

2. Πρόσφατη νομολογία σχετικά με την φορολογία εισοδήματος

2.1. ΣΤΕ ΟΛ. 1738/2017

Πρόεδρος: Ν. Σακελλαρίου

Εισηγητής: Κ. Νικολάου

Δικηγόροι: Χ. Διβάνη (ΝΣΚ), Ν. Κόλλιας, Ε. Μπακάλης (αναιρεσίβλητοι).

Φορολογία εισοδήματος – Ασφάλεια δικαίου - Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου – Αντισυνταγματικότητα διατάξεων περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων.

Οι διατάξεις των άρθρων 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, αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.

1. ...

2. ...

3. Επειδή, με την αίτηση αυτή, η οποία εισάγεται στην Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν της 675/2017 παραπεμπτικής αποφάσεως του Β΄ Τμήματος του Δικαστηρίου, ζητείται η αναίρεση της 628/2014 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία, κατ' αποδοχή προσφυγής της ήδη αναιρεσίβλητης εταιρείας, ακυρώθηκε το 2167/13.12.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών. Με την εν λόγω πράξη είχε επιβληθεί σε βάρος της εταιρείας κύριος φόρος 3.986.826,28 ευρώ και πρόσθετος φόρος 11.102.850,15 ευρώ λόγω ανακρίβειας της σχετικής δηλώσεως.

4. Επειδή, με την ως άνω 675/2017 παραπεμπτική απόφαση κατ' αρχάς αφενός μεν έγινε δεκτό ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με την ερμηνεία και την συνταγματικότητα των περί παρατάσεως της παραγραφής διατάξεων των άρθρων 11 του ν. 3513/2006,

29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, στις οποίες η φορολογική Διοίκηση είχε στηρίξει την έκδοση του ενδίκου φύλλου ελέγχου, και ότι, ενόψει τούτου, προβάλλεται παραδεκτώς σχετικός με το ζήτημα αυτό λόγος αναιρέσεως, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), και αφετέρου απερρίφθη ως απαράδεκτος λόγος αναιρέσεως ότι το διοικητικό εφετείο εσφαλμένως και αναίτιολογήτως απέκλεισε σιγή την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 4 ή και 5 του άρθρου 84 και της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, με βάση τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, ενόψει του γεγονότος ότι η έκδοση του ανωτέρω φύλλου ελέγχου βασίσθηκε, κατά το Δημόσιο, και σε συμπληρωματικά στοιχεία. Στη συνέχεια η προαναφερθείσα παραπεμπτική απόφαση δέχθηκε ότι οι ανωτέρω διατάξεις περί παρατάσεως του χρόνου της παραγραφής αντίκεινται στο Σύνταγμα και, κατόπιν αυτού, παρέπεμψε το εν λόγω ζήτημα προς επίλυση στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 5 του Συντάγματος.

5. Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος [πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣΤΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά. βλ. και το ν. 4048/2012 «Ρυθμιστική Διακυβέρνηση: Αρχές, Διαδικασίες και Μέσα Καλής Νομοθέτησης», Α' 34, στο άρθρο 2 παρ. 1 του οποίου προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η ασφάλεια δικαίου (περ. η)] και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (πρβλ. ΑΕΔ 11/2003, ΣΤΕ 2034/2011 Ολ., 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣΤΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για

παράβαση των σχετικών διατάξεων (πρβλ. ΣΤΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, επίσης ΔΕΕ, 2.6.2016, C-81/15, Καπνοβιομηχανία Καρέλια Α.Ε. κατά Υπουργού Οικονομικών, σκέψη 45, 3.9.2015, C-384/14, *Établissement national des produits de l' agriculture et de la mer (FranceAgriMer)* κατά *Sodiaal International SA*, σκέψη 30). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. ΔΕΕ, 17.9.2014, C-341/13, *Cruz & Companhia Lda* κατά *Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, IP (IFAP)*, σκέψεις 62 και 65). Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τηρήσεως των ως άνω οικονομικών υποχρεώσεών τους, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών 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, β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου – που αποτελεί, σε συνδυασμό και με τις συνεχείς μεταβολές της σχετικής με φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία, ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως, σε βλάβη του δημοσίου συμφέροντος – και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά την σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαμβάντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη, εισφορές και συναφείς κυρώσεις, ιδιαιτέρως, μάλιστα, σε περίπτωση που επιβάλλονται ταυτοχρόνως οικονομικές επιβαρύνσεις για περισσότερα έτη, και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελθούσης επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απωλείας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την

είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίους σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους. Εξάλλου, η Διοίκηση, διαθέτουσα προδήλως περιορισμένο αριθμό καταλλήλως εκπαιδευμένου προσωπικού, ικανού να αξιολογήσει τα προκύπτοντα με βάση τις σύγχρονες μεθόδους ελέγχου στοιχεία, και επιβαρυνόμενη με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων, διεπομένων ενδεχομένως, ενόψει των αλληπαλλήλων τροποποιήσεων της σχετικής με φόρους, τέλη και εισφορές νομοθεσίας, από μη ισχύουσες πλέον κατά τον χρόνο του ελέγχου διατάξεις, όσο και νέων υποθέσεων, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων στις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους διοικουμένους της συνειδήσεως για την εκπλήρωση των σχετικών με φόρους, τέλη και εισφορές υποχρεώσεών τους, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων, καθώς και να αποφύγουν τη συσσώρευση οικονομικών επιβαρύνσεων πολλών ετών.

6. Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος

που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται 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 παράγραφη 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 προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. 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 επικαίρως και ανά τακτά, και σχετικώς μικρά, χρονικά διαστήματα - διότι συσσωρευση 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 αντιμετώπισεώς τους.

7. Επειδή, κατά το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151) «1. 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 της πενταετίας. 2. ... 3. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [δηλαδή σε περίπτωση περιελεύσεως στην φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων] ... 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων

φόρων ... το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ... παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...] 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν [...]».

8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «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. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «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. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010): «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».

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις: Άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α'

175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011». Άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012». Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013». Άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «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 31.12.2013 και μετά». Άρθρο 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «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: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν

εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «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 ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης». Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «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». Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α'141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη». Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. 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». Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «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» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίσθηκε ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν,

ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

11. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής: Κατά την ένδικη χρήση 2001 η αναιρεσίβλητη εταιρεία είχε αντικείμενο εργασιών την εμπορία πετρελαιοειδών και έδρα τον Πειραιά [...], τηρούσε δε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Κατόπιν σχετικών εντολών διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της σε συσχετισμό προς το 25117/12.7.2007 έγγραφο του Ζ' Τελωνείου Πειραιώς, το οποίο αναφερόταν σε Αιτήσεις Εφοδιασμού Πλοίων (Α.Ε.Π.) που είχε καταθέσει αυτή στο προαναφερόμενο Τελωνείο από 1/7-31/12/2001 και αφορούσαν σε εφοδιασμούς πλοίων που είχαν πραγματοποιηθεί από το Δ/Ξ [...], το οποίο είχε ναυλώσει και λειτουργούσε ως φορολογική αποθήκη της. Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν λανθασμένες εγγραφές στα αντίτυπα των Α.Ε.Π., ανακολουθίες μεταξύ των ενδείξεων του μετρητή που αφορούσαν τη λήξη των προηγηθεισών και την έναρξη των αμέσως επόμενων παραδόσεων καυσίμων, καθώς επίσης και διαφορές μεταξύ μετρηθεισών και παραδοθεισών ποσοτήτων πετρελαίου ναυτιλίας 6.046.500 και 296.700 λίτρων, οι οποίες, αν και είχαν καταμετρηθεί από το μετρητή καυσίμων του Δ/Ξ [...], δεν είχαν παραδοθεί σε άλλα δικαιούχα ατελείας πλοία, κατόπιν

εγκρίσεως της τελωνειακής αρχής ή δεν είχαν λάβει άλλο σύννομο προορισμό. Ενόψει αυτών ο Διευθυντής του Ζ΄ Τελωνείου Πειραιώς, αφού προέβη στη χρέωση των αναλογουσών στις ως άνω ποσότητες πετρελαίου δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, εξέδωσε την 776/06/2008 καταλογιστική πράξη, με την οποία κηρύχθηκε η αναιρεσίβλητη αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεη ως αστικώς συνυπεύθυνη για την καταβολή πολλαπλών τελών, προστίμων και φορολογικών επιβαρύνσεων ποσού 6.656.163,18, 20.000 και 2.218.721,06 ευρώ αντίστοιχα. Στη συνέχεια δε εκδόθηκε σε βάρος της η 415/13.12.2010 απόφαση του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, με την οποία επιβλήθηκε σε αυτήν συνολικό πρόστιμο Κ.Β.Σ. 2.934.127,21 ευρώ, με την αιτιολογία ότι, κατά τη χρήση 2001, 1) δεν ζήτησε και δεν έλαβε ή δεν εξέδωσε τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις τιμολόγιο αγοράς για αγορασθείσα ποσότητα 35.000 λίτρων πετρελαίου εσωτερικής καύσεως (ναυτιλίας), συνολικής καθαρής αξίας 5.325.015 δραχμών (15.627,34 ευρώ), και 2) δεν εξέδωσε α) τουλάχιστον σε επτά περιπτώσεις τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής για πωληθείσες ποσότητες 6.317.500 λίτρων πετρελαίου εσωτερικής καύσεως, συνολικής καθαρής αξίας 994.178.972 δραχμών (2.917.619,87 ευρώ), και β) τουλάχιστον σε μία περίπτωση τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής για πωληθείσα ποσότητα 700 λίτρων ίδιου πετρελαίου, συνολικής καθαρής αξίας 110.160 δραχμών (323,28 ευρώ). Κατόπιν αυτών, αφού έγινε δεκτό ότι οι ανωτέρω παραβάσεις επιδρούσαν στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ των βιβλίων και στοιχείων της, καθιστώντας αυτά ανακριβή, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα αποτελέσματά της, για την ένδικη χρήση, με το 2167/13.12.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, με το οποίο καταλογίσθηκε σε βάρος της κύριος φόρος 3.986.826,28 ευρώ, καθώς και πρόσθετος φόρος 11.102.850,15 ευρώ λόγω ανακρίβειας της σχετικής δηλώσεως. Το ανωτέρω φύλλο ελέγχου επιδόθηκε στην αναιρεσίβλητη στις 21.12.2010 και κατ' αυτού η τελευταία άσκησε, στις 17.2.2011, προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε ότι, κατά τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης, με την έννοια ότι μέσα στην πενταετία αυτή

πρέπει να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον υπόχρεο το σχετικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι από τη διάταξη του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 προέκυπτε ότι η παράταση παραγραφής μέχρι 31.12.2008 αφορούσε μόνον τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2006 και 31.12.2007, δηλαδή αφορούσε τις υποθέσεις των χρήσεων 2000 και 2001, ενώ από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου του ν. 4098/2012 προέκυπτε ότι οι παρατάσεις αυτές αφορούσαν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2008, 31.12.2009, 30.6.2010, 31.12.2010, 31.12.2011 και 31.12.2012 και όχι και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες μετά από την προηγηθείσα παράταση του άρθρου 11 του ν. 3513/2006. Αντίθετη ερμηνεία των τελευταίων αυτών διατάξεων, ότι δηλαδή οι περαιτέρω διαδοχικές (έξι) παρατάσεις της ως άνω προθεσμίας αφορούσαν όλες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η εν λόγω προθεσμία έληγε όχι μόνον πρωτογενώς αλλά και κατά παράταση, θα ήταν, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ευθέως αντισυνταγματική, διότι θα παραβίαζε τα άρθρα 4 (παρ. 1), 20 (παρ. 1) και 78 (παρ. 2) του Συντάγματος, καθώς και την απορρέουσα από τα άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 αυτού αρχή της ασφαλείας του δικαίου. Κατ' ακολουθία, το δικάσαν δικαστήριο, αφού έλαβε υπόψη του α) ότι στην προκείμενη υπόθεση ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση του επίδικου φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002, άρχισε στις 31.12.2002 και έληξε, με την πάροδο της πενταετίας και της παρατάσεως που χορηγήθηκε με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, στις 31.12.2008 και β) ότι το ως άνω φύλλο ελέγχου εκδόθηκε στις 13.12.2010 και κοινοποιήθηκε στην αναιρεσίβλητη στις 21.12.2010, έκρινε ότι το ένδικο δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, κατά το βάσιμο λόγο της ασκηθείσης προσφυγής, όπως αυτή είχε συμπληρωθεί με τους πρόσθετους λόγους. Με τις σκέψεις δε αυτές δέχθηκε

την εν λόγω προσφυγή και ακύρωσε το 2167/13.12.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος.

12. Επειδή, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, είναι ορθή, διότι, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στη σκέψη 10, οι προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 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 αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους, όπως είναι και η ένδικη χρήση 2001, αντίκεινται προς τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα ως αβάσιμα.

13. Επειδή, τέλος, με το, υποβληθέν μετά τη συζήτηση της υποθέσεως και εντός της χορηγηθείσης σχετικώς από τον Πρόεδρο του Δικαστηρίου προθεσμίας, από 16.5.2017 υπόμνημα το Δημόσιο προβάλλει ότι «η κρίση περί αντιθέσεως προς το Σύνταγμα κάθε νομοθετικής διατάξεως περί παρατάσεως της παραγραφής θα έχει τεράστιες και μη δυνάμενες να εκτιμηθούν στο χρονικό αυτό σημείο επιπτώσεις και καθιστά ορατό τον κίνδυνο διαταραχής των φορολογικών εσόδων του Κράτους, αφού θα έχει σαν αποτέλεσμα να τεθεί στο αρχείο τεράστιος αριθμός φορολογικών υποθέσεων, που αφορούν σε υψηλά ποσά αδήλωτων εισοδημάτων από πρόσωπα υψηλής φοροδοτικής ικανότητας» και επικαλείται το υπ' αριθ. ΔΕΛ Β 1065945 ΕΞ 1017 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το οποίο «... μεγάλο πλήθος υποθέσεων που εκκρεμούν στα Διοικητικά Δικαστήρια, καθώς και υποθέσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου και οι έλεγχοι αυτοί βρίσκονται σε εξέλιξη, αφορούν σε υποθέσεις που περιλαμβάνονται σε λίστες μεγάλης φοροδιαφυγής που έχουν περιέλθει στην Α.Α.Δ.Ε. μέσω Εισαγγελικών Αρχών, καθώς επίσης και υποθέσεις που έχουν μεταφερθεί από την Ειδική Γραμματεία του Σ.Δ.Ο.Ε. στην Α.Α.Δ.Ε. λόγω μεταφοράς αρμοδιοτήτων. Προσεγγιστικά και όλως ενδεικτικώς εκτιμάται ότι: α) Το πλήθος των εκκρεμών υποθέσεων με παραγραφόμενες χρήσεις είναι περί τις 30.000. β) Το πλήθος των μεταφερόμενων από το Σ.Δ.Ο.Ε. υποθέσεων είναι περί τις 25.000, η μεγάλη πλειοψηφία των οποίων

αφορά σε ελέγχους με παραγραφόμενες χρήσεις. Στις υποθέσεις αυτές περιλαμβάνονται κατά βάση: - Περιπτώσεις που αφορούν ελεγκτικές διασταυρώσεις και έρευνες, με βάση δεδομένα τα οποία χορήγησαν υπηρεσίες άλλων χωρών στο πλαίσιο διεθνών συμβάσεων. Ο έλεγχος των υποθέσεων αυτών ... πρέπει να ολοκληρωθεί... - Σημαντικές υποθέσεις για τις οποίες έχουν ήδη ξεκινήσει οι ελεγκτικές ενέργειες, έχουν παρασχεθεί στοιχεία από τράπεζες και επίκειται η επεξεργασία τους ώστε να ολοκληρωθούν οι έλεγχοι. Η βεβαίωση που θα προκύψει από τους ... ελέγχους δεν μπορεί να προσδιοριστεί πριν την ολοκλήρωση των ελέγχων, πλην όμως εκτιμάται ότι θα είναι ιδιαίτερα υψηλή...». Ενόψει δε των ανωτέρω το Δημόσιο ζητεί, σε περίπτωση που κριθούν αντισυνταγματικές οι επίμαχες διατάξεις, το Δικαστήριο να καθορίσει μεταγενέστερο χρόνο επελεύσεως των συνεπειών της εκδοθησομένης αποφάσεως μετά στάθμιση του, λόγω της οξυμένης δημοσιονομικής κρίσεως, επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος, που συνίσταται στην διαφύλαξη της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του κράτους, κατ' εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 3β του άρθρου 50 του π.δ. 18/1989, που προστέθηκε με το άρθρο 22 του ν. 4274/2014 (Α' 147) και ορίζει ότι «Σε περίπτωση αιτήσεως ακυρώσεως που στρέφεται κατά διοικητικής πράξεως, το Δικαστήριο, σταθμίζοντας τις πραγματικές καταστάσεις που έχουν δημιουργηθεί κατά το χρόνο εφαρμογής της, ιδίως δε υπέρ των καλόπιστων διοικουμένων, καθώς και το δημόσιο συμφέρον, μπορεί να ορίσει ότι τα αποτελέσματα της ακυρώσεως ανατρέχουν σε χρονικό σημείο μεταγενέστερο του χρόνου έναρξης της ισχύος της και σε κάθε περίπτωση προγενέστερο του χρόνου δημοσίευσης της απόφασης». Ο ισχυρισμός αυτός, όπως διατυπώνεται, είναι απορριπτέος, προεχόντως, ως αόριστος, διότι, εκτός των άλλων, δεν προσδιορίζονται κατά τρόπο συγκεκριμένο όχι μόνον οι φερόμενες ως ελεγχόμενες φορολογικές υποθέσεις, αλλά ούτε οι υποθέσεις, οι οποίες φέρονται ότι εκκρεμούν στα διοικητικά δικαστήρια, ούτε και τα ποσά που έχουν βεβαιωθεί στις υποθέσεις αυτές. Και τούτο ανεξαρτήτως αν στην προκειμένη περίπτωση μπορεί να τύχει εφαρμογής η ανωτέρω διάταξη του π.δ. 18/1989.

14. Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, η Ολομέλεια, στην οποία παραπέμφθηκε το προαναφερόμενο ζήτημα, κρίνει ότι, μετά την επίλυσή του κατά τα ανωτέρω,

πρέπει να κρατήσει την υπόθεση και να απορρίψει την κρινόμενη αίτηση στο σύνολό της.

Διά ταύτα

Επιλύει το παραπεμφθέν ζήτημα, κατά το σκεπτικό.

Κρατεί την υπόθεση και απορρίπτει την αίτηση.

2.2. ΣτΕ 7μ. 425/2017

Πρόεδρος: Ε. Σάρπ

Εισηγητής: Κ. Νικολάου

Δικηγόροι: Γ. Μπουρδάκου (ΝΣΚ), Α. Κουτσόλαμπρος

Χρόνος παραγραφής - Ανακλητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβληθείσα μετά τη λήξη του οικονομικού έτους - Η παραγραφή της αξίωσης για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου εισοδήματος, μετά από κατάθεση ανακλητικής δήλωσης, είναι πενταετής και όχι τριετής.

Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή.

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως, η οποία εισήχθη στην επταμελή σύνθεση του Β' Τμήματος, λόγω σπουδαιότητας, με την από 8/5/2009 πράξη του Προέδρου του, δεν απαιτείται, κατά το νόμο, καταβολή παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται, παραδεκτώς, η αναίρεση της 922/2008 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία, κατ' αποδοχή εφέσεως του Ταμείου ... , εξαφανίσθηκε η 6010/2006 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία αυτή απόφαση είχε απορριφθεί προσφυγή του εν λόγω Ταμείου κατά τεκμαιρόμενης αρνητικής απαντήσεως του Προϊσταμένου της .. ΔΟΥ ... , επί αιτήσεως που είχε υποβάλει αυτό προς επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ποσού ... ευρώ. Το ποσό αυτό αφορούσε σε φόρο, τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, που είχαν παρακρατηθεί για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες μηνός Δεκεμβρίου του έτους 1998.

3. ...

4. Επειδή, στο άρθρο 61 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως αυτός κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 τ. Α') και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται τα εξής : «Η δήλωση αποτελεί δεσμευτικό τίτλο για το φορολογούμενο. Μπορεί, όμως, για λόγους συγγνωστής πλάνης να την ανακαλέσει εν όλω ή εν μέρει [...]. Ανάκληση δήλωσης με σκοπό την ανατροπή οριστικής και αμετάκλητης φορολογικής

εγγραφής είναι ανεπίτρεπτη». Εξ άλλου, το άρθρο 84 του ως άνω Κώδικα ορίζει στην παράγραφο 1 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 της πενταετίας» και στην παράγραφο 7, όπως αυτή ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με την παράγραφο 15 του άρθρου 8 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 τ. Α'), ότι «Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της [...]». Τέλος, κατά μεν το άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 «Περί Δημόσιου Λογιστικού [...]» (ΦΕΚ 247 τ. Α'). «Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά το νόμο καταβληθέντος σ' αυτό χρηματικού ποσού παραγράφεται μετά τρία έτη, από της καταβολής [...]», κατά δε το άρθρο 86 παρ. 2 του ίδιου νόμου «Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μετά των συμβεβαιουμένων προστίμων παραγράφεται μετά πενταετία από την λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε εν στενή εννοία και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη».

5. Επειδή, όπως προκύπτει από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), η αξίωση του φορολογουμένου για επιστροφή φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλει βάσει δηλώσεώς του, προϋποθέτει την αντίστοιχη ανάκληση της δηλώσεως. Η ανάκληση αυτή μπορεί να γίνει είτε εντός του οικονομικού έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε η δήλωση είτε και μεταγενεστέρως μέχρι όμως του χρόνου εντός του οποίου είναι δυνατή η βεβαίωση του φόρου από τη φορολογική αρχή, δηλαδή εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, εκτός αν οριστικοποιηθεί εν τω μεταξύ η φορολογική εγγραφή. Μόνον δε από την τυχόν αποδοχή της υποβληθείσης εντός της ως άνω πενταετίας ανακλήσεως, είτε με πράξη της φορολογικής αρχής είτε με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, κατόπιν προσφυγής του φορολογουμένου κατά της ρητής, ή σιωπηρής απορρίψεως της δηλώσεως ανακλήσεως, καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος που καταβλήθηκε με βάση την δήλωση και αρχίζει η προβλεπόμενη από το άρθρο 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος τριετής παραγραφή της αξίωσης

επιστροφής του. Συνεπώς, η προμνημονευθείσα διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 90 του ν. 2362/1995, [γενική διάταξη αφορώσα χρηματικές απαιτήσεις κατά του Δημοσίου παρόμοια με την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 84 παρ. 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος], η οποία προϋποθέτει το αχρεώστητο της καταβολής χρηματικού ποσού στο Δημόσιο, δεν έχει πεδίο εφαρμογής ως προς το διάφορο ζήτημα του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να υποβληθεί ανάκληση δηλώσεως φόρου εισοδήματος, από την αποδοχή της οποίας και μόνον καθίσταται αχρεώστητος ο φόρος, διότι το ζήτημα αυτό ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 3458/2001 7μ., 4075/2012).

6. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και τα λοιπά διαδικαστικά έγγραφα προκύπτουν τα ακόλουθα : Το αναιρεσίβλητο Ταμείο υπέβαλε στην .. ΔΟΥ ... , για την περίοδο 1/12-31/12/1998, προσωρινή δήλωση αποδόσεως φόρου, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, τα οποία είχαν παρακρατηθεί από εισοδήματα που προέρχονταν από μισθωτές υπηρεσίες. Ο φόρος αυτός, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου, τα οποία αποδόθηκαν στο Δημόσιο με το ... τριπλότυπο, ανέρχονταν στο συνολικό ποσό των ... δραχμών ... Στη συνέχεια, ωστόσο, το τελευταίο αυτό υπέβαλε (7.11.2002) ανακλητική δήλωση, με την οποία διόρθωσε το σύνολο των ακαθάριστων αποδοχών από μισθωτές υπηρεσίες της προαναφερόμενης περιόδου και αντίστοιχα τα ποσά που παρακρατήθηκαν και έπρεπε να αποδοθούν, με αποτέλεσμα ο οφειλόμενος συνολικός φόρος για την ως άνω περίοδο να ανέλθει πλέον στο ποσό των ... δραχμών αντί του ποσού των ... δραχμών που είχε αρχικά δηλωθεί και καταβληθεί. Με αίτηση δε που υπέβαλε ταυτοχρόνως στην προαναφερόμενη ΔΟΥ ζήτησε να γίνει δεκτή η ως άνω ανακλητική δήλωση και να επιστραφεί το επιπλέον καταβληθέν ποσό φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου μηνός Δεκεμβρίου έτους 1998, ύψους ... δραχμών (... ευρώ), το οποίο είχε αποδοθεί λανθασμένα στη Δ.Ο.Υ. την 13.1.1999. Η ανωτέρω αίτηση απορρίφθηκε σιωπηρώς με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της. Κατά της τεκμαιρόμενης αυτής απορρίψεως το αναιρεσίβλητο Ταμείο άσκησε προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την 6010/2006 απόφαση

του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την αιτιολογία ότι η ως άνω αίτηση περί επιστροφής του προαναφερόμενου ποσού υπεβλήθη μετά την παρέλευση τριετίας από την καταβολή του και, ως εκ τούτου, η σχετική αξίωση είχε παραγραφεί σύμφωνα με το άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995. Έφεση, ακολούθως, του αναιρεσιβλήτου Ταμείου έγινε δεκτή με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Ειδικότερα, με την απόφαση αυτή, αφού έγινε δεκτό ότι το ως άνω ποσό είχε καταβληθεί αχρεωστήτως, κρίθηκε ότι και επί απαιτήσεως για επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος στο Δημόσιο ποσού ισχύει όχι η προβλεπόμενη από το ανωτέρω άρθρο 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995 τριετής παραγραφή, αλλά, κατ' εφαρμογή της συνταγματικής αρχής της ισότητας, η πενταετής παραγραφή που θεσπίζει το άρθρο 86 παρ. 2 του ίδιου νόμου για τις εν στενή εννοία βεβαιωμένες χρηματικές αξιώσεις του Δημοσίου κατά τρίτων. Με το σκεπτικό δε αυτό το δικάσαν δικαστήριο δέχθηκε ότι η αξίωση του αναιρεσιβλήτου για επιστροφή του ένδικου ποσού δεν είχε παραγραφεί, αφού η σχετική αίτηση είχε υποβληθεί εντός της ως άνω πενταετίας. Κατόπιν αυτού, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση, έκανε δεκτή την προσφυγή και, αφού ακύρωσε την ως άνω αρνητική απάντηση, διέταξε την επιστροφή του προαναφερόμενου ποσού.

7. Επειδή, εφόσον από τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη προκύπτει ότι το αναιρεσιβλήτο Ταμείο ανέκαλεσε την δήλωση, βάσει της οποίας είχε καταβληθεί το ως άνω ποσό, εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής της σχετικής φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, η δε ανάκληση έγινε δεκτή το πρώτον με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, πριν από την δημοσίευση της οποίας το εν λόγω ποσό δεν ήταν αχρεώστητο, η αξίωση του αναιρεσιβλήτου για την επιστροφή του ποσού αυτού, την ικανοποίηση της οποίας επεδίωξε με την ασκηθείσα ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου προσφυγή, δεν είχε υποκύψει σε παραγραφή, διότι, με τα ανωτέρω δεδομένα, δεν είχε αρχίσει να τρέχει η προβλεπόμενη από την διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής προθεσμία. Κατά συνέπεια, η ως άνω κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου, κατά την οποία η αξίωση του αναιρεσιβλήτου για την επιστροφή του ανωτέρω ποσού δεν είχε παραγραφεί, ανεξαρτήτως της αιτιολογίας της, είναι ορθή και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος με την υπό κρίση αίτηση μοναδικός λόγος αναιρέσεως, κατά τον οποίο, υπό τα ανωτέρω δεδομένα, η ένδικη αξίωση είχε υποκύψει σε παραγραφή σύμφωνα

με την εφαρμοστέα εν προκειμένω, κατά το Δημόσιο, διάταξη του άρθρου 90 παρ. 2 του ν. 2362/1995, η οποία προβλέπει ειδική τριετή παραγραφή από την καταβολή, είναι απορριπτός ως αβάσιμος, καθώς και η αίτηση στο σύνολό της.