

Πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας

1. Παραγραφή φορολογικής απαίτησης

ΣΤΕ 7μ. 732/2019 Β΄ Τμήμα

Πρόεδρος: Ε. Σαρπ

Εισηγητής: Μ. Σκανδάλη, Πάρεδρος ΣΤΕ

Δικηγόροι: Σ. Παπαδημητρίου, Ε. Μάντζου, Χ. Κοραντζάνη (ΝΣΚ), Α. Μάλλιου, Κ. Κωτσαλά, Ε. Μπακάλη

Παραγραφή φορολογικής απαίτησης – δεκαπενταετής η προθεσμία παραγραφής μόνο σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης – πενταετής σε περίπτωση εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης – παράταση της πενταετούς παραγραφής κατά τρία έτη σε περίπτωση κατάθεσης εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης το πέμπτο έτος της παραγραφής

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της κατ' άρθρον 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή (84 παρ. 1) πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του ν. 2238/1994, με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α΄ του ν. 2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

1. Επειδή, η υπό κρίση προσφυγή, που ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ... εισάγεται στο Συμβούλιο της Επικρατείας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, κατόπιν της 27/11.10.2018 πράξεως της οικείας Επιτροπής, η οποία δημοσιεύθηκε στις εφημερίδες «ΤΑ ΝΕΑ» στις 17.11.2018 και «ΕΣΤΙΑ» στις

18.11.2018. Η υπόθεση εισάγεται προς συζήτηση ενώπιον της επταμελούς συνθέσεως του Β΄ Τμήματος λόγω σπουδαιότητας, σύμφωνα με την από 31.10.2018 πράξη της Προέδρου του.

2. Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω 27/2018 πράξη της Επιτροπής του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 στην υπό κρίση προσφυγή τίθενται τα γενικότερου ενδιαφέροντος ζητήματα, τα οποία έχουν συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων: α) Εάν η - κατά παρέκκλιση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής- δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α΄ του ν. 2238/1994 εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος / δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή εάν, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, τυγχάνει εφαρμογής και σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο, ισοδυναμώσης, κατά την ερμηνεία αυτή, της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εντός της κατά τα ανωτέρω πενταετίας 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 τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής» αφορά στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ως άνω νόμου ή στην δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α΄ του ίδιου νόμου, γ) εφόσον γίνει δεκτό ότι η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α΄ του ν. 2238/1994 καταλαμβάνει και την περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δηλώσεως εντός της κατά τα ανωτέρω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, εάν η εν λόγω προθεσμία των δεκαπέντε ετών είναι σύμφωνη προς τις αρχές της ασφάλειας δικαίου, της εύλογης διάρκειας της προθεσμίας παραγραφής και της αναλογικότητας.

3. ...

4. ...

5. Επειδή, όπως προκύπτει από την από 2017 έκθεση μερικού ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.), κατόπιν της .../02.12.2015 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου, που εκδόθηκε με εντολή του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ.3 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχικές, τροποποιητικές και δηλώσεις του ν. 4446/2016) του προσφεύγοντος, οικονομικών ετών 2001-2013, και τις κινήσεις-πιστώσεις τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος με τον αδελφό του, οι οποίες παραδόθηκαν σε ψηφιακό δίσκο κατόπιν της .../2013 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ενώ, όπως ρητώς αναφέρεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, δεν περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου «συμπληρωματικά στοιχεία» κατά το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 (βλ. σελ. 2 και 91 της εκθέσεως). Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η εκπρόθεσμη υποβολή αρχικών

δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008. Ειδικότερα, ως προς το οικονομικό έτος 2007 ο ελεγχόμενος υπέβαλε την .../05.12.2012 αρχική δήλωση, στη συνέχεια δύο τροποποιητικές δηλώσεις και τέλος την .../29.09.2017 δήλωση με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2016 (Α' 240), ενώ ως προς το οικονομικό έτος 2008 υπέβαλε την .../05.10.2012 αρχική δήλωση και την .../29.09.2017 δήλωση του ν. 4446/2016. Κατά τη φορολογική αρχή, ως προς τα ως άνω οικονομικά έτη (2007 και 2008) ισχύει η κατά το άρθρο 84 παρ. 5 του ν. 2238/1994 δεκαπενταετής παραγραφή, λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής των αρχικών δηλώσεων, και, επομένως, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος ως προς τις χρήσεις αυτές δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή διαπίστωσε μη δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, καθώς και αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη άγνωστης πηγής, εξέδωσε δε το .../15.11.2017 σημείωμα διαπιστώσεων ως προς τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008 και 2012 και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς έκτακτης οικονομικής εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008 και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012. Επί των ανωτέρω διαπιστώσεων ο προσφεύγων υπέβαλε το ... 2017 υπόμνημα, με το οποίο προέβη σε ουσιαστική αντίκρουση των πορισμάτων του ελέγχου (με προβολή ισχυρισμών προς κάλυψη των τεκμηρίων διαβίωσης) μόνο ως προς τη χρήση 2011, καθώς, κατά τους ισχυρισμούς του, οι χρήσεις 2006 έως 2010 είχαν υποπέσει σε παραγραφή. Με βάση τα ανωτέρω στοιχεία και λαμβάνοντας υπόψη τα κατατεθέντα υπομνήματα του προσφεύγοντος (και του αδελφού αυτού, με τον οποίο ο προσφεύγων διατηρούσε τους κοινούς λογαριασμούς), ο έλεγχος κατέληξε στο ότι κατά τις χρήσεις 2006, 2007 και 2011 υπήρξαν εισοδήματα του προσφεύγοντος από εκμίσθωση ακινήτων (Α' - Β' πηγής) που δεν είχαν δηλωθεί καθώς και αποκρυσταλλώσιμα φορολογητέα ύλη άγνωστης πηγής, η οποία θεωρήθηκε ως ισόποση προσαύξηση περιουσίας φορολογητέα ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα κατά το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994. Ακολούθως, εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος α) η ... 29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 242.632,94 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 291.158,81 ευρώ, β) η .../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του ίδιου Προϊσταμένου, με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 210.739,75 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 252.887,70 ευρώ, γ) η .../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του ίδιου Προϊσταμένου, με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 41.203,13 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 49.443,76 ευρώ, δ) η .../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς του ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008, με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 15.000 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 18.000 ευρώ και ε) η .../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012, με την οποία καταλογίστηκε ποσό κύριου φόρου 2.178 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ποσού 2.613,60 ευρώ. Κατά των ως άνω πράξεων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 29.12.2017, ασκήθηκε η ...2018 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επιλύσεως Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς στις 25.05.2018 με την άπρακτη πάροδο της τασσόμενης στο νόμο (άρθρο 63 παρ. 5 του ν. 4174/2013) προθεσμίας. Κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, στην οποία ενσωματώθηκαν, λόγω του ενδικοφανούς χαρακτήρα της ασκηθείσας ενώπιον της Δ.Ε.Δ. προσφυγής [βλ. άρθρα 63 παρ. 3 και 4 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) και 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170)], όλες οι συμπροσβαλλόμενες ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2007, 2008 και 2012, έκτακτης οικονομικής εισφοράς του ν. 3758/2009 οικ. έτους 2008 και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 οικ. έτους 2012, ασκείται η υπό κρίση προσφυγή.

6. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τα οικονομικά έτη 2007 και 2008, προέβλεπε, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ. για τον φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, κατά τα επίδικα οικονομικά έτη 2007 και 2008, στην παράγραφο 1 του άρθρου 61 οριζόταν ότι: «Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημά του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. [...]». Στο δε επόμενο άρθρο 62 οριζόταν τα εξής: «1. Η δήλωση υποβάλλεται, είτε σε δύο (2) αντίτυπα,

αυτοπροσώπως από τον υπόχρεο ή από πρόσωπο που έχει εξουσιοδοτηθεί από αυτόν ή ταχυδρομείται επί αποδείξει, είτε υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63, μέχρι την 1η Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους (όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 παρ. 9 του ν. 2892/2001, Α' 46) [...]. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογουμένου, με αρχή, για το ψηφίο 1, τις ημερομηνίες που αναφέρονται στις παραπάνω περιπτώσεις και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες, Ειδικά οι δηλώσεις που υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου μπορούν να υποβάλλονται μέχρι την έναρξη του ωραρίου λειτουργίας των δημόσιων υπηρεσιών της επόμενης ημέρας από την ημέρα λήξης της προθεσμίας τους (το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2892/2001). [...]. Μετά την παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο αυτήν και σε κάθε περίπτωση πριν από την καταχώριση στο οικείο βιβλίο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, επιτρέπεται η επίδοση αρχικής ή συμπληρωματικής δήλωσης, για την οποία επιβάλλεται και ο οριζόμενος από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 πρόσθετος φόρος. Αρχική ή συμπληρωματική δήλωση για τα εισοδήματα τα οποία έχουν περιληφθεί στο φύλλο ελέγχου, η οποία επιδίδεται μετά την καταχώρισή της στα τηρούμενα από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βιβλία, είναι απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα (Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 5 παρ. 4 του ν. 2753/1999, Α' 249). 2. [...] 3. [...] 4. Η δήλωση συντάσσεται σε δύο αντίτυπα σε έντυπα που παρέχονται δωρεάν από το Δημόσιο, υπογράφονται και τα δύο αντίτυπα από τον υπόχρεο ... Δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω του διαδικτύου παράγει τα ίδια έννομα αποτελέσματα με τη δήλωση που υποβάλλεται αυτοπροσώπως ή ταχυδρομικά (το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με το άρθρο 5 παρ. 11 του ν. 2892/2001) 5. [...] 6. [...]». Στο επόμενο άρθρο 63, όπως το άρθρο αυτό ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 22 παρ. 5 του ν. 2648/1998 (Α' 238), οριζόταν ότι: «1. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογούμενου. Κατ' εξαίρεση προκειμένου: α) Για τα πρόσωπα που ασκούν ατομικώς εμπορική επιχείρηση γενικά ή ελευθέριο επάγγελμα, αρμόδιος είναι, κατά περίπτωση, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας της κύριας επιχείρησής τους ή του κύριου επαγγέλματός τους. β)[...] γ) [...] 2. Για την παραλαβή και τον έλεγχο εκπρόθεσμης δήλωσης, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στην περιφέρεια της οποίας ο φορολογούμενος έχει την κατοικία του ή την έδρα της επιχείρησής του σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου κατά το χρόνο της υποβολής αυτής της δήλωσης. Πριν από την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης νομίμως επιλαμβάνεται ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που ήταν αρμόδιος για το αμέσως προηγούμενο της υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης χρονικό διάστημα. 3. [...]». Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 65: «1. Οι δηλώσεις, που επιδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, καταχωρίζονται από αυτόν σε βιβλία μεταγραφής δηλώσεων. 2. Η καταχώριση των δηλώσεων που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο ενεργείται στα βιβλία μεταγραφής δηλώσεων, με βάση τη χρονολογική σειρά επίδοσής τους». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 66 [όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε τόσο πριν όσο και μετά την αντικατάστασή της με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του ν. 3943/2011 (Α' 66)] ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας «ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση», δικαιούται δε για τον σκοπό αυτό να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν αυτός έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος, στις επόμενες δε διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζονται αναλυτικά και τα λοιπά μέσα φορολογικού ελέγχου. Εξάλλου, στην παράγραφο 9 του ίδιου ως άνω άρθρου (66) οριζόταν ότι «Ο υπόχρεος, προ της έκδοσης του φύλλου ελέγχου ή της πράξης, μπορεί να λάβει γνώση του αποτελέσματος του ελέγχου της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού και να υποβάλει αρχική ή συμπληρωματική δήλωση. Στην περίπτωση αυτήν, οι προβλεπόμενες κατά φορολογικό αντικείμενο προσαυξήσεις ή πρόστιμα μειώνονται στο 1/5 για υποθέσεις οικονομικού έτους 1991 και παλαιότερα». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε.: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. ... 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που

περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. ... (όπως η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ. 1 ν. 3522/2006, Α' 276). 3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσης τους. 4. [...]». Εξάλλου, στο επόμενο άρθρο 69 οριζόταν ότι «Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου ...».

7. Επειδή, σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο, το άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. προέβλεπε τα εξής: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2. [...] 3. [...] 4. [...] . 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος [...], 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. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. 6. [...] 7. [...]». Εξάλλου, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας [ν. 4174/2013 (Α' 170)], με έναρξη ισχύος από την 1.1.2014, σύμφωνα με το άρθρο 67 του νόμου αυτού, που αναριθμήθηκε στη συνέχεια σε άρθρο 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129)] ορίζει στο άρθρο 36 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 του ν. 4223/2013, Α' 287) τα εξής «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. ... 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) ..., γ) 3. 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. 4. ...». Περαιτέρω, στο άρθρο 66 του ίδιου Κώδικα (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και στη συνέχεια αναριθμήθηκε σε 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 11. 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 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. [...]» [όπως η παράγραφος 11 συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014)· σύμφωνα με την περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου Δ.2: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές»].

8. Επειδή, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017 σκ. 5), η αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιτάσσει η

κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της νομοθεσίας σχετικής με την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Ως εκ τούτου, απαιτείται να προβλέπεται στο νόμο προθεσμία παραγραφής, μετά τη λήξη της οποίας να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Η προθεσμία δε αυτή, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση των ως άνω αρχών λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων, η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, η δε λήξη αυτής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής. Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί (ΣΤΕ Ολομ. 3174/2014), η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και την επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Ως εκ τούτου, μεταβολή της διάρκειας της παραγραφής 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 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 συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2, 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 (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017 σκ. 6). Με βάση τα ανωτέρω, με την πιο πάνω απόφαση της Ολομέλειας κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006), του άρθρου 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008), του άρθρου 10 του ν.

3790/2009 (Α΄ 143/7.8.2009) και του άρθρου 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) 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών. Εξάλλου, με μεταγενέστερες αποφάσεις κρίθηκαν για τον ίδιο ως άνω λόγο ως αντισυνταγματικές και οι διατάξεις του άρθρου 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), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α΄ 180/22.8.2011), του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α΄ 249/20.12.2012), του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α΄ 81/5.4.2013) και του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 (Α΄ 235/1.11.2013) (βλ. ΣτΕ 2932, 2934-5/2017 7μ., 172/2018 7μ.), ενώ, περαιτέρω, έχει γίνει δεκτό ότι η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 11 (αναριθμηθέν σε 72 παρ. 11) του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους (βλ. ΣτΕ 2350/2018 σκ. 14 και ΣτΕ 2354/2018 σκ. 14).

9. Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί ότι η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017 σκ. 5, 6). Ειδικότερα, η επιταγή αναλογικότητας/εύλογης διάρκειας της παραγραφής που ορίζεται στο νόμο για τις φορολογικές ενοχές και παραβάσεις συνδέεται κυρίως (α) με την αποτελεσματικότητα αλλά και τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων και, συνακόλουθα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών (η οποία τόσο περισσότερο μειώνεται όσο μεγαλύτερος χρόνος μεσολαβεί από την τέλεση φορολογικής παραβάσεως και αποκρύψεως φορολογητέας ύλης), ήτοι με τα συνταγματικώς προστατευόμενα έννομα αγαθά της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της διασφάλισης της τήρησης στην πράξη, και όχι θεωρητικώς, της

κατοχυρωμένης με το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, (β) με τη δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης οικονομικών δραστηριοτήτων, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, ήτοι εννόμων αγαθών προστατευόμενων επίσης από το Σύνταγμα (άρθρα 5 παρ. 1 και 106 παρ. 1 και 2), αλλά και προς εξασφάλιση της αύξησης των φορολογικών εσόδων, χωρίς αύξηση φορολογικών συντελεστών ή θέσπιση νέων φόρων, και (γ) με τη δυνατότητα προσήκουσας άσκησης του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος άμυνας του φορολογούμενου. Εξάλλου, η άσκηση εκ μέρους της Διοίκησης επίκαιρων φορολογικών ελέγχων συμβάλλει αφενός στην εμπέδωση φορολογικής συνειδήσεως στους διοικουμένους για την εκπλήρωση των σχετικών με φόρους, τέλη και εισφορές υποχρεώσεών τους, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων, την επιβολή κυρώσεων και τη συσσώρευση φορολογικών επιβαρύνσεων πολλών ετών, αφετέρου στη δικαιότερη κατανομή των φορολογικών βαρών που επιτυγχάνεται με τη βεβαίωση οφειλομένου φόρου στο συντομότερο κατά το δυνατόν χρόνο από την απόκτηση του φορολογητέου εισοδήματος. Επομένως, η εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής προκύπτει από δίκαιη στάθμιση και εξισορρόπηση των προαναφερόμενων, ερειδόμενων στο Σύνταγμα, συμφερόντων και δικαιωμάτων, στο πλαίσιο δε αυτό λαμβάνεται υπόψη και η ταχύτητα των εξελίξεων στην κοινωνική και οικονομική ζωή, που καθιστά αναγκαία την κατά το δυνατόν γρήγορη εκκαθάριση των οικονομικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων, καθώς και η διευκόλυνση της διαδικασίας φορολογικού ελέγχου χάρη στις ηλεκτρονικές και λοιπές σύγχρονες ελεγκτικές μεθόδους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017 σκ. 5, 6, ΣτΕ 2934-5/2017 7μ. σκ. 11, 172/2018 7μ. σκ. 11). Με βάση τα ανωτέρω, η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη, ο δε κανόνας της πενταετούς παραγραφής που θεσπίζεται με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογία Εισοδήματος ανταποκρίνεται στην πιο πάνω συνταγματική απαίτηση (βλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017 σκ. 10). Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει επίσης να

ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής, οι διατάξεις δε αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣΤΕ 2934-2935/2017 7μ. και 172/2018 7μ.), η οποία συμβάλλει στην εμπέδωση φορολογικής συνειδήσεως στους διοικουμένους και, συνακόλουθα, στην τήρηση στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών.

10. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., που εφαρμόζεται στις επίδικες χρήσεις 2006 και 2007 [ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 66 (ήδη 72) παρ. 11 εδ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας], το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, καθώς και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ίδιου Κώδικα, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Ε.). **Η διάταξη αυτή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε., ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, είναι, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), στενώς ερμηνευτέα, και επομένως, η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής της φορολογικής δήλωσης, κατά τη ρητή, άλλωστε, διατύπωση της διάταξης. Εξάλλου, η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για τόσο μεγάλο διάστημα (τριπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου) δικαιολογείται από το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος παραλείπει εντελώς να συμμορφωθεί προς τη βασική**

υποχρέωσή του να υποβάλει προς το φορολογική αρχή τα στοιχεία βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική του ικανότητα. Αντίθετα, η ως άνω διάταξη περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στην ποιοτικώς διάφορη περίπτωση, κατά την οποία η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., καθώς στην τελευταία περίπτωση ο φορολογούμενος συμμορφώνεται, έστω και μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της δήλωσης, και πάντως προ του χρόνου παραγραφής, προς την υποχρέωσή του να θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής τα κρίσιμα για τον προσδιορισμό της φοροδοτικής του ικανότητας στοιχεία. [Άλλωστε, και ο ίδιος ο νομοθέτης διακρίνει μεταξύ των δύο περιπτώσεων επιφυλάσσοντας διαχρονικά αυστηρότερη μεταχείριση στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης σε σχέση με την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, άρθρο 86 του ν. 2238/1994, άρθρα 1-2 του ν. 2523/1997, άρθρο 58 του ν. 4174/2013)]. Επομένως, ερμηνεία επεκτείνουσα την εφαρμογή της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής και στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα ούτε στο σκοπό της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α΄ του Κ.Φ.Ε.. Ως εκ τούτου, στην ως άνω περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει ανωτέρω δεκτά σχετικά με την επιβαλλόμενη από τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της αναλογικότητας ανάγκη πρόβλεψης εύλογης προθεσμίας παραγραφής, ισχύει κατ' αρχήν ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Η εφαρμογή, άλλωστε, του κανόνα της πενταετούς παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης δεν θέτει σε πλεονεκτική θέση (έναντι του συνεπούς φορολογούμενου) τον εκπροθέσμως υποβάλλοντα, καθώς και αυτός υπόκειται εξ αρχής σε έλεγχο, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή οφείλει κατά νόμο όχι μόνο να ελέγχει τις υποβληθείσες δηλώσεις, αλλά και να ερευνά και να εξακριβώνει τις περιπτώσεις υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση (βλ. άρθρα 63 παρ. 1, 66 παρ. 1 και 68 παρ. 1 του

Κ.Φ.Ε.). Η εξακρίβωση μάλιστα των περιπτώσεων μη υποβολής δήλωσης καθίσταται ευχερέστερη στη σύγχρονη εποχή κατά την οποία το έργο της φορολογικής Διοίκησης διευκολύνεται σημαντικά από την τεχνολογία και τις σύγχρονες ηλεκτρονικές και λοιπές ελεγκτικές μεθόδους [ήδη από το έτος 1988 προβλέφθηκε στον Οργανισμό του Υπουργείου Οικονομικών Διεύθυνση Εφαρμογών Η/Υ, η οποία διαρθρώνεται στα τμήματα φορολογίας εισοδήματος, φ.π.α., τελωνείων κλπ. (βλ. άρθρα 32-34 π.δ. 284/1988, Α' 128), το δε έτος 1997 συστάθηκαν στο Υπουργείο Οικονομικών η Γενική Διεύθυνση Κέντρου Πληροφορικής του Υπουργείου (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) (π.δ. 43/1997, Α' 42) και η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (π.δ. 61/1997, Α' 53), ενώ με τον νόμο 2892/2001 (Α' 46) δόθηκε η δυνατότητα υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέσω διαδικτύου]. Εξάλλου, προς αποφυγή καταστρατηγήσεων, ενδεχομένως και μεθοδεύσεων, εκ μέρους των φορολογουμένων, προβλέπεται στο εδάφιο β' της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής παρέκταση του χρόνου παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, σε περίπτωση που αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.. Η πρόβλεψη παρεκτάσεως στην περίπτωση αυτή παρίσταται δικαιολογημένη προκειμένου να μην αιφνιδιάζεται η Διοίκηση από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής και να αποστερείται με τον τρόπο αυτό από τη δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης. Περαιτέρω, το χρονικό διάστημα της τριετούς παρεκτάσεως, το οποίο κατά το νομοθέτη κρίνεται επαρκές προκειμένου η φορολογική αρχή να ασκήσει την ελεγκτική της αρμοδιότητα, παρίσταται εύλογο, αφενός διότι ο γενεσιουργός λόγος της επιμηκύνσεως οφείλεται σε παράλειψη του ίδιου του φορολογουμένου να συμμορφωθεί εμπροθέσμως σε νόμιμη υποχρέωσή του, αφετέρου διότι ο συνολικός χρόνος παραγραφής δεν υπερβαίνει την οκταετία από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να

επιβάλλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με την -εφαρμοστέα στην περίπτωση αυτή- διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της (εκπρόθεσμης) δήλωσης [βλ. και τη νεότερη ρύθμιση του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με την οποία υιοθετείται ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής τόσο για τις εμπρόθεσμες όσο και για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, με δυνατότητα παρέκτασης ενός έτους εφόσον η αρχική ή τροποποιητική δήλωση υποβληθεί εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής].

11. Επειδή, περαιτέρω, κατά την αληθή έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 1 και 5 του Κ.Φ.Ε., σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. εφαρμοστέα είναι κατ' αρχήν η τριετής προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε.. Και τούτο διότι, με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, η οποία μπορεί να υποβληθεί και μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και μέχρι την έκδοση και καταχώριση του φύλλου ελέγχου (βλ. άρθρα 62 παρ. 1 και 66 παρ. 9 του Κ.Φ.Ε.), παύει πλέον να συντρέχει ο δικαιολογητικός λόγος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε. (ο οποίος, όπως προεκτέθηκε, συνίσταται στη δυσχέρεια του φορολογικού ελέγχου εξαιτίας της μη υποβολής στοιχείων εκ μέρους του φορολογουμένου), με αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον στην περίπτωση αυτή να δικαιολογηθεί η συνέχιση της αρξάμενης δεκαπενταετούς παραγραφής. Εξάλλου, το ως άνω χρονικό διάστημα της τριετίας, το οποίο βρίσκει έρεισμα στη νομοθετική

διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του Κ.Φ.Ε., αφενός αποτελεί ικανό - κατά νομοθετική επιλογή- διάστημα προκειμένου η φορολογική αρχή να ασκήσει αποτελεσματικά την ελεγκτική της αρμοδιότητα, αφετέρου παρίσταται εύλογο και σύμφωνο προς την αρχή της αναλογικότητας, λαμβανομένου υπόψη ότι στην περίπτωση αυτή εκπροθέσμου δηλώσεως έχει ήδη παρέλθει διάστημα τουλάχιστον πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της δηλώσεως (χωρίς η φορολογική αρχή να έχει εντοπίσει, ως οφείλει κατά νόμο, τη συγκεκριμένη περίπτωση μη υποβολής δηλώσεως). **Ωστόσο, σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α΄ του Κ.Φ.Ε., δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του Κ.Φ.Ε. και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο 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 (σκέψεις 8 και 9), 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 επικαίρως να ερευνά και να εξακριβώνει και τις περιπτώσεις υποχρέων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για τους ίδιους, άλλωστε, λόγους δεν συντρέχει λόγος επιμήκυνσεως της προθεσμίας παραγραφής πέραν της**

δεκαπενταετίας σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το δέκατο τρίτο ή κατά το δέκατο τέταρτο έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Με βάση τα ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κατ' άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε. δεκαπενταετής προθεσμία για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως. **Επομένως, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε., με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε. προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.**

12. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006) την .../05.12.2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) την/05.10.2012 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν εκπροθέσμως στις 05.10.2012, εντός του χρόνου της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του φόρου, η οποία έληγε ως προς το οικονομικό έτος 2007 στις 31.12.2012 και ως προς το οικονομικό έτος 2008 στις 31.12.2013. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά ανωτέρω, επί εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως φόρου εισοδήματος εντός του χρόνου παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. δεν τυγχάνει εφαρμογής η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε. (όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η φορολογική αρχή), αλλά η πενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., η οποία, ωστόσο, παρεκτείνεται για τρία έτη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε., σε περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, εν προκειμένω η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου συμπληρώθηκε ως προς το οικονομικό

έτος 2007 (χρήση 2006) στις 31.12.2015 (κατόπιν τριετούς παρεκτάσεως της προθεσμίας παραγραφής, κατά το άρθρο 84 παρ. 5 εδ. β' του Κ.Φ.Ε., λόγω υποβολής της εκπρόθεσμης δηλώσεως κατά το τελευταίο έτος -2012- της πενταετούς παραγραφής) και ως προς το οικονομικό έτος 2008 στις 31.12.2013. Επομένως, οι ένδικες .../29.12.2017 και .../29.12.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικών ετών 2007 και 2008 αντίστοιχα, συνακόλουθα δε και η ερειδομένη επί της δεύτερης των ανωτέρω πράξεων .../29.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008 (βλ. και άρθρο 18 παρ. 1 εδάφιο δ' του ν. 3758/2009, το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε.), εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 29.12.2017, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής για τα αντίστοιχα οικονομικά έτη, και είναι για το λόγο αυτό ακυρωτές, κατά τα βασίμως προβαλλόμενα με την υπό κρίση προσφυγή. Εξάλλου, ούτε οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής που προβλέφθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81/5.4.2013), του άρθρου 66 (ήδη 72) παρ. 11 του ν. 4174/2013 (Α' 170/16.7.2013), του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235/1.11.2013), του άρθρου 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014), του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015) και του άρθρου 97 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016), μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση των ένδικων καταλογιστικών πράξεων, δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, ενόψει και των κριθέντων με την απόφαση ΣτΕ Ολομ. 1738/2017 (με την οποία έχει αντιμετωπιστεί το ίδιο κατ' ουσίαν νομικό ζήτημα), οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, κατά το μέρος που καταλαμβάνουν φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης καθενός από τους ανωτέρω νόμους έτους. Περαιτέρω, δεν ασκεί επιρροή ως προς το εν προκειμένω κρίσιμο νομικό ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, που αφορούν τα οικονομικά έτη 2007 και 2008, οι δηλώσεις (1701 και 1700/29.9.2017) που υπέβαλε ο προσφεύγων για τα έτη αυτά με βάση τις διατάξεις του ν. 4446/2016. Κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή κατά το μέρος που αφορά στα

οικονομικά έτη 2007 και 2008 και να ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη της 2258/25.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής κατά των 6633/29.12.2017 και 6634/29.12.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2008, αντίστοιχα, και κατά της 6639/29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης οικονομικής εισφοράς του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 οικονομικού έτους 2008, καθώς και οι καταλογιστικές αυτές πράξεις.

13. Επειδή, μετά την επίλυση των ανωτέρω ζητημάτων και την αποδοχή της προσφυγής κατά το μέρος που αφορά στα οικονομικά έτη 2007 και 2008, η υπό κρίση προσφυγή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010, παραπέμπεται προς εκδίκαση στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (αρμόδιο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ.) κατά το μέρος που αφορά το οικονομικό έτος 2012, και συγκεκριμένα κατά το μέρος που με αυτή προσβάλλεται η σιωπηρή απόρριψη της .../25.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής κατά α) της .../29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) της .../29.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2012 του ίδιου Προϊσταμένου.

14. ...

Δ ι ά τ α ύ τ α

Επιλύει τα ζητήματα που ετέθησαν ενώπιόν του ως εξής:

-Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της κατ' άρθρον 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή (84 παρ. 1) πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης.

-Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ν. 2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για

την επίδοση της δήλωσης.

...

2. Παράβολο επί αιτήσεως ακυρώσεως

ΣΤΕ 682/2019 Ολομέλεια

Πρόεδρος: Α. Σακελλαροπούλου

Εισηγητής: Σ. Βιτάλη

Δικηγόροι: Δ. Χειμώνας (Ν.Σ.Κ.)

Παράβολο σε περίπτωση ομοδικίας

Σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα με κοινό δικόγραφο αρκεί, για το παραδεκτό του ασκηθέντος βοηθήματος, η καταβολή ενός και μόνου παραβόλου.

1....

2. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, για την οποία έχει καταβληθεί παράβολο ύψους 150 ευρώ (βλ. Ε-παράβολο ...) ζητείται η ακύρωση της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1163/31.10.2017 αποφάσεως της Υφυπουργού Οικονομικών, με θέμα «Ανακαθορισμός των τιμών ζώνης του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζομένων ακινήτων, που βρίσκονται στις Ζώνες Β' και ΣΤ' της Δημοτικής Ενότητας Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης - Ψυχικού της Περιφερειακής Ενότητας Βόρειου Τομέα Αθηνών, της Περιφέρειας Αττικής» (Β' 3882/3.11.2017), κατά το μέρος της με το οποίο ορίστηκε η τιμή ζώνης των ακινήτων για τη Β' ζώνη Ψυχικού σε 4.000 ευρώ, με ισχύ από 8.6.2016. Η ως άνω προσβαλλόμενη απόφαση εκδόθηκε κατόπιν της 171/2017 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία (α) ακυρώθηκε η ΠΟΛ. 1009/18.1.2016 απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 48/20.1.2016), κατά το μέρος της με το οποίο ορίστηκε η τιμή εκκίνησης του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων της Β' ζώνης Ψυχικού του Δήμου Φιλοθέης - Ψυχικού και (β) ορίστηκε ως χρόνος έναρξης του ακυρωτικού αποτελέσματος η 8.6.2016.

3. Επειδή, η υπόθεση εισάγεται προς συζήτηση στην Ολομέλεια κατόπιν της 1356/2018 παραπεμπτικής αποφάσεως του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας υπό επταμελή σύνθεση, προς επίλυση των αναφερομένων στην απόφαση αυτή ζητημάτων παραδεκτού της κρινομένης αιτήσεως και ειδικότερα του εάν σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 36 του π.δ.18/1989, σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα και ανεξαρτήτως της υπάρξεως ομοδικίας μεταξύ τους, οφείλεται, επί ποινή απαραδέκτου, παράβολο χωριστά για καθένα από τα πρόσωπα αυτά καθώς και του συναφούς ζητήματος της δυνατότητας στο αιτούν σωματείο να καλύψει την έλλειψη παραβόλου με την καταβολή του εντός εύλογης προθεσμίας.

4. Επειδή, στο άρθρο 35 του πρ.δ/τος 18/1989 (Α, 8), όπως οι παράγραφοι του άρθρου αυτού έχουν αναριθμηθεί με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 2721/1999 (Α, 112), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «1. Κατά τη διαδικασία γενικώς ενώπιον του Συμβουλίου, εφαρμόζονται οι διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τα τέλη χαρτοσήμου καθώς και τα ειδικά τέλη και τα ένημα. 2. ... 3. Συγχρόνως με την κατάθεση του εισαγωγικού δικογράφου της δίκης με τα νόμιμα τέλη, καταβάλλονται και τα τέλη εγγραφής στο πινάκιο, των πρακτικών και της απόφασης. Αν το εισαγωγικό δικόγραφο της δίκης κατατίθεται σε δημόσια αρχή, τα τέλη μπορεί να κατατίθενται ή να αποστέλλονται με ταχυδρομική επιταγή το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την περιέλευση του δικογράφου στο Συμβούλιο. 4. Αν τα τέλη αναβολής δεν καταβληθούν έως τη συζήτηση μετά την αναβολή, το ένδικο μέσο απορρίπτεται ως अपαράδεκτο. 5. ...». Περαιτέρω, το άρθρο 36 του ίδιου π.δ/τος, όπως ισχύει (κατόπιν της αντικατάστασής του με το άρθρο 21 του ν. 4274/2014, Α΄ 147), ορίζει ότι «1. Το ένδικο μέσο που ασκείται στο Συμβούλιο της Επικρατείας απορρίπτεται ως απαράδεκτο, αν μέσα σε ένα μήνα από την κατάθεση του εισαγωγικού δικογράφου της δίκης δεν καταβληθεί παράβολο. Το παράβολο ορίζεται, όταν πρόκειται για αίτηση ακυρώσεως [...] σε εκατόν πενήντα (150) ευρώ [...]. [...] 4. Αν το ένδικο μέσο γίνει δεκτό ή υποβληθεί παραίτηση ή καταργηθεί η δίκη για οποιονδήποτε άλλο λόγο το παράβολο αποδίδεται. Αν το ένδικο μέσο απορριφθεί, το παράβολο καταπίπτει υπέρ του Δημοσίου. Το Συμβούλιο εκτιμώντας τις περιστάσεις, μπορεί να διατάξει την

απόδοση του παραβόλου ακόμα και αν απορρίπτεται το ένδικο μέσο. Επί προφανώς απαραδέκτου ή αβασίμου ενδίκου μέσου, μπορεί να απαγγείλει ως και τον εικοσαπλασιασμό του παραβόλου. [...]». Εξάλλου, η παράγραφος 6 του άρθρου 45 του π.δ. 18/1989, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 22 παρ. 9 του ν. 3226/2004 (Α' 24), ορίζει ότι: «Σε περίπτωση έλλειψης ομοδικίας, η αίτηση ακυρώσεως κρατείται ως προς τον πρώτο αιτούντα και τους ομόδικους με αυτόν και διατάσσεται ο χωρισμός ως προς τους υπόλοιπους».

5. Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων που παρατίθενται στη σκέψη 3, όπως αυτές παγίως εφαρμόζονται από το Συμβούλιο της Επικρατείας, προκύπτει ότι **σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα με κοινό δικόγραφο αρκεί, για το παραδεκτό του ασκηθέντος βοηθήματος, η καταβολή ενός και μόνου παραβόλου.** Τούτο δε διότι, η υποχρέωση καταβολής παραβόλου συνάπτεται αποκλειστικά προς αυτή καθ' εαυτή την άσκηση του ενδίκου μέσου, δηλαδή την διαδικαστική πράξη με την οποία υποβάλλεται το αίτημα παροχής εννόμου προστασίας και προσδιορίζεται το περιεχόμενο της ζητούμενης προστασίας και το αντικείμενο της δίκης. Οι ανωτέρω διατάξεις ουδόλως θεσπίζουν υποχρέωση καταβολής παραβόλου για καθένα χωριστά από τους διαδίκους που ενώνονται σε κοινό δικόγραφο, στο πλαίσιο του δικονομικού θεσμού της ομοδικίας, εφ' όσον μάλιστα η ακυρωτική δίκη αφορά την αντικειμενική νομιμότητα μιας διοικητικής πράξης και όχι αυτοτελείς ατομικές αξιώσεις και δίκαια εξ υποκειμένου, η δε ομοδικία προϋποθέτει κοινό έννομο συμφέρον και κοινούς λόγους ακυρώσεως. Ο θεσμός της ομοδικίας προϋποθέτει επίσης ότι όλοι οι ομόδικοι τελούν υπό τις αυτές νομικές και πραγματικές συνθήκες σε σχέση με το αντικείμενο της δίκης και την ζητούμενη έννομη προστασία. Είναι δε διαφορετικό το ζήτημα ότι, ενώ η επίκληση της ομοδικίας είναι κοινή, η απόδειξή της εξετάζεται χωριστά για κάθε διάδικο, όπως ομοίως χωριστά εξετάζεται και η νομιμοποίηση. Επομένως δεν υφίστανται πλείονες αυτοτελείς έννομες σχέσεις δίκης, αν δε αυτοί που ενώνονται σε κοινό δικόγραφο δεν τελούν υπό τις αυτές συνθήκες, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της ομοδικίας (πρβλ. ΣτΕ 935/2018, 558/2018, 433/2018, 428/2018 κ.ά.) και οι μη ομοδικούντες

δικαιούνται (ΣΤΕ 2910/1984) και οφείλουν (ΣΤΕ 4171/1987) να ζητήσουν έννομη προστασία μετά από χωρισμό δικογράφου και καταβολή νέου παραβόλου για το νέο εισαγωγικό δικόγραφο με συνέπεια να ανοίγει μια νέα, αυτοτελής έννομη σχέση δίκης. Εξ άλλου, η υποχρέωση καταβολής παραβόλου δεν συναρτάται ούτε με την έκβαση της δίκης, από την οποία εξαρτάται μόνο η τύχη του (κατάπτωση ή απόδοση στους εκ των ομοδίκων νικήσαντες εν όλω ή εν μέρει - βλ. ΣΕ 935/2018 κ.ά.), επομένως ζήτημα καταπτώσεως του παραβόλου εις βάρος των ομοδίκων που δεν νομιμοποιήθηκαν ή δεν απέδειξαν το έννομο συμφέρον τους δεν τίθεται. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, σύμφωνα με την οποία επί ασκήσεως κοινής αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερους αιτούντες απαιτείται η καταβολή τόσων παραβόλων όσοι και οι αιτούντες, δεν βρίσκει έρεισμα ούτε στο γράμμα των κρισίμων διατάξεων, ούτε στην όλη οικονομία του συστήματος παροχής εννόμου προστασίας, και ιδίως των θεσμών του παραβόλου, και της ομοδικίας, έτσι όπως έχουν καταστρωθεί στην δικονομική έννομη τάξη, ούτε προκύπτει σχετική βούληση του νομοθέτη από την εξέλιξη και τις προπαρασκευαστικές εργασίες των οικείων διατάξεων (ιδίως, ούτε εξ αφορμής της προσθήκης παρ. 6 στο άρθρο 45 του π.δ. 18/1989 με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 9 του ν. 3226/2004). Αντιθέτως, όπου ο νομοθέτης προέβη σε διαφορετικές σταθμίσεις για την υποχρέωση καταβολής παραβόλου σε σχέση με τους ανωτέρω δικονομικούς θεσμούς το έχει ορίσει ρητώς, όπως, ενδεικτικά, με το άρθρο 277 παρ. 8 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ). Μειοψήφησαν οι Σύμβουλοι Β. Αραβαντινός, Δ. Κυριλλόπουλος και Σ. Βιτάλη.

Οι Σύμβουλοι Β. Αραβαντινός και Σ. Βιτάλη υποστήριξαν τα ακόλουθα: Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 18/1989, σε περίπτωση, όπως η παρούσα, ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα και ανεξαρτήτως της ύπαρξης δεσμού ομοδικίας μεταξύ τους, οφείλεται, επί ποινή απαραδέκτου, παράβολο χωριστά για καθέναν από τα πρόσωπα αυτά. Τούτο διότι ακόμη και σε αυτή την περίπτωση και παρά την κατάθεση ενός μόνο δικογράφου, το Δικαστήριο εξετάζει και κρίνει το παραδεκτό του ενδίκου βοηθήματος (ενδεχομένως δε, ανάλογα με το αντικείμενο της υποθέσεως και το βάσιμο αυτού) χωριστά ως προς καθέναν από τους αιτούντες (ιδίως, όσον αφορά τη νομιμοποίηση πληρεξούσιου δικηγόρου και τη συνδρομή εννόμου συμφέροντος), με συνέπεια την επιβάρυνση του έργου του, κατά τρόπο ώστε η λυσιτέλεια και η αποτελεσματικότητα του παραβόλου, ως μέσου αποτροπής απαράδεκτων (ή αβάσιμων) ενδίκων βοηθημάτων, να εξυπηρετείται μέσω της υποχρέωσης καταβολής του, επί ποινή απαραδέκτου, από καθέναν από τους αιτούντες, λαμβανομένου υπόψη ότι η εξέταση της καταβολής παραβόλου, ως προϋπόθεσης του παραδεκτού αιτήσεως ακυρώσεως, προηγείται, καταρχήν, της εξέτασης των όρων του παραδεκτού που αφορούν στη νομιμοποίηση πληρεξούσιου δικηγόρου, στη συνδρομή εννόμου συμφέροντος στο πρόσωπο εκάστου των αιτούντων και στην ύπαρξη δεσμού ομοδικίας μεταξύ τους. Άλλως, δηλαδή υπό την ερμηνευτική εκδοχή ότι αρκεί η πληρωμή ενός μόνο παραβόλου για όλους τους αιτούντες,

υπονομεύονται ο σκοπός και το ωφέλιμο αποτέλεσμα του άρθρου 36 του π.δ. 18/1989, με τις εντεύθεν επιπτώσεις στην εύρυθμη λειτουργία του Δικαστηρίου, το οποίο, άλλωστε, εάν δεχθεί την αίτηση για ορισμένους από τους διαδίκους και απορρίψει αυτήν (λ.χ. ως απαράδεκτη, ελλείπει νομιμοποίησης πληρεξουσίου δικηγόρου ή ελλείπει εννόμου συμφέροντος) ως προς τους λοιπούς, αποδίδει το (μοναδικό καταβληθέν) παράβολο στους νικήσαντες διαδίκους, χωρίς να μπορεί να διατάξει την κατάπτωσή του ως προς τους ηττηθέντες παρά τα ρητώς και σαφώς οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 36 του π.δ/τος 18/1989. Παράλληλα, η άσκηση από τους ιδιώτες της προβλεπόμενης στο νόμο δικονομικής δυνατότητας να ασκήσουν από κοινού αίτηση ακυρώσεως, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, να μην θεραπεύει σκοπούς αναγόμενους και στη χρηστή απονομή της δικαιοσύνης, που μπορεί να εξυπηρετείται μέσω της έκδοσης μίας δικαστικής αποφάσεως επί κοινής αιτήσεως περισσότερων προσώπων, αντί της έκδοσης περισσότερων αποφάσεων επί αυτοτελών αιτήσεων των προσώπων αυτών, αλλά (i) η ως άνω δυνατότητα δεν συνιστά έκφανση του κατά το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος ή του άρθρου 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ δικαιώματος των ιδιωτών για παροχή έννομης προστασίας έναντι εκτελεστών διοικητικών πράξεων (ανεξαρτήτως του ότι το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ δεν εφαρμόζεται σε κατηγορίες διοικητικών διαφορών, όπως η παρούσα, που αφορούν στην επιβολή φορολογικών βαρών), δεδομένου ότι πρόκειται για ατομικό δικαίωμα εκάστου προσώπου, παρεχόμενου για την προστασία των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων του και όχι για συλλογικό δικαίωμα ομαδικής προσφυγής στο Δικαστήριο περισσότερων προσώπων, και (ii) η άσκηση της παραπάνω δικονομικής δυνατότητας άγει στη δημιουργία περισσότερων αυτοτελών εννόμων σχέσεων δίκης, καθμία εκ των οποίων κρίνεται χωριστά από το Δικαστήριο, στοιχείο που δικαιολογεί τη θέσπιση σχετικών νομοθετικών περιορισμών, όπως ο προαναφερόμενος περί καταβολής χωριστού παραβόλου από τους αιτούντες, ώστε να διασφαλίζεται, κατά το δυνατό, η ορθή, σύμφωνη με το σκοπό της και λελογισμένη άσκηση της εν λόγω δικονομικής δυνατότητας, προς όφελος και της αποτελεσματικής λειτουργίας του Δικαστηρίου. Άλλωστε, ακόμα και με την εφαρμογή του ανωτέρω περιορισμού για το παράβολο, η ομοδικία, ως δικονομική δυνατότητα, δεν θίγεται ουσιωδώς και εξακολουθεί να είναι ελκυστική για τους ενδιαφερόμενους, ως μέσο (δικονομικής) ένωσης των δυνάμεών τους, συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών, καθώς τους επιτρέπει να μοιραστούν τα λοιπά έξοδα της δίκης και, ιδίως, της δικηγορικής αμοιβής για το ένδικο βοήθημα και τη συζήτησή του. Ο Σύμβουλος Δ. Κυριλλόπουλος διέτυπωσε την ακόλουθη γνώμη: Σε περίπτωση που περισσότεροι διάδικοι, ανεξάρτητα από την ύπαρξη του δεσμού ομοδικίας μεταξύ τους, ασκήσουν ένδικο μέσο ή βοήθημα ενούμενοι σε κοινό δικόγραφο, προκαλούν μεν μια κοινή δίκη, θεωρούνται, όμως ως κεχωρισμένως δικαζόμενοι, με αποτέλεσμα να δημιουργούνται πλείονες αυτοτελείς έννομες σχέσεις δίκης, τόσες όσοι και οι αιτούντες. Ειδικότερα, η συνδρομή των διαδικαστικών προϋποθέσεων εξετάζεται χωριστά ως προς έκαστον των διαδίκων, οι πράξεις ή οι παραλείψεις εκάστου δεν ωφελούν, ούτε βλάπτουν τους λοιπούς, το δε εκ των αποφάσεων προκύπτων δεδικασμένο κρίνεται χωριστά ως προς τον κάθε έναν εξ αυτών. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 4 του π.δ.18/1989, σε περίπτωση ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα, τα οποία ενούνται σε ενιαίο δικόγραφο, διεξάγεται μεν μια κοινή διαδικασία ως προς πλείονας όμως εννόμους σχέσεις και, συνεπώς, οφείλεται επί ποινή απαραδέκτου, παράβολο χωριστά για κάθε ένα από τα πρόσωπα αυτά.

6. Επειδή μετά την επίλυση του ζητήματος που παραπέμφθηκε, δηλ. ότι κατά την έννοια του άρθρου 36 παρ. 1 και 4 του π.δ. 18/1989 επί αιτήσεως ακυρώσεως από περισσότερα πρόσωπα με κοινό δικόγραφο και ανεξαρτήτως της ύπαρξης δεσμού ομοδικίας μεταξύ τους, αρκεί για το παραδεκτό του ασκηθέντος βοηθήματος η καταβολή ενός μόνο παραβόλου, η υπόθεση πρέπει να παραπεμφθεί στο Β΄ Τμήμα του Δικαστηρίου για περαιτέρω εκδίκαση.

Διά ταύτα

Επιλύει το παραπεμφθέν ζήτημα.

Παραπέμπει την υπόθεση στο Β΄ Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας για περαιτέρω εκδίκαση.