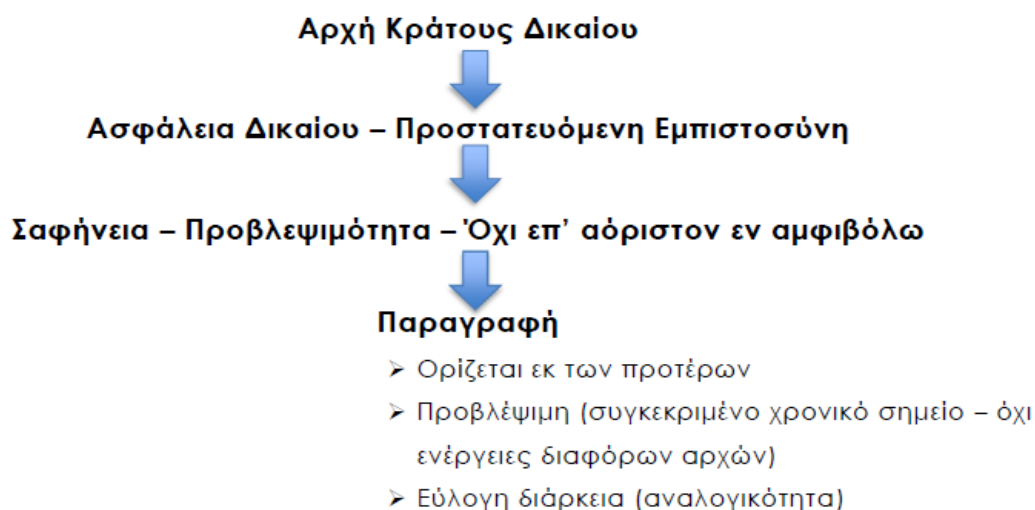
έκθεση των φορολογούμενων αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις. Περαιτέρω, η τήρηση της αρχής αυτής προστατεύει και το Δημόσιο, χωρίς να αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων.

Αναφερόμενο στην εύλογη διάρκεια της παραγραφής, το Συμβούλιο της Επικρατείας επισημαίνει πως η παραγραφή πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως έτος, όπως δηλαδή συμβαίνει και με το σύνολο των φορολογικών Νόμων.

Βάσει των παραπάνω το ανώτατο Δικαστήριο έκρινε ότι διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου ημερολογιακού έτους της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά, εις βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο γενέσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων όσον αφορά το ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Καταλήγει δε, μετά από μία απαρίθμηση των νόμων που πρόσφατα παρέτειναν την παραγραφή και εστιάζοντας emphatically στις συνοδευτικές κατά την ψήφισή τους αιτιολογικές εκθέσεις, πως η συνεχιζόμενη αυτή πρακτική των διαδοχικών παρατάσεων καθιστά το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κενό περιεχομένου. Με αυτό το σκεπτικό το ΣτΕ έκρινε αντισυνταγματικές τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010.

Η υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ όμως δεν περιορίζεται μόνο στις αναφερόμενες παραπάνω διατάξεις, αλλά εμμέσως αμφισβητεί και την συνταγματικότητα άλλων νομοθετικών παρατάσεων της παραγραφής που ακολούθησαν, όπως στο άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, στο άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, στο άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012, στο άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, στο άρθρο 36 παρ. 3 του Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013, στο άρθρο 22 του ν. 4203/2013, στο άρθρο 87 του ν. 4316/2014, στο άρθρο 22 του ν. 4337/2015, στο άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016, στο άρθρο 97 του ν. 4446/2016.

Μέσω της ανωτέρω απόφασης, το ανώτατο διοικητικό δικαστήριο της χώρας διαμόρφωσε νέα δεδομένα για την φορολογική διοίκηση, θέτοντας στην ουσία υπό αμφισβήτηση πληθώρα φορολογικών ελέγχων και δημιουργώντας ενδεχόμενο αδυναμίας είσπραξης μεγάλων ποσών των δημοσίων εσόδων, τα οποία καταλογίζονται βάσει αυτών των ελέγχων. Σημειωτέον, η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας απέρριψε το υποβληθέν αίτημα του Ελληνικού Δημοσίου αναφορικά με τον καθορισμό μεταγενέστερου χρόνου επέλευσης των συνεπειών της εκδοθείσας απόφασης.



Εικόνα 2.4 : Απόφαση ΣτΕ 1738/2017¹⁷

¹⁷ Παπαγιάννης Ξ., (2018), *Νεότερες εξελίξεις σε θέματα παραγραφής*, 5th Athens Law Forum on Taxation, KLC, Αθήνα.

3.5 Απόφαση Β΄ Τμήματος του ΣτΕ 2934/2017 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)

Στις 11/10/2017 συνεδρίασε δημόσια το Β΄ Επταμελές τμήμα του ΣτΕ με πρόεδρο την αντιπρόεδρο Μ. Σαρπ και εισηγητή τον πάρεδρο τον Ιωάννη Δημητρακόπουλο. Ασχολήθηκε με την αίτηση αναίρεσης εκ μέρους του Δημοσίου της 3820/2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών , με την οποία ακυρώθηκε , κατ' αποδοχή προσφυγής της αναιρεσίβλητης , η σιωπηρή απόρριψη από τον προϊστάμενο της Δ.Ε.Δ της Γ.Γ.Δ.Ε του Υπουργείου Οικονομικών η ενδικοφανής προσφυγή της τελευταίας που αφορούσε καταλογιστικές πράξεις(εκδοθείσες το 2015) διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προϊσταμένου Δ.Ο.Υ για τα οικονομικά έτη 2002 έως και 2008.

Το σκεπτικό της απόφασης αναφέρει ότι δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περίπτωση β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής, εάν η ανακρίβεια της δήλωσης αποδεικνύεται, κατά την εκτίμηση της φορολογικής αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή... Τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου στις ημεδαπές τράπεζες ευρίσκονταν ανά πάσα στιγμή στη διάθεση του φορολογικού ελέγχου ή, τουλάχιστον, ο φορολογικός έλεγχος μπορούσε ανά πάσα στιγμή να λάβει γνώση αυτών διότι μέσα στα πλαίσια αυτά το υπόλοιπο και οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του υπό κρίση φορολογούμενου αφορούν σε μη ευαίσθητα και γενικότερα μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας προσωπικά δεδομένα. Για τον λόγο αυτό, τα εν λόγω στοιχεία δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως στοιχεία τα οποία δεν είχε, ούτε μπορούσε να έχει δικαιολογημένα υπόψη του ο έφορος κατά τον αρχικό έλεγχο ή την αρχική φορολογική εγγραφή. Ως εκ τούτου, τα στοιχεία των τραπεζικών καταθέσεων του πατέρα της προσφεύγουσας, ανεξαρτήτως του αν στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν μπορούν να θεωρηθούν "συμπληρωματικά" φορολογικά στοιχεία υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής αν ίσχυε

αυτό ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας.

Οι νομοθετικές διατάξεις που ορίζουν το χρόνο παραγραφής της εξουσίας της Διοίκησης για επιβολή φόρου εισοδήματος και των σχετικών κυρώσεων, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, πρέπει να συνάδουν προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με τα κριθέντα στις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης 1738/2017 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου και να καθορίζονται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών

ορίων που όριζαν προϋσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά.

Επιπρόσθετα ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τέλεσης ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), ενόψει των οποίων και με βάση όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 11, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του, σύμφωνα με όσα σημειώθηκαν στη σκέψη 10.

Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, ώστε τόσο αυτοί, προκειμένου να προγραμματίζουν την οικονομική τους δραστηριότητα, να γνωρίζουν τις οφειλές τους έγκαιρα διότι συσσώρευση οφειλών πολλών ετών, λόγω της μετά πάροδο μακρού χρόνου διενέργειας ελέγχου για περισσότερα έτη και εκδόσεως των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, και αξίωση συγχρόνου καταβολής αυτών μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα σε φυσικά και νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να συνεπάγονται δυσμενείς επιπτώσεις στην εθνική

οικονομία γενικότερα - όσο και το κράτος να είναι σε θέση να προβλέπει εγκαίρως, με σχετική ασφάλεια, τα έσοδά του για να μπορεί, στη συνέχεια, να προγραμματίζει και τις δαπάνες του και τον τρόπο αντιμετώπισής τους.

Με βάση τα ανωτέρω το δικαστήριο απέρριψε την αίτηση.

3.6 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 172/2018 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)

Πρόκειται για απόφαση που εκδόθηκε κατόπιν αιτήσεως αναιρέσεως που ασκήθηκε ενώπιον του Β' Τμήματος του ΣτΕ κατά της 1391/2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Το ειδικότερο ζήτημα που επιλύθηκε από το ανώτατο αναιρετικό δικαστήριο ήταν το κατά πόσο το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης υπόκειται σε 10ετή ή σε 5ετή παραγραφή, καθώς και το κατά πόσο τα στοιχεία για το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία με την έννοια του άρθρου 68 περ. 2 του Κ.Φ.Ε.

Σύμφωνα με το ως άνω άρθρο (Κ.Φ.Ε. άρθρο 68 περ. 2): «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που είχε περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο έλεγχου». Περαιτέρω το άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. ορίζει ότι « 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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.[...] Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων [...] παραγράφεται μετά την πάροδο 10ετίας εφόσον η μη ενάσκησή του οφείλεται α)[...], β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από τον εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

Κατά τα πραγματικά περιστατικά στην εν λόγω υπόθεση ο αναιρεσειών άσκησε ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ.Ε.Δ. και της Γ.Γ.Δ.Ε. κατά των ένδικων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που του κοινοποιήθηκαν στις 18.7.2014 κατόπιν επεξεργασίας από τη διοίκηση στοιχείων που πρόεκυψαν από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών στην ημεδαπή, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά και στη συνέχεια εκδόθηκε η 1391/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών που έκανε εν μέρει δεκτή την προσφυγή του αναιρεσειόντος κατά της ως άνω σιωπηρής απόρριψης .

Βασιζόμενο στις ως άνω διατάξεις καθώς και στο σκεπτικό της 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ που αναλύει εκτενώς τις έννοιες της αρχής του κράτους δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και το ότι η προθεσμία παραγραφής επιβάλλεται να έχει εύλογη διάρκεια όπως αυτή προκύπτει από τη δίκαιη στάθμιση και εξισορρόπηση των ερειδόμενων στο Σύνταγμα δικαιωμάτων και συμφερόντων, το ΣτΕ στην προκειμένη περίπτωση καταλήγει να κάνει δεκτή την αίτηση του αναιρεσιβάλλοντος για αναίρεση της 1391/2016 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με το επιχείρημα ότι εν προκειμένω τα στοιχεία για το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία» ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετή σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β σε συνδυασμό με το άρθρο 69 παρ. 2 περ Α του ΚΦ.Ε. Κι αυτό γιατί σύμφωνα με την γνώμη της πλειοψηφίας του δικαστηρίου η εν λόγω έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία προέβη αφορούσε έλεγχο στοιχείων περί τραπεζικών λογαριασμών η εξέταση των οποίων αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου το οποίο είχε στη διάθεσή του κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε τότε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στη συγκεκριμένη απόφαση υπήρξε και η διαφωνούσα άποψη της μειοψηφίας σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία για το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή «αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία» και επομένως ισχύει στην προκειμένη περίπτωση η προθεσμία της 10ετούς παραγραφής.

3.7 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 732/2019 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)

Η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε επί της από 22.06.2018 προσφυγής που τέθηκε ενώπιον της επταμελούς σύνθεσης στου Β' Τμήματος του ΣτΕ και εστιάζει στο ζήτημα της παράτασης της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως φόρου εισοδήματος.

Πιο συγκεκριμένα το δικαστήριο απασχόλησαν τα εξής ζητήματα: α) εάν η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής που προβλέπεται από το άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994, κατά παρέκκλιση της πενταετούς κατ' άρθρο 84 παρ 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας παραγραφής, εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής φόρου εισοδήματος ή εάν τυγχάνει εφαρμογής και σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο, ισοδυναμώσης της εκπρόθεσμης δήλωσης εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής με μη υποβολή δήλωσης, β) εάν η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ 5 εδάφιο β' τριετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά το τελευταίο έτος πριν την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής αφορά στην παρ 1 του ν. 2238/1994 ή στην δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ίδιου νόμου, και γ) το εάν γίνει δεκτό ότι η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994 καταλαμβάνει και την περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δηλώσεως εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής, αν αυτή είναι σύμφωνη με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου, της εύλογης διάρκειας της προθεσμίας παραγραφής και της αναλογικότητας.

Σύμφωνα με την προγενέστερη απόφαση κλειδί της Ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017 η αρχή του κράτους δικαίου επιτάσσει η κατάσταση του φορολογούμενου να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω και συνεπώς απαιτείται να προβλέπεται στο νόμο προθεσμία παραγραφής η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκεια της να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημόσιας αρχής. Επιπλέον η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια που να συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας, δηλ να συνδέεται με την αποτελεσματικότητα και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, τη

δυνατότητα προγραμματισμού των οικονομικών δραστηριοτήτων προς όφελος της εθνικής οικονομίας και με τη δυνατότητα προσήκουσας άσκησης του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος άμυνας του φορολογουμένου. Συμπερασματικά, η εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής προκύπτει από τη δίκαιη στάθμιση και εξισορρόπηση των προαναφερόμενων δικαιωμάτων και συμφερόντων και επομένως η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη ενώ ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (άρθρο 84. Παρ 1 του ν. 2238/1994) ανταποκρίνεται στην πιο πάνω συνταγματική απαίτηση. Νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν την παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει να ερμηνεύονται στενά ως θεσπίζουσες απόκλιση από το γενικό κανόνα που έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.

Ακολουθώντας το παραπάνω σκεπτικό το ΣτΕ κρίνει στην προκειμένη περίπτωση πως η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994 που προβλέπει ότι σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο 15 ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ως θεσπίζουσα απόκλιση είναι στενώς ερμηνευτέα και επομένως η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης. Σύμφωνα με το ΣτΕ, στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης ο φορολογούμενος εν τέλει συμμορφώνεται προς τη βασική του υποχρέωση προς τη φορολογική αρχή να υποβάλλει δήλωση, κάτι που συνιστά μια ποιοτικώς διάφορη περίπτωση από την περίπτωση της παράλειψης υποβολής δήλωσης, ενώ ο νομοθέτης σαφώς διακρίνει μεταξύ των δύο περιπτώσεων επιφυλάσσοντας αυστηρότερη μεταχείριση στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης σε σχέση με την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης. Ως εκ τούτου καταλήγει εν προκειμένω το ΣτΕ η ερμηνεία εκτείνουσα την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως δε βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα ούτε στο πνεύμα του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994.

Όσον αφορά στην προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ 5 εδάφιο β' τριετή παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση υποβολής δήλωσης κατά το τελευταίο έτος πριν την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το ΣτΕ κρίνει ότι η παρέκταση στην περίπτωση αυτή είναι δικαιολογημένη προκειμένου να μην

αιφνιδιάζεται η διοίκηση από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής, ενώ το διάστημα της 3ετίας κρίνεται από το νομοθέτη επαρκές διότι ο συνολικός χρόνος παραγραφής δεν υπερβαίνει την 8ετία από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της 5ετους προθεσμίας παραγραφής το δικαστήριο κρίνει εφαρμοστέα την τριετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84 παρ 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε. διότι παύει πλέον να συντρέχει ο λόγος της 15ετους προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994, ο οποίος συνίσταται στη δυσχέρεια του φορολογικού ελέγχου λόγω μη υποβολής στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου με αποτέλεσμα αυτή να μην μπορεί πλέον να δικαιολογηθεί.

Τέλος σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994 δε δικαιολογείται περαιτέρω παρέκταση της 15ετους προθεσμίας παραγραφής διότι επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, με αποτέλεσμα το συνολικό διάστημα παραγραφής να εκτείνεται στα δεκαοκτώ έτη από τη λήξη της ως άνω προθεσμίας, αντίκειται, κατά τα γενόμενα δεκτά ανωτέρω, στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής -πέραν της δεκαπενταετίας- εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία, ωστόσο, όπως προεκτέθηκε, οφείλει έγκαιρα να ερευνά και να εξακριβώνει και τις περιπτώσεις υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Έτσι καταλήγει το δικαστήριο η δεκαπενταετής προθεσμία του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994 τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως.

Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς ο προσφεύγων εν προκειμένω υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2007 την από 5.12.2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, και για το οικονομικό έτος 2008 την από 5.10.2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα αλλά εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής. Έτσι το δικαστήριο καταλήγει ότι η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή του φόρου ως προς το οικονομικό έτος 2007 συμπληρώθηκε στις 31.12.2015, δηλαδή μετά την παρέλευση της τριετούς προθεσμίας παρεκτάσεως της παραγραφής κατά άρθρο 84 παρ 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε., λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης κατά το τελευταίο έτος (2012) της 5ετους παραγραφής, και ως προς το οικονομικό έτος 2008 στις 31.12.2013 και επομένως οι ένδικες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής για τα αντίστοιχα οικονομικά έτη και για λόγο αυτό είναι ακυρωτές. Έτσι η υπό κρίση προσφυγή γίνεται δεκτή και ακυρώνεται η σιωπηρή απόρριψη της από 25.1.2018 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των 6633/29.12.2017 και 6634/29.12.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008.

Συνοπτικά λοιπόν η 732/2019 απόφαση του ΣτΕ έφερε τις κάτωθι αλλαγές στο ζήτημα των παραγραφών:

α) Η κανονική περίοδος παραγραφής είναι πενταετής. Η πενταετία αρχίζει να «μετράει» αμέσως μετά το τέλος του έτους εντός του οποίου πρέπει να υποβληθεί η σχετική φορολογική δήλωση. Π.χ. η προθεσμία παραγραφής υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος του έτους 2013 λήγει στις 31-12-2019, δηλαδή 5 έτη ακριβώς μετά την 31η-12-2014.

β) Στις περιπτώσεις που οι φοροελεγκτικές αρχές εντοπίζουν, μετά τη λήξη της κανονικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, στοιχεία τα οποία θεωρούνται «συμπληρωματικά» και αποδεικνύουν ότι το πραγματικό ύψος της φορολογητέας

ύλης και του φόρου που έπρεπε να πληρώσει ο φορολογούμενος είναι μεγαλύτερο κι ότι οι υποβληθείσες δηλώσεις ήταν ανακριβείς, τότε η περίοδος παραγραφής παρατείνεται για 5 ακόμη έτη και γίνεται δεκαετής.

γ) Στις περιπτώσεις που οι φοροελεγκτικές αρχές διαπιστώνουν ότι για κάποιο έτος δεν υποβλήθηκε δήλωση ΦΠΑ, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο του συγκεκριμένου έτους και επιβολή φόρων και προστίμων γίνεται δεκαετής, παρατείνεται δηλαδή κατά 5 επιπλέον χρόνια μετά τη λήξη της κανονικής (πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής.

δ) Στις περιπτώσεις που οι φοροελεγκτικές αρχές διαπιστώνουν ότι για κάποιο έτος δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο του συγκεκριμένου έτους και επιβολή φόρων και προστίμων γίνεται δεκαπενταετής, παρατείνεται δηλαδή κατά 10 επιπλέον χρόνια μετά τη λήξη της κανονικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

ε) Εάν υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός της κανονικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο, η προθεσμία παραγραφής δεν παρατείνεται πλέον, αλλά παραμένει πενταετής.

στ) Εάν η εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβληθεί το τελευταίο έτος της κανονικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, τότε η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται για τρία ακόμη έτη, γίνεται δηλαδή, στην ουσία, οκταετής.

ζ) Εάν υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μετά την πενταετή περίοδο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο, τότε ισχύει τριετής προθεσμία παραγραφής, η οποία αρχίζει από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης. Ωστόσο, το ανώτατο χρονικό όριο της προθεσμίας παραγραφής δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από διάστημα 15 ετών το οποίο αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

η) Για τις χρήσεις των ετών 2012 και μετά προβλέπεται εικοσαετής περίοδος παραγραφής, σε περίπτωση διαπίστωσης φοροδιαφυγής. Η περίοδος αυτή αρχίζει με

τη λήξη του έτους εντός του οποίου πρέπει να υποβληθεί η σχετική αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.¹⁸

3.8 Απόφαση Β΄ Τμήματος του ΣτΕ 320/2020 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΟ)

Στις 13/11/2019 συνεδρίασε δημόσια το Β΄ επταμελές τμήμα του ΣτΕ με πρόεδρο την αντιπρόεδρο Ε. Σαρπ και εισηγητή τον πάρεδρο Ι. Δημητρακόπουλο και ασχολήθηκε με την αίτηση ακυρώσεως της προσφεύγουσας εταιρείας...Α.Ε κατά της υπ' αριθμ... αποφάσεως του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ της Α.Α.Δ.Ε με την οποία απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της ανωτέρω κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι αναρμοδίως κατά χρόνο ελέγχθηκε η χρήση 2012 το έτος 2016 βάσει της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1159/2011. Η υπόθεση εισήχθη στο ΣτΕ με την διαδικασία της πιλοτικής δίκης καθώς αποτελούσε ζήτημα ευρύτερου ενδιαφέροντος.

Η κατ' εξουσιοδότηση του νόμου εκδοθείσα υπουργική απόφαση ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 (όπως αυτή ίσχυε πριν από την τροποποίηση της με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1034/2015), προέβλεπε αποκλειστική προθεσμία για την ολοκλήρωση των ελέγχων από τη διοίκηση κατόπιν έκδοσης φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη και την περαίωση της χρήσης μετά την πάροδο της προθεσμίας αυτής. Η συγκεκριμένη προθεσμία οριζόταν, για μεν τη χρήση 2011, έως 30-4-2014, για δε τις επόμενες χρήσεις 2012 και 2013 εντός 18 μηνών από την ημερομηνία υποβολής του φορολογικού πιστοποιητικού στην ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. Ετέθει λοιπόν το ζήτημα περί συνταγματικότητας (ή μη) των διατάξεων της υπουργικής απόφασης όσον αφορά τις προθεσμίες για διενέργεια φορολογικού ελέγχου σε σχέση με τη γενική πενταετή προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με όσα έκρινε το ΣτΕ με την εφαρμογή της 1159/2011 δεν τροποποιήθηκε ο οριζόμενος στο άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε (Ν.2238/1994) κανόνας

¹⁸<https://www.naftemporiki.gr/amp/story/1487712/freno-tou-ste-se-paratasi-tis-15etous-paragrafis>

της πενταετούς παραγραφής, αλλά προσδιορίσθηκε κατά χρόνο και κατ' είδος η έκταση του φορολογικού ελέγχου στην περίπτωση περαίωσης των φορολογικών χρήσεων, όπως η επίδικη, υπό τις προϋποθέσεις ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις. Η φορολογική διοίκηση είχε τη δυνατότητα άσκησης επανελέγχου εντός 18 μηνών από την κατάθεση της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. Συνεπώς, εφόσον προβλέπεται η δυνατότητα επανελέγχου, δεν αποκλείεται να θεωρείται ότι μετά την πάροδο της οικείας προθεσμίας έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος από τη φορολογική διοίκηση και η υπόθεση έχει περαιωθεί. Με τα δεδομένα αυτά, οι διατάξεις της ως άνω υπουργικής απόφασης και των διατάξεων κατ' εξουσιοδότηση των οποίων εκδόθηκε δεν αντίκεινται στο Σύνταγμα και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του Δημοσίου είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Κρίθηκε επίσης ότι η μεταγενέστερη, τροποποίηση της ως άνω υπουργικής απόφασης με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1034/31.12.2015, προκειμένου η διοίκηση να επαναφέρει την προθεσμία για τη διενέργεια των δειγματοληπτικών ελέγχων στη γενική 5ετή προθεσμία παραγραφής, είναι ανίσχυρη, καθώς οδηγεί σε αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων, τόσο της επίδικης χρήσης 2012 όσο και της χρήσης 2013. Σύμφωνα με το ΣτΕ, τέτοια αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων της εν λόγω συντελεσθείσας περαίωσης αντιβαίνει στις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου, της ασφάλειας δικαίου, καθώς και στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εφόσον θα ανέτρεπε τη σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση των φορολογουμένων επιχειρήσεων ως προς τις οποίες επληρούντο οι κρίσιμες προϋποθέσεις (i) της ύπαρξης έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφυλάξεις, (ii) της παρόδου της οριζόμενης από τον νόμο προθεσμίας των 18 μηνών από την υποβολή της εν λόγω έκθεσης στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., χωρίς εντοπισμό φορολογικών παραβάσεων από τους ελέγχους της φορολογικής αρχής, (iii) της απουσίας στοιχείων ή ενδείξεων για τις οριζόμενες από τον νόμο σοβαρές παραβάσεις ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων, αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων.

Με τις ανωτέρω κρίσεις το ΣτΕ δέχτηκε την προσφυγή και ακύρωσε τόσο την απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ όσο και την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Αξίζει να σημειωθεί πως η γνώμη της μειοψηφίας(του εισηγητή παρέδρου Ι. Δημητρακόπουλου) ανέφερε ότι βεβαίωση από ιδιώτη ελεγκτή δεν μπορεί να συνεπάγεται περαίωση του φορολογικού ελέγχου πριν από τη λήξη του νόμιμου χρόνου παραγραφής χωρίς τη διενέργεια ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση δεδομένου ότι η διάρκεια και η λήξη του χρόνου παραγραφής δεν μπορεί να εξαρτάται από ελεγκτικές ενέργειες ιδιώτη κατ' απόκλιση της γενικώς ισχύουσας προθεσμίας παραγραφής.

3.9 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 282/2018 (Φ.Π.Α)

Στις 06/12/2017 συνεδρίασε δημόσια το Β' Επταμελές τμήμα του ΣτΕ και ασχολήθηκε με την αναίρεση της 631/2014 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με την οποία «κατ' αποδοχήν προσφυγής» της ήδη αναιρεσίβλητης εταιρείας, ακυρώθηκε η 56/13.12.2010 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 2001.Την αίτηση είχαν υποβάλλει οι αναιρεσιόντες Προϊστάμενοι του Δ.Ε.Κ ΑΘΗΝΩΝ και του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ με σκοπό να αναιρεθεί η παραπάνω υπ. αριθμ. 631/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Το ειδικότερο ζήτημα που επιλύθηκε από το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο ήταν το κατά πόσο το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α υπόκειται σε πενταετή παραγραφή.

Σύμφωνα με το άρθρο 57 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, ΦΕΚ 248 τ.Α') «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον : α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για την υποβολή εκκαθαριστικής,

β) ... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3. ...». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο... οφείλουν να υποβάλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους ... β) Εκκαθαριστική δήλωση ... μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ...».

Σημείωση: Το άρθρο 57 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 62 § 14 του ν.3842/2010 και ισχύει από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι από 23.4.2010.

Η αναιρεσίβλητη εταιρεία προέβη κατά τη χρήση 2001 σε παραβάσεις του Κ.Β.Σ καθιστώντας τα αυτά ανακριβή, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν εξωλογιστικά τα αποτελέσματά της για την εν λόγω ένδικη χρήση με την...../13.12.2010 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α και να καταλογιστεί σε βάρος της βασική οφειλή 2.230.538 € πλέον προσαυξήσεων 6.691.750 € λόγω ανακρίβειας της σχετικής δήλωσης. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στην εταιρεία στις 21.12.2010 και κατ' αυτής η τελευταία άσκησε στις 17.2.2011 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών το οποίο προέβη στην ακύρωσή της.

Το β' τμήμα βασιζόμενο στην 1738/2017 απόφαση της ολομέλειας αποφάνθηκε ότι οι παρατεθείσες στην πέμπτη σκέψη διατάξεις (άρθρα 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγόμενων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους , όπως είναι και η ένδικη χρήση 2001) αντίκεινται στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος που αναφέρονται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου ,ως εκ τούτου , δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση της ένδικης καταλογιστικής πράξεως ΦΠΑ, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

3.10 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 403/2018 (Φ.Π.Α)

Στις 07/02/2018 εκδόθηκε η απόφασή του β' Τμήματος του ΣτΕ για να δικάσει την από 22/01/2016 αίτηση Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ με την οποία ζητά να αναιρεθεί η υπ. αριθμ. 226/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η συγκεκριμένη απόφαση αφορά μονοπρόσωπη ΕΠΕ κύρια δραστηριότητα της οποίας ήταν η εμπορία τροφίμων και τηρούσε βιβλία Γ κατηγορίας. Κατά τη χρήση 2002 είχε ακαθάριστα έσοδα 939.007,44 €. Την περίοδο του 2004 προχώρησε στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης προσανυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδά της 1.486.239,25 €. Στις 5-01-2010 ζητήθηκε από την εν λόγω επιχείρηση στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου να προσκομίσει τα βιβλία της για τη συγκεκριμένη χρήση σε συνδυασμό με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών. Παρόλα αυτά, δεν τα προσκόμισε και η ελεγκτική υπηρεσία προχώρησε στον χαρακτηρισμό των βιβλίων της ως ανακριβών και οριοθέτησε έξω-λογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα της σε 1.650.000 €.

Στις 20-09-2010 εξέδωσε πράξη προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α , χρήσης 2002 ύψους 207.072,872 € πλέον προσανυξήσεων 621.218,61 € εξαιτίας ανακρίβειας της αρχικής δήλωσης ΦΠΑ. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής αυτής, οπότε το ένδικο δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Κατά την κρίση του β' τμήματος η οποία αποτυπώθηκε στη σκέψη 5 της ανωτέρω απόφασης, οι διατάξεις των άρθρων 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγόμενων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους, όπως είναι η ένδικη χρήση 2002, αντίκεινται προς τις διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Επομένως, ορθώς η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση δεν έλαβε υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, διότι αυτές δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα. Συνεπώς απέρριψε την αίτηση.

Επί της ουσίας διαμέσου της ανωτέρω απόφασης παραγράφονται πλέον χιλιάδες υποθέσεις φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμων από εταιρίες για τη χρήση έτους 2002. Στο σημείο αυτό, είναι σημαντικό να τονιστεί πως με την

απόφαση της περιόδου του 2017 ξεκαθαρίστηκε πως ισχύει πενταετής παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων και είχαν ήδη παραγραφεί χιλιάδες φορολογικές υποθέσεις, όπως για παράδειγμα αρκετές υποθέσεις των λεγόμενων λιστών (εμβασμάτων κλπ).Επομένως, σύμφωνα με την καινούρια απόφαση κρίνεται πως έχουν πλέον οριστικά παραγραφεί και οι φορολογικές υποθέσεις ΦΠΑ μέχρι και την περίοδο του 2011, με την εξαίρεση, όμως, των υποθέσεων στις οποίες υφίστανται συμπληρωματικά δεδομένα τα οποία παραπέμπουν σε φοροδιαφυγή, όπου η προθεσμία αυτή θα έχει παράταση δεκαετίας¹⁹.

3.11 Αποφάσεις Β' Τμήματος του ΣτΕ 432/2020 και 433/2020 (ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ)

Το ΣτΕ συνεδρίασε δημόσια στις 02/10/2019 με πρόεδρο την αντιπρόεδρο Μ. Σαρπ και εισηγήτρια την πάρεδρο τον Κ. Λαζαράκη προκειμένου να δικάσει τις αιτήσεις αναιρέσεως της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων κατά των αποφάσεων του διοικητικού Εφετείου Αθηνών 1107/2019 και 1655/2018 του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης αντίστοιχα σύμφωνα με τις οποίες υπερισχύει η πενταετής παραγραφή στη φορολογία χαρτοσήμου για τις χρήσεις μέχρι 31.12.2013. Το θέμα του χρόνου παραγραφής των υποθέσεων τελών χαρτοσήμου-όσον αφορά τις χρήσεις μέχρι και 31.12.2013- έχει απασχολήσει τη φορολογική αρχή καθώς και τις επιχειρήσεις επί σειρά ετών. Μέχρι πρόσφατα είχε κριθεί από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων πως λόγω έλλειψης ειδικής διάταξης ισχύει η γενική εικοσαετής παραγραφή του Αστικού Κώδικα (Α.Κ 249). Με βάση τη νομολογία αυτή οι ελεγκτικές φορολογικές αρχές βεβαίωναν τέλη χαρτοσήμου σε επιχειρήσεις για παρελθούσες χρήσεις έως και 20 έτη γεγονός το οποίο αντίκειτο στη λειτουργία παραγραφής των υπόλοιπων φορολογιών (εισόδημα και Φ.Π.Α). Το ΣτΕ με τις ανωτέρω προαναφερθείσες αποφάσεις του και στηριζόμενο και στην πάγια νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου έκρινε ότι η εικοσαετής προθεσμία

¹⁹ Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π., Σταματόπουλος Γ., (2018), *Ανάλυση-Ερμηνεία Κυρώσεων: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Εκδόσεις Σταματόπουλος, Αθήνα.

παραγραφής υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Συνεπώς κρίθηκε οριστικά ότι η επιβολή τελών χαρτοσήμου (και η συνακόλουθη εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α) υπόκειται σε πενταετή προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής του. Κατ'εξαίρεση ισχύει η δεκαετής προθεσμία παραγραφής εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 π.χ εάν εξακριβωθεί από την προσκόμιση συμπληρωματικών εγγράφων πως το εισόδημα του φορολογούμενου για την συγκεκριμένη χρήση υπερβαίνει το δηλωθέν. Επομένως δεν μπορεί να τεθεί σε εφαρμογή η εικοσαετής παραγραφή του Αστικού Κώδικα η οποία ρυθμίζει αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει τις φορολογικές διαφορές. Σημειώνεται ότι για τις χρήσεις από 01.01.2014 και εφεξής, βάση του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας, Ν.4174/2013 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου προβλέπεται ρητά πενταετής εκτός από τις εξαιρέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 36 του ίδιου νόμου.

3.12 Απόφαση Β' Τμήματος του ΣτΕ 1024/2017(ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΑΧΡΕΩΣΤΗΤΩΣ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΝΤΩΝ)

Στις 03/06/2015 το ΣτΕ συνεδρίασε δημόσια με πρόεδρο τον σύμβουλο Επικρατείας Ι. Γράβαρη και εισηγήτρια την πάρεδρο Ο.-Μ. Βασιλάκη προκειμένου να δικάσει την από 20/05/2010 αίτηση αναιρέσεως του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου κατά της 3412/2009 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση η αναιρεσίβλητη εταιρεία το έτος 1994 έφερε τη μορφή ομόρρυθμης. Την 01/04/1994 υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το αντίστοιχο οικονομικό έτος και προκατέβαλε φόρο. Ωστόσο από τον Ιανουάριο του ίδιου έτους μετατράπηκε σε Α.Ε. και υπέβαλε στις 27/04/1994 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 1995 (διαχ. περίοδο 01/01/1994-31/01/1994) δηλώνοντας ζημίες με βάση των οποίων όπως δέχτηκε το δικάσαν δικαστήριο προέκυπτε η δυνατότητα επιστροφής του προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος. Ωστόσο η εταιρεία δεν προέβη σε έγγραφη αίτηση με αποτέλεσμα η προκαταβολή να μην της επιστραφεί. Το έτος 2000 η φορολογική αρχή (ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ) προέβη σε οριστικό έλεγχο της διαχειριστικής περιόδου 01.01.1994-31.01.1994 και εξέδωσε την 574/2000 πράξη προσδιορισμού

αποτελεσμάτων. Το ποσό του φόρου της ανωτέρω πράξης ήταν μικρότερο από την καταβληθείσα προκαταβολή της εταιρείας η οποία υπέβαλε αίτημα συμψηφισμού και επιστροφής του ποσού της εκκαθάρισης. Η απάντηση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής ήταν αρνητική με την αιτιολογία ότι η αξίωση της προσφεύγουσας είχε ήδη παραγραφεί. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών δικαίωσε την προσφεύγουσα εταιρεία με το σκεπτικό πως ο προκαταβαλλόμενος φόρος δεν δύναται να θεωρηθεί αχρεωστήτως καταβληθείς μέχρι τουλάχιστον το χρόνο οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής η οποία επέρχεται με τον οριστικό φορολογικό έλεγχο.

Σύμφωνα με την ερμηνεία του ΣτΕ των διατάξεων που αφορούν την παραγραφή της αξίωσης επιστροφής του επιπλέον (προ)καταβληθέντος φόρου εισοδήματος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, η υποβαλλόμενη κατ' έτος δήλωση φόρου εισοδήματος από τις ομόρρυθμες εταιρείες αποτελεί τίτλο προς βεβαίωση του φόρου του αναλογούντος στα δηλούμενα εισοδήματα. Όταν δε το ποσό του ήδη προκαταβληθέντος για τα εισοδήματα αυτά φόρου είναι μεγαλύτερο του ποσού του φόρου που αναλογεί βάσει της υποβαλλομένης δηλώσεως, γεννάται, από της υποβολής της δηλώσεως αυτής, αξίωση προς επιστροφή του επιπλέον προκαταβληθέντος φόρου ως αχρεωστήτου. Η αξίωση αυτή υπόκειται σε τριετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο γεννήθηκε, κατά τα ανωτέρω, η αξίωση, ήτοι από το τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο υπεβλήθη η ρηθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος. Κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ η συμπλήρωση της εν λόγω τριετίας συνεπάγεται, μόνη αυτή, την παραγραφή της ως άνω αξιώσεως, χωρίς να απαιτείται προς τούτο πράξη της φορολογικής αρχής ή απόφαση δικαστηρίου, με την οποία να αναγνωρίζεται ως ειλικρινής η δήλωση, η οποία απετέλεσε τη βάση της αξιώσεως· ούτε αναβιώνει η αξίωση αυτή με την έκδοση τέτοιας πράξεως ή δικαστικής αποφάσεως (ΣτΕ 3287/1979, ΣτΕ 3120/1988) ή με την έκδοση πράξης βάσει της οποίας στο εισόδημα του οικείου έτους αναλογεί φόρος μεγαλύτερος του προκαταβληθέντος και, άρα, νομίμως, και κατά την πράξη, καταβληθέντος φόρου (ΣτΕ 808/1989). Όταν όμως, μετά από έλεγχο της ως άνω δήλωσης (που απετέλεσε τη βάση της αξίωσης επιστροφής), η φορολογική αρχή εκδώσει πράξη βεβαίωσης, με την οποία, ναι μεν, ανατρεπομένης της δήλωσης, μεταβάλλεται, αυξανόμενη, η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, πλην όμως και ο βάσει της εν λόγω πράξης οφειλόμενος φόρος εξακολουθεί να

είναι μικρότερος του προκαταβληθέντος, τότε για την προκύπτουσα διαφορά γεννάται νέα αξίωση επιστροφής, στηριζόμενη πλέον όχι στην ανατραπείσα δήλωση, αλλά στην καινούργια νομική και πραγματική βάση, την οποία συνιστούν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και η ισχύς της βεβαιωτικής πράξης ως νέου νομίμου τίτλου, σε αντικατάσταση της ανατραπείσας δήλωσης. Ως εκ τούτου το ΣτΕ θεωρεί στην προκειμένη περίπτωση την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά την οποία μετά την έκδοση της 574/2000 πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων γεννήθηκε αξίωση της αναιρεσίβλητης προς επιστροφή του επιπλέον προκαταβληθέντος φόρου (και συνεπώς όταν στις 27.7.200 υπεβλήθη η αίτηση προς επιστροφή η εν λόγω αξίωση δεν είχε υποκύψει στην τριετή παραγραφή), ορθή και απορρίπτει όλα τα περί του αντιθέτου προβαλλόμενα στην κρινόμενη αναίρεση από το Δημόσιο ως αβάσιμα.

Όσον αφορά στο επιτόκιο και το χρόνο έναρξης της τοκοφορίας βάσει των εκδοθεισών αποφάσεων της Ολομέλειας (ΣτΕ 2190-1/2014), το ΣτΕ κρίνει ως εξής: το επιτόκιο για αξιώσεις του φορολογούμενου κατά την επιστροφή φόρων κ.λ.π. αχρεωστήτως καταβληθέντων είναι ίδιο με αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας και η τοκοφορία άρχεται από την ημερομηνία άσκησης προσφυγής με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Έτσι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά το μέρος που καθόρισε ως χρόνο έναρξης της τοκοφορίας τον χρόνο υποβολής της αιτήσεως της αναιρεσίβλητης στη φορολογική αρχή, είναι σύμφωνα με το ΣτΕ εσφαλμένη για το λόγο ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση έχει εφαρμογή η γενική διάταξη του άρθρου 21 του κ.δ. της 26.6./10.07.1944 , κατά την έννοια της οποίας τόκοι οφείλονται από την άσκηση της προσφυγής, με την οποία υποβάλλεται το αίτημα για επιστροφή φόρου κ.λπ. που έχει καταβληθεί αχρεωστήτως. Συνεπώς το ΣτΕ κρίνει πως η προσβαλλόμενη 3412/2009 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών πρέπει να αναιρεθεί μερικώς κατά το εν λόγω μέρος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΕΠΙΡΡΟΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗ ΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

4.1 Τα όρια της συμμόρφωσης της Διοίκησης στις δικαστικές αποφάσεις

Η εξουσία των δικαστών να ερμηνεύουν τους νόμους και να ελέγχουν την ευθυγράμμιση τους με τις επιταγές του Συντάγματος, τους έχει οδηγήσει αρκετές φορές σε διαπίστωση περί αντισυνταγματικότητας νόμων και συνεπώς στην άρνηση της εφαρμογής αυτών σε συγκεκριμένες περιπτώσεις.

Προκύπτει το ερώτημα, όταν η αντισυνταγματικότητα των διατάξεων έχει κριθεί από ανώτατα δικαστήρια και μάλιστα σε διευρυμένη σύνθεση, μήπως η διοίκηση πρέπει να δεχτεί τον δικανικό συλλογισμό και να αναθεωρήσει την δράση της, μη εφαρμόζοντας τις διατάξεις αυτές στο μέλλον με τρόπο γενικό. Η μη γενικευμένη συμμόρφωση της διοίκησης εμπεριέχει κινδύνους για ένα δημοκρατικό κράτος, ο ρόλος του οποίου δεν είναι η επιβολή και η εξουσία χάρη στην εξουσία, αλλά η διασφάλιση της αρμονικής και ασφαλούς συνύπαρξης των πολιτών του. Κράτος - δικαίου, με την σύγχρονη έννοιά του, σημαίνει έννομη τάξη, όπου τα δικαιώματα του ατόμου περιορίζουν την εξουσία του κράτους, τα μέλη της κοινωνίας είναι φορείς τόσο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων όσο και αξιώσεων κατά της κρατικής εξουσίας.

Με την αναθεώρηση του Συντάγματος το έτος 2001 τροποποιήθηκε το άρθρο 95 παρ. 5 και σε εκτέλεση της συνταγματικής αυτής διάταξης θεσπίστηκε ο εκτελεστικός Νόμος 3068/2002²⁰ «Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ». Οι διατάξεις αυτές καθιέρωσαν σύστημα ελέγχου της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων σχετικά με τη συμμόρφωσή τους στις δικαστικές αποφάσεις. Παρά ταύτα τα τελευταία χρόνια η Ελλάδα καταδικάστηκε πολλές φορές από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ)²¹, από τις

²⁰ Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, τεύχος Α, φύλλο 274/14.11.2002

²¹ ΕΔΔΑ απόφαση της 6.10.2006, Beka-Koulocheri v. Greece, απόφαση της 10.5.2007, Pantaleon v. Greece, απόφαση της 9.7.2007, Rompoti and Rompotis v. Greece, απόφαση της 21.9.2007, Georgoulis and others v. Greece, απόφαση της 21.5.2008, Kanellopoulos v. Greece, απόφαση της 2.4.2009,

αποφάσεις του οποίου αναδεικνύεται η υποχρέωση της Διοίκησης όχι μόνο για συμμόρφωση στις δικαστικές αποφάσεις, αλλά για έγκαιρη συμμόρφωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 η διοίκηση υποχρεούται να προβαίνει σε όλες τις ενέργειες ή τις παραλείψεις που επιβάλλονται από τις περιστάσεις για την ουσιαστική και όχι μόνο τυπική πραγμάτωση του περιεχομένου των δικαστικών αποφάσεων. Εάν και το περιεχόμενο της υποχρέωσης συμμόρφωσης της Διοίκησης ποικίλλει κατά περίπτωση, η νομολογία²² δέχεται ότι: «Το ειδικότερο περιεχόμενο και η έκταση των υποχρεώσεων συμμορφώσεως προσδιορίζονται από το αντικείμενο της απαγγελλόμενης ακυρώσεως, ήτοι από την φύση και το είδος της ακυρούμενης πράξεως, ή τα νόμιμα στοιχεία που συγκροτούν την παράλειψη, καθώς και από την κρίση ή τις κρίσεις επί των ζητημάτων που εξήτασε και για τα οποία αποφάνθηκε το Δικαστήριο στο αιτιολογικό της αποφάσεώς του.» Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η υποχρέωση συμμόρφωσης της διοικήσεως αφορά κατ' αρχήν τη συγκεκριμένη διαφορά. Όμως, η αρμονία με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αρχής της νομιμότητας υποδεικνύουν και αποχή της διοίκησης από οποιαδήποτε ενέργεια ομοίου περιεχομένου με τη ακυρωθείσα²³, έστω και αν αφορά διαφορετικό ιστορικό²⁴.

Η θεωρία κατηγοριοποιεί τις υποχρεώσεις της διοίκησης σε απλή (αποθετική) συμμόρφωση και ενεργητική (θετική) συμμόρφωση²⁵. Με τον όρο «απλή συμμόρφωση» εννοείται η μη εκτέλεση και εν γένει η μη εφαρμογή της πράξης που ακυρώθηκε δικαστικώς. Στην ουσία η διοίκηση υποχρεούται να μην προβαίνει σε πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες ενέχουν εμμονή στη διατήρηση του αποτελέσματος της πράξης ή της παράλειψης, η οποία ακυρώθηκε. Όμως η υποχρέωση της

Panagiotis Gikas and Georgios Gikas v. Greece, απόφαση της 18.2.2010 Mattheou and others v. Greece, απόφαση της 1.7.2010 Vogiatzis and others v. Greece

²² ΣτΕ 677/2010 (Ολ.), 1512/2009 (Στ' Τμήμα), 3954/2008, 4297/2005, 1986/2000, 395/2000, 5907/1995, 4637/1995, 2350/1994 και 2854/1985 (Ολ.)

²³ Απόφαση 35/2007 του Τριμελούς Συμβουλίου του ΣτΕ

²⁴ Βλ. άρθρο 58 παρ. 5 εδ. 2 του ΟΕΣ, Υποχρέωση των (διοικητικών) κλιμακίων του Ελεγκτικού Συνεδρίου να συμμορφώνονται «επί παρομοίας περιπτώσεως» προς την απόφαση της Ολομελείας του Ελεγκτικού Συνεδρίου που ενεργεί ως δικαστήριο

²⁵ Φ. Βεγλερής, Η συμμόρφωσις της Διοικήσεως εις τας αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, 1934, σελ. 23

διοικήσεως σε απλή συμμόρφωση δεν την εμποδίζει να απορρίψει νέα αίτηση με το ίδιο αντικείμενο για λόγους άλλους από εκείνους για τους οποίους είχε απορρίψει παλιά και τους οποίους το Δικαστήριο είχε θεωρήσει παράνομους.

Θετική συμμόρφωση σημαίνει θετική ενέργεια εκ μέρους της διοίκησης σύμφωνα με το διατακτικό της δικαστικής απόφασης²⁶, όπως όταν το δικαστήριο διατάζει την αντικατάσταση της ακυρωθείσας πράξης με άλλη, απαλλαγμένη από ελαττώματα ή την έκδοση πράξης που η διοίκηση παρέλειψε παρανόμως να εκδώσει.

4.2 Η εφαρμογή των δικαστικών αποφάσεων από τη φορολογική Διοίκηση

Η Φορολογική Διοίκηση μετά από τη μελέτη της κομβικής απόφασης του ΣτΕ προέβη αρχικά στην αναθεώρηση του επιχειρησιακού της πλάνου και των οικονομικών της στόχων εστιάζοντας πλέον στους συνταγματικά ανεκτούς ελέγχους.

Έτσι περίπου τρεις μήνες μετά από την δημοσίευση της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ, κοινοποιήθηκε από την Διεύθυνση Ελέγχων της ΑΑΔΕ η υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.17 απόφαση²⁷ του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται ότι «από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι:

(α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος),

(β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία),

(γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής),

²⁶ Κτιστάκη Στ., Η συμμόρφωση της Διοικήσεως στις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων μετά την αναθεώρηση του Συντάγματος το 2001, 2007, σ. 813 επ.

²⁷ ΦΕΚ τεύχος Β' φύλλο 3278/18.09.2017

(δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή).

Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Η παραπάνω απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ λαμβάνοντας υπόψη της την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ, όρισε ρητά ότι οι γενικοί φορολογικοί έλεγχοι, για τους οποίους ισχύει ο γενικός κανόνας της πενταετούς παραγραφής, πραγματοποιούνται αποκλειστικά και μόνο για τις χρήσεις από το έτος 2011, θέτοντας στην ουσία τέλος στους ελέγχους που αφορούσαν τις προηγούμενες χρήσεις. Εν συνεχεία, με την ΠΟΛ 1154/2017, στις ελεγκτικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν λεπτομερείς οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων ελέγχων. Ειδικά για τις υποθέσεις που αφορούν παραγραφείσες χρήσεις και στην περίπτωση που μέχρι το χρόνο δημοσίευσης της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφασης Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ήτοι μέχρι 18.9.2017, δεν έχει κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και προσωρινός προσδιορισμός φόρου, προβλέπεται η σύνταξη μόνο σχετικού υπηρεσιακού σημειώματος για τις εν λόγω χρήσεις, το οποίο τίθεται στο φάκελο της υπόθεσης ως αναπόσπαστο στοιχείο.

Εκτός από την Διεύθυνση Ελέγχων, και η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της ΑΑΔΕ, ήδη από τον Σεπτέμβριο του έτους 2017 αποδέχθηκε ενδικοφανείς προσφυγές των φορολογούμενων και διέγραψε προσαυξήσεις και πρόστιμα, λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ. Αξίζει να σημειωθεί ότι, μέχρι την έκδοση της ανωτέρω απόφασης, η Δ.Ε.Δ. απέρριπτε την πλειονότητα των προσφυγών επικαλούμενη τις παρατάσεις της παραγραφής που είχαν δοθεί με τις διατάξεις όλων των σχετικών νόμων, τις οποίες το ΣτΕ έκρινε ως αντισυνταγματικές. Μετά την έκδοση της εν λόγω δικαστικής

απόφασης, αλλά και τη δημοσιοποίηση των αποφάσεων της Α.Α.Δ.Ε. που αφορούν στην επικαιροποίηση των ελέγχων, η Δ.Ε.Δ., όπως προκύπτει από τις παρακάτω αποφάσεις της, αποδέχεται τις προσφυγές των φορολογούμενων για υποθέσεις που αφορούν παραγραφμένες χρήσεις κατά περίπτωση.

Συγκεκριμένα, με την απόφαση 1920/18.09.2017²⁸ η Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης εξετάζοντας υπόθεση που αφορούσε διαφορές από Φ.Π.Α. και πρόστιμο λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων για τη χρήση 2004, δέχθηκε ότι η δεκαετής παραγραφή για την χρήση αυτή έχει παρέλθει την 31/12/2015, ενώ περαιτέρω κατά τον χρόνο θέσεως σε ισχύ του Ν.4174/2013 (1/1/2014) είχε παραγραφεί βάσει της αρχικής πενταετούς παραγραφής το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου Φ.Π.Α. αναφορικά με την ίδια διαχειριστική περίοδο, με αποτέλεσμα να μην τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 και του άρθρου 36 παρ. 3 του Ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ίδιου νόμου περί εικοσαετούς παραγραφής λόγω φοροδιαφυγής.

Με την απόφαση 1962/25.09.2017²⁹ η οποία αφορούσε υπόθεση φόρου κληρονομιάς, η Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης δέχθηκε ότι: «Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι: Υποβλήθηκε από την κληρονόμο εκ διαθήκης του αποβιώσαντος, η υπ' αριθ / 2002 δήλωση φόρου κληρονομιάς. Ο χρόνος επαγωγής στην κληρονομιά και συνεπώς ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, είναι ο χρόνος θανάτου του κληρονομούμενου ήτοι η 18/05/2001. Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομιάς έχει παραγραφεί βάσει της περ α' της παρ 1 του άρθρου 102 του ΝΔ 118/1973 και λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 απόφασή του Γραμματέα της Α.Α.Δ.Ε., ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών».

Επιπλέον, μετά τη γνωμοδότηση 254/2017 του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ η οποία στο 10^ο σκεπτικό της αναφέρεται στην απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017 και η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε δόθηκαν

²⁸ http://ded.aade.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/170918_en_1920_the.pdf

²⁹ http://ded.aade.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/170925_en_1962_the.pdf

οδηγίες, στις φορολογικές ελεγκτικές αρχές ,με την ΠΟΛ 1190/2017 ότι για χρήσεις που δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο και έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, λόγω παραγραφής του δικαιώματος προς επιβολή του φόρου κλπ, δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης , αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου , η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης.

Με την γνωμοδότηση 265/2017 του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δόθηκαν οδηγίες, στις φορολογικές ελεγκτικές αρχές ,με την ΠΟΛ 1191/2017 σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§4 του ίδιου νόμου. Συγκεκριμένα έγιναν δεκτά τα εξής :

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ³⁰, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1192/2017, έγινε δεκτό ότι : « οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ(ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 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 για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012».

Κατόπιν της ανωτέρω γνωμοδότησης εκδόθηκε η με αριθμό ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. 158908 ΕΞ 2017 ΕΜΠ /5-12-2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.³¹ με την οποία διευκρινίστηκε ότι για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72. Περαιτέρω, επισημάνθηκε ότι, η έκδοση καταλογιστικών πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του Ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του Ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ 1191/2017 και ΠΟΛ 1194/2017.

Με την ΠΟΛ 1194/05-12-2017, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., παρέχονται διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών , κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του αρθ.68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων ως εξής:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του

³⁰ <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon>

³¹ ΦΕΚ τεύχος Β' φύλλο 4383/13.12.2017

άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της 8 φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών),

συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017».

Η έκδοση της 732/2019 απόφασης του ΣτΕ έδωσε νέες διευκρινήσεις για τους κανόνες που ισχύουν πλέον σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να διενεργεί ελέγχους και να κοινοποιεί πράξεις επιβολής φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ. Ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε Γιώργος Πιτσιλής την 01/07/2019 εξέδωσε την με αριθμ. Πρωτ. Ε2123 εγκύκλιο με την οποία η φορολογική διοίκηση προσαρμόζεται πλήρως στην εν λόγω απόφαση του ΣτΕ και στις ως άνω προθεσμίες παραγραφών.³²

Συμπερασματικά, παρότι η νομολογία δεν αποτελεί de jure πηγή δικαίου, εντούτοις, η επίδραση που ασκείται από τις αποφάσεις των ανώτατων δικαστηρίων είναι αναμφισβήτητα ισχυρή, ιδιαίτερα όταν οι αποφάσεις αυτές παρουσιάζουν «επικοινωνιακό» ενδιαφέρον. Οι ανωτέρω σχολιασθείσες αποφάσεις του ΣτΕ

³² <https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis/e-2123-01-07-2019>

αποτελούν παράδειγμα της υπαρκτής και άμεσης συμβολής της νομολογίας, καθώς η κρίση των δικαστών συντέλεσε στην διαμόρφωση της διοικητικής πρακτικής.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Την περίοδο της οικονομικής κρίσης η ανάγκη του δημοσίου για άμεσο πορισμό εισροών ήταν μείζονος σημασίας. Τούτο, ωστόσο, οδήγησε, δυστυχώς, σε πρακτικές, τα όρια της νομιμότητας των οποίων χρειάστηκε να κριθούν από τα αρμόδια Δικαστήρια. Οι αποφάσεις του ΣτΕ αναδείχθηκαν καθοριστικές για τη λειτουργία της φορολογικής διοίκησης. Το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο της Ελλάδος, διαδραμάτισε καθοριστικό ρόλο κρίνοντας ως αντισυνταγματικά την πλειοψηφία των νομοθετημάτων, που είχαν πλήξει τα τελευταία χρόνια τους φορολογούμενους με τις αλληπάλληλες παρατάσεις της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων.

Με μια σύντομη ανασκόπηση των δικαστικών αποφάσεων που παρουσιάστηκαν στη συγκεκριμένη εργασία παρατηρούμε ότι γίνεται διαρκής αναφορά στην παραβίαση βασικών αρχών του Συντάγματος. , καθώς το ζήτημα της παράτασης της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων είναι άρρηκτα συνδεδεμένο με την ερμηνεία και εφαρμογή των αρχών αυτών.

Η πρώτη που αναφέρεται επανειλημμένα, είναι η αρχή της περιορισμένης αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων του άρθρου 78§2 του Συντάγματος. Από τη διατύπωση του άρθρου προκύπτει ότι κατ' αρχήν απαγορεύεται η επιβολή φόρου με αναδρομική ισχύ διότι πρέπει ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων τους νόμους ώστε να συμμορφώνεται με τις ενέργειές του προς αυτούς (επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που αυτός εκδοθεί μέχρι ένα έτος μετά από το έτος που επιβλήθηκε ο φόρος ή όταν μεταγενέστερος νόμος είναι ευνοϊκότερος από τον προηγούμενο). Εκρίθη από το ΣτΕ ότι ο χρόνος παραγραφής μιας αξίωσης αποτελεί ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής, συνεπώς, εμπίπτει σε όλους τους περιορισμούς του άρθρου 78§2, με αποτέλεσμα η διάρκεια της παραγραφής να μην είναι δυνατόν να παρατείνεται διαδοχικά και επ' αόριστον.

Η αρχή της νομιμότητας θεμελιώνεται στο άρθρο 78§1 του Συντάγματος και εμπεριέχει και την αρχή της βεβαιότητας του φόρου ορίζοντας ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο, ο οποίος καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. Η διαρκής παράταση της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων με επαναλαμβανόμενα σχετικά νομοθετήματα αντίκειται και στις εν λόγω αρχές.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε παράβαση και της αρχής της ασφάλειας δικαίου, η οποία αποτελεί ειδικότερη έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτυπώνεται στα άρθρα 2§1 και 5§1 του Συντάγματος. Έχει επίσης άμεση σχέση με την αρχή της βεβαιότητας των φόρων³³ και με την αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου τονίζει την εμπιστοσύνη που δημιουργείται στον πολίτη μέσα από τους νόμους που αυτό θεσπίζει. Με τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής δημιουργείτο στον διοικούμενο αμφιβολία επ' αορίστω για τις φορολογικές του υποχρεώσεις, συνεπώς, υπέπιπτε σε καθεστώς ανασφάλειας και αβεβαιότητας. Το γεγονός αυτό δεν συνέβαλε θετικά στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών και παραβίαζε τόσο την αρχή της χρηστής διοίκησης όσο και στην αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ακολούθως, η αρχή της αναλογικότητας, η οποία θεμελιώνεται στο άρθρο 25§1 περ. δ' του Συντάγματος, καθώς και στις διατάξεις της ΕΣΔΑ, στοχεύει στην προάσπιση των δικαιωμάτων και των θεμελιωδών ελευθεριών του ανθρώπου. Ειδικότερη εφαρμογή της αποτελεί ο έλεγχος της αναγκαιότητας και της καταλληλότητας ενός μέτρου. Ειδικά στο φορολογικό δίκαιο ο ανωτέρω έλεγχος είναι μεγίστης σημασίας διότι τα εκάστοτε θεσπιζόμενα φορολογικά μέτρα πρέπει να είναι δίκαια, αναλογικά, να εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον και, ταυτόχρονα, να μην περιορίζουν υπέρμετρα τα ατομικά δικαιώματα του φορολογούμενου. Με τις αλληπάλληλες παρατάσεις της παραγραφής, που προέκυψαν από την ανάγκη του κράτους για εισροή εσόδων, και το κλίμα αβεβαιότητας ως προς τη χρονική έκταση των φορολογικών του υποχρεώσεων, κρίθηκε ότι παραβιάστηκε και αυτή η αρχή.

Επιπλέον, η αρχή της ισότητας κατοχυρώνεται στο άρθρο 4§1 του Συντάγματος και περιλαμβάνει και την αρχή της φορολογικής ισότητας, καθώς ορίζεται ότι «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Το ζήτημα της παραβίασης της ανωτέρω αρχής εξετάστηκε από τα ελληνικά δικαστήρια ενόψει του ζητήματος της παράτασης των φορολογικών υποθέσεων. Οι παρατάσεις του χρόνου παραγραφής είχαν ως αποτέλεσμα όμοιες φορολογικές υποθέσεις να έχουν διαφορετικό χρόνο παραγραφής, γεγονός, που κρίθηκε ως καταπάτηση και αυτής της αρχής.

³³ Βλ. σχετ. Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο», Ε' έκδοση, σελ 150.

Με την γενικευμένη εφαρμογή των αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας η Φορολογική Διοίκηση αποδέχτηκε την κατάργηση των κανόνων, οι οποίοι θεσπίστηκαν με την πρωτοβουλία της ίδιας και εξυπηρετούσαν αποκλειστικά και μόνο τις λειτουργικές και επιχειρησιακές της ανάγκες. Πρέπει να σημειωθεί ότι μόνο η καθολική εφαρμογή των ανωτέρω αποφάσεων συνάδει με την αρχή του κράτους δικαίου, σύμφωνα με την οποία η κρατική εξουσία πρέπει να αυτοπεριορίζεται στο ελάχιστο αναγκαίο, αναγνωρίζοντας την κυρίαρχη θέση των ατομικών δικαιωμάτων.

Τέλος, η γενική αποδοχή των αποφάσεων του ΣτΕ από την Φορολογική Διοίκηση έχει και πρακτικά οφέλη για την ίδια, καθώς αποφεύγεται η άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, την οποία θα προκαλέσουν οι μαζικές προσφυγές των θιγομένων φορολογουμένων στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και στα διοικητικά δικαστήρια, δεδομένου ότι σε όλες αυτές τις περιπτώσεις οι αποφάσεις θα είναι υπέρ των προσφευγόντων, ενώ παράλληλα αναπτύσσονται οι βάσεις για την περαιτέρω βελτίωση της αναπτυξιακής πολιτικής και της ανοδικής πορείας των δημοσίων εσόδων διαμέσου της έγκαιρης είσπραξης από τη φορολογική διοίκηση των βεβαιωμένων οφειλών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αναστόπουλος Ι., Φορτσάκης Θ. (2003), *Φορολογικό Δίκαιο*, β' έκδοση.
- Βέγλερης Φ.(1934), *Η συμμόρφωσις της Διοικήσεως εις τας αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας*
- Γεωργακόπουλος Θ., Πάσχος Π.,(2003), *Εισαγωγή στη Φορολογία*, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα.
- Δαλιάνης Γ.,(2017), *Παραγραφή Φορολογικών Υποθέσεων, Απόφαση ΣτΕ 1738/2017 – Απαραίτητη η υιοθέτησή της!*, Διαθέσιμο στο : <https://artion.gr/paragrafi-forologikwn-ypotheseewn/?print=print>
- Κτιστάκη Στ.(2007),*Η συμμόρφωση της Διοικήσεως στις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων μετά την αναθεώρηση του Συντάγματος το 2001*, (Ν.Σ.Κ 125 χρόνια), Εκδόσεις Αντ. Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, σελ.521-547
- Κτιστάκη Στ.(2012), *Η συμμόρφωση της Διοικήσεως στις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων*, “Συμβούλιο της Επικρατείας”, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα,σελ.701-745
- Κούσιου Χ.,(2018), *Ποιες Φορολογικές Υποθέσεις Παραγράφονται Στο Τέλος Του Χρόνου*, Διαθέσιμο στο : <http://athina984.gr/wp-site/2018/11/20/poies-forologikes-ypotheseis-paragrafontai-sto-telos-toy-chronoy/>
- Λιτζερόπουλος Αλ.,(1935),*Η ιδιαίτερα φύσις του νομολογιακού δικαίου*, Θεσσαλονίκη.
- Λύτρας Σ., Παυλόπουλος Π., Γέροντας Α., Σιούτη Γ., Φλογαΐτης Σ., (2015), *Διοικητικό Δίκαιο*, Γ' Έκδοση, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Μάλλιου Α.,(2016), *Η φορολογική παραγραφή: Εννοιολογικά χαρακτηριστικά - Συστημική ένταξη - Στόχευση - Σταθμίσεις - Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, Έρευνα-Κριτική-Ερμηνεία: Ερμηνευτικά θέματα, Δικηγόρος ΜΔΕ, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1579, Μάρτιος.
- Μάλλιου Α.,(2017), *Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας*, Δεκαπενθήμερη Επιθεώρηση Φορολογικού Δικαίου, Τόμος 71, Αριθμός 1615, Νοέμβριος, Αθήνα.

- Πανταζόπουλος Π.,(2018), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοχώρας ασφάλειας: Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, Αθήνα.
- Παπαγιάννης Ξ., (2018), *Νεότερες εξελίξεις σε θέματα παραγραφής*, 5th Athens Law Forum on Taxation, KLC, Αθήνα.
- Παπαδημητρίου Σ., Μάντζου Ε.,(2019), *Οριστική λύση από το ΣτΕ στο ζήτημα της φορολογικής παραγραφής επί εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων*, Forbes, 10 Απριλίου, Αθήνα.
- Παυλόπουλος Π.,(2017), Ομιλία του Προέδρου της Δημοκρατίας στο Διεθνές Πανεπιστήμιο της Ελλάδος στην Θεσσαλονίκη,.
- Πηλίγκου Ε., Λεβέντης Θ.,(2017), *Η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους για την απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με την παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων*, Deloitte Φορολογικά νέα, Αύγουστος, Αθήνα.
- Πόθος Π., (2018), *Από το δίκαιο της ανάγκης στην κανονικότητα του δικαίου: Νομολογιακές τάσεις στα χρόνια της κρίσης*, Georgopoulos Law Firm, Αθήνα.
- Σαμοθράκης Γ., Πάνου Τ.,(2017), *Άποψη: Τι ισχύει με τις παραγραφές φορολογικών υποθέσεων μετά τις αποφάσεις του ΣτΕ*, Η Καθημερινή, 11 Δεκεμβρίου, Αθήνα.
- Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π., Σταματόπουλος Γ.,(2018), *Ανάλυση-Ερμηνεία Κυρώσεων: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Εκδόσεις Σταματόπουλος, Αθήνα.
- Σπηλιωτόπουλος Επ.,(2002), *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Ι, 11^η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.
- Συγγραφική Ομάδα ASTBOOKS, (2018), *Φορολογικό ποινολόγιο*, Εκδόσεις ASTBOOKS, Αθήνα.
- Τσάγγα Μ.Α.,(2017), *Οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων*, Διπλωματική εργασία, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιον Αθηνών, Νομική Σχολή, Αθήνα.

- Τσάτσος Κ.,(1993), *Το πρόβλημα των πηγών του Δικαίου*, επανέκδοση Κλασσική Νομική Βιβλιοθήκη,Αθήνα.
- Φινοκαλιώτης Κ.,(2014),*Φορολογικό Δίκαιο-ουσιαστικό μέρος, φορολογική διαδικασία, φορολογική δικονομία*, Έκδοση Ε΄, Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα.
- Φορτσάκης Θ., Σαββαΐδου Α.,(2013), *Φορολογικό Δίκαιο*, Έκδοση Δ΄, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- Ιστοσελίδα της Προεδρίας της Ελληνικής Δημοκρατίας:
<http://www.presidency.gr>
- Ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:
http://ded.aade.gr/kpi/public/blog/attach/files/rss/170925_en_1962_the.pdf
- <https://www.aade.gr/egkykliai-kai-apofaseis/e-2123-01-07-2019>
- Ιστοσελίδα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:
<http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon>
- Ιστοσελίδα της Τράπεζας Νομικών Πληροφοριών του Δικηγορικού Συλλόγου Αθηνών «ΙΣΟΚΡΑΤΗΣ»: <http://www.dsnet.gr>
- Ιστοσελίδα του Συμβουλίου της Επικρατείας : <http://www.adjustice.gr>
- <https://sofokleousin.gr>
- <https://www.newsbeast.gr>
- <http://www.taxheaven.gr/>
- <https://www.naftemporiki.gr/amp/story/1487712/freno-tou-ste-se-paratasi-tis-15etous-paragrafis>
- <https://www.sakkoulas-online.gr>
- <https://www.kathimerini.gr>

