

Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο.

Ξανθή Κούρτη, Δικηγόρος, ΜΔΕ Δημοσίου Δικαίου

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους στους φορολογούμενους και συνακόλουθα να επιβάλλει φόρους, προσαυξήσεις και πρόστιμα παρουσίαζε ανέκαθεν εξαιρετικά έντονο ενδιαφέρον για όλους τους φορολογούμενους, ιδίως για τις επιχειρήσεις. Με την παρούσα εισήγηση σαφώς δεν είναι δυνατή και δεν επιδιώκεται η διεξοδική ανάλυση όλων των περί παραγραφής νομοθετικών διατάξεων, ούτε η εξεύρεση απαντήσεων σε αμφισβητούμενα ζητήματα, παρά μάλλον μία αρχική προσέγγιση της ελληνικής πρακτικής γύρω από το θεσμό της φορολογικής παραγραφής, με σκοπό να δοθεί έναυσμα για περαιτέρω σκέψεις.

Από νομικής άποψης, γύρω από την παραγραφή εγείρονται πολλοί προβληματισμοί, λόγω, δε, της πληθώρας του αριθμού των υφιστάμενων διατάξεων, συχνά ασαφών ή αλληλεπικαλυπτόμενων, το ζήτημα της παραγραφής έχει καταστεί μάλλον περίπλοκο. Εξάλλου, το τελευταίο χρονικό διάστημα βρίσκεται στην επικαιρότητα ενόψει της πρόσφατης νομολογίας των ελληνικών δικαστηρίων και συγκεκριμένα λόγω της έκδοσης της υπ' αριθμόν 1623/2016 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Β' Τμήμα – 7μελής σύνθεση) και της, προγενέστερης αυτής, υπ' αριθμόν 888/2016 απόφασης του ίδιου τμήματος (Β' Τμήμα – παραπεμπτική στην αυξημένη σύνθεση), στις οποίες θα γίνει σύντομη αναφορά στο Κεφάλαιο IV της παρούσας.

I. Αρχικά παρατηρείται ότι, κατ' αυστηρή νομική ακριβολογία, θα έπρεπε ορθότερα να γίνεται λόγος για την «*εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας*» της φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρους αντί για την «*παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου*»¹.

Από συνταγματικής σκοπιάς, η καθιέρωση του θεσμού της παραγραφής ερείδεται στην αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ.1 και 25 παρ.1 εδ. α' Συντάγματος)², από την οποία απορρέει η αρχή της ασφάλειας δικαίου και, ως ειδικότερη έκφασή της, η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου³. Οι εν λόγω αρχές επιβάλλουν το σαφές και προβλέψιμο των νομοθετικών διατάξεων, ιδίως λαμβανομένου υπόψη ότι η εφαρμογή αυτών δύναται να έχει σοβαρές επιπτώσεις στα ατομικά δικαιώματα, όπως εν προκειμένω στην άσκηση της οικονομικής ελευθερίας (άρ. 5 Συντάγματος) και στην περιουσία (άρ. 1 του Πρώτου

¹ Φορτσάκης Θ., Φορολογικό δίκαιο, Εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλας, γ' έκδοση, 2008, σελ.612.

² Ενδεικτικά ΑΕΔ 14/2003.

³ Ενδεικτικά ΣτΕ ΟΛ 2034/2011.

Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου). Η παραγραφή, εξάλλου, και ιδίως σε ό,τι αφορά στην τυχόν παράταση του ορισθέντος χρόνου αυτής, συνάπτεται με την αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων (άρ.78 παρ.2 Συντάγματος)⁴.

Επιπλέον, ο θεσμός της παραγραφής εξυπηρετεί την ταχεία εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων και τακτοποίηση των δημόσιων εσόδων, στα πλαίσια και της επιδιωκόμενης ορθολογικής λειτουργίας της Διοίκησης. Συναφώς επισημαίνεται ότι η μεγάλη απόσταση μεταξύ του χρόνου του ελέγχου και της περιόδου που αφορά προκαλεί την αντικειμενική δυσχέρεια εξακρίβωσης της φορολογικής κατάστασης και αποδυναμώνει την αποδεικτική δυνατότητα τόσο της Διοίκησης, όσο και του φορολογουμένου. Ο τελευταίος, τέλος, στο μέτρο που πρόκειται για επιχείρηση, πρέπει επί της ουσίας να προβαίνει στον οικονομικό σχεδιασμό της οικονομικής του δραστηριότητας, λαμβάνοντας υποχρεωτικά υπόψη τον εκ του νόμου προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής των φορολογικών ελέγχων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής πρέπει να ορίζεται σαφώς εκ των προτέρων σε κάθε περίπτωση πρέπει να έχει διάρκεια εύλογη, κατ' ερμηνεία και της αρχής της αναλογικότητας (άρ. 25 Συντάγματος), ώστε να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο χωρίς, όμως, να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, αλλά και να μην αφήνει τους φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου, να αμυνθούν προσηκόντως, με παράλληλο κίνδυνο αδυναμίας καταβολής και είσπραξης από το Δημόσιο τυχόν βεβαιούμενων ποσών⁵. Η, δε, παράταση αυτού είναι δυνατή μόνο κατ' εξαίρεση και εφόσον δικαιολογείται τεκμηριωμένα από περιστάσεις που την καθιστούν αναγκαία.

II. Για πολλά χρόνια ο χρόνος της παραγραφής οριζόταν σε διαφορετικό νομοθετικό κείμενο για κάθε είδος φορολογίας. Με την ψήφιση και θέση σε ισχύ, από 1/1/2014, του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ή εν συντομία ΚΦΔ, ήτοι του ν.4173/2013 (ΦΕΚ 107 Α'/26.7.2013), εισήχθη πλέον νέα διάταξη, το άρθρο 36, που καθιερώνει, για τις χρήσεις από 1/1/2014-31/12/2014 και εφεξής, ενιαίο χρόνο παραγραφής για όλα τα αντικείμενα φορολογίας που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ⁶.

⁴ Στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος ορίζονται τα εξής: «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό θάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.». Βλ. σχετικά ΣτΕ 3936/2013, 2962/2013, 750-751/2008, 3606/ 2004, 70/2004, 523/2000, 139/1998, 1104/1992, 4710-4712/1985, 3141/1985, 2866/1985, 2034/1974.

⁵ Παρόμοιο σκεπτικό σε ΣτΕ 888/2016, ΣτΕ 1623/2016. Βλ. πρβλ. 144, 1976/2015.

⁶ Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον ΚΦΔ, οι διατάξεις αυτού ισχύουν για:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παιγνία.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη θεαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Ταυτόχρονα, στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ, νυν άρθρο 72 και πρώην 66, περιέχονται ειδικές προβλέψεις αναφορικά με τις παρελθούσες χρήσεις και ειδικότερα προβλέπεται ότι «*διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προίσχύουσες 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*». Ιδιαίτερο ενδιαφέρον αλλά και προβληματισμό, από πλευράς φορολογικού, συνταγματικού, αλλά και ποινικού δικαίου, παρουσιάζει η αμέσως επόμενη ρύθμιση του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία «*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 (σ.σ. ήτοι 1/1/2014), το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*». Όπως θα εκτεθεί και αμέσως κατωτέρω, η νέα διάταξη περί παραγραφής του ΚΦΔ προβλέπει εικοσαετή παραγραφή σε περίπτωση συνδρομής φοροδιαφυγής. Συνεπώς, ενόψει της εν λόγω μεταβατικής ρύθμισης, ο εικοσαετής χρόνος παραγραφής προκύπτει ότι ισχύει και εφαρμόζεται και για παραβάσεις φοροδιαφυγής προ του έτους 2014, αρκεί κατά την 1/1/2014 να μην είχε ήδη συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής.

Εν προκειμένω, θα αναφερθούμε εν συντομία μόνο στο άρθρο 36 του ΚΦΔ, στις διατάξεις του ν.2238/1994 (παλαιός Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ή παλαιός ΚΦΕ), του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και στο ν.2523/1997 (αναφορικά με τα φορολογικά πρόστιμα).

Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα των οικείων διατάξεων αλλά και από την πάγια νομολογία των δικαστηρίων, εντός του χρόνου παραγραφής θα πρέπει η πράξη επιβολής του φορολογικού βάρους όχι μόνο να εκδοθεί, αλλά και να κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο και μάλιστα εγκύρως, προκειμένου να συντρέξει περίπτωση διακοπής της παραγραφής, διαφορετικά το δικαίωμα του Δημοσίου υποπίπτει σε παραγραφή⁷. Επισημαίνεται, επίσης, ότι η παραγραφή έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και δεν εξετάζεται αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο αλλά θα πρέπει να προβάλλεται από τον αιτούντα.

II.1. Άρθρο 36 ΚΦΔ

Στο άρθρο 36 ΚΦΔ ορίζεται χρόνος παραγραφής η πενταετία από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης και αν είναι περισσότερες από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της τελευταίας. Έτσι για παράδειγμα για το εισόδημα του έτους 2014 η παραγραφή άρχεται την 1^η/1/2016 και λήγει την 31^η/12/2020.

Ωστόσο, ο άνω χρόνος παρατείνεται α) για ένα έτος, εάν υποβληθεί αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για ένα έτος μετά την

⁷ Βλ. και Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη, δ' έκδοση, 2011, σελ.456 επ.

έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αυτή αφορά.

Επιπρόσθετα, ιδιαίτερα σημαντική νέα ρύθμιση εισάγεται με την παράγραφο 3 του άνω άρθρου, σύμφωνα με την οποία σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής⁸ ρητά προβλέπεται εικοσαετής παραγραφή, αρχόμενη από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

II.2. Άρθρο 84 παλαιού ΚΦΕ⁹

Παραγραφή πενταετή από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης προέβλεπε και το άρθρο 84 του παλαιού ΚΦΕ. Αν, ωστόσο, δεν είχε υποβληθεί δήλωση, η παραγραφή τρέπεται σε δεκαπενταετή, ενώ, εάν υπεβλήθη δήλωση κατά το τελευταίο πριν τη λήξη της παραγραφής έτος, παρατείνεται κατά τρία έτη από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου μετά την πενταετία ήταν δυνατή σε ορισμένες περιπτώσεις ακύρωσης που ορίζονταν συγκεκριμένα στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου, παραδείγματος χάριν όταν το αρχικό φύλλο ελέγχου εκδόθηκε από αναρμόδια αρχή, κοινοποιήθηκε εντός της προθεσμίας παραγραφής, αλλά στη συνέχεια ακυρώθηκε για το λόγο αυτό. Αν, δε, το φύλλο ελέγχου ακυρωνόταν για τυπικούς μόνο λόγους με απόφαση δικαστηρίου προβλεπόταν η δυνατότητα κοινοποίησης νέου φύλλου ελέγχου εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με το άνω άρθρο, η παραγραφή τρέπεται σε δεκαετή¹⁰, α) αν η μη άσκηση του οφείλεται έστω μερικώς σε, από πρόθεση, πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) στις περιπτώσεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ίδιου νόμου, στο οποίο προβλέπεται η δυνατότητα διενέργειας συμπληρωματικής εγγραφής και κοινοποίησης φύλλων ελέγχου σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως, δηλαδή, όταν περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας συμπληρωματικά στοιχεία, από τα οποία προκύπτει εισόδημα που δεν είχε ληφθεί υπόψη κατά τον έλεγχο¹¹, περίπτωση που αν συνέτρεχε κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής συνεπάγετο

⁸ Προς τούτο κρίσιμο είναι να διερευνείται τι συνιστά κατά το νόμο φοροδιαφυγή, βλ. σήμερα ιδίως άρ.66 ΚΦΕ. Δεδομένου, δε, ότι συνήθως πλέον το περιεχόμενο που δίνεται σε αυτήν είναι μάλλον ευρύ, δεν είναι ασφαλές να γίνει λόγος για μη διάπραξη φοροδιαφυγής παρά μόνο μετά τη διενέργεια του ελέγχου και τη γνώση του σχετικού αποτελέσματος και ενδεχομένως χαρακτηρισμού, στα οποία θα καταλήξει η φορολογική αρχή. Κατ' αποτέλεσμα, στην πραγματικότητα, ο εικοσαετής χρόνος παραγραφής πρέπει να λαμβάνεται πλέον από τους φορολογούμενους ως δεδομένος και ελάχιστος χρόνος, κατά τον οποίο οφείλουν να αναμένουν τον έλεγχο, με όλες τις συνακόλουθες συνέπειες.

⁹ Με τις προγενέστερες του παλαιού ΚΦΕ διατάξεις προβλέπονταν δεκαετής παραγραφή.

¹⁰ Στον ΚΦΔ δεν φαίνεται να έχει περιληφθεί σχετική διάταξη. Προβλέπεται, ωστόσο, στο άρ.25 παρ.5. ότι «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο*».

¹¹ Σύμφωνα με την παρ.2 του άρ. 68 του ν.2238/1994 «*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 ανακριθή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας*

παράταση του χρόνου κατά ένα έτος. Ειδικότερα, με το νόμο 3522/2006 (ΦΕΚ 276 Α'/22.12.2006) ορίστηκε ότι η ανωτέρω δυνατότητα συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου και άρα τροπής της παραγραφής σε δεκαετή ισχύει ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

II.3. Άρθρο 57 Κώδικα ΦΠΑ¹²

Σε ό,τι αφορά στο φόρο προστιθέμενης αξίας, ομοίως, ο Κώδικας ΦΠΑ προβλέπει πενταετή παραγραφή αρχόμενη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης. Κατ' εξαίρεση η παραγραφή προβλεόταν δεκαετής α) αν δεν υποβλήθηκε δήλωση, β) αν η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου, έστω μερικώς, οφείλεται σε, από πρόθεση, πράξη ή παράλειψη του υποχρέου με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αν πρόκειται για συμπληρωματική πράξη για την οποία προβλέπεται στο άρθρο 49 παρ.3 του ίδιου Κώδικα.

II.4. Άρθρο 9 ν.2523/1997

Σε ό,τι αφορά στον χρόνο παραγραφής για την επιβολή προστίμων, σύμφωνα με το νόμο 2523/1997, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις περί παραγραφής που αφορούν την κύρια φορολογία. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Ειδικά, δε, για παραβάσεις και πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων αλλά και για όσα πρόστιμα δε συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία ως κύρια νοείται η φορολογία εισοδήματος και συνεπώς εφαρμοστέες τυγχάνουν οι αντίστοιχες περί παραγραφής διατάξεις.

II.5. Τέλος, επισημαίνεται, επίσης, ότι διαφορετικό από την ανωτέρω παραγραφή είναι το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς είσπραξη βεβαιωθέντων φόρων, ήτοι η παραγραφή των απαιτήσεων του Δημοσίου¹³. Για το ζήτημα αυτό προβλέπει ο Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού, ήτοι ο ν.2362/1995 και συγκεκριμένα τα άρθρα 86-89, ορίζοντας πενταετή παραγραφή από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε εν στενή έννοια (ταμειακή βεβαίωση) και κατέστη μία απαίτηση ληξιπρόθεσμη, ήτοι αποκτήθηκε ο νόμιμος τίτλος για την είσπραξή της, προβλέποντας συγκεκριμένες εξαιρέσεις καθώς και και λόγους διακοπής και αναστολής της εν λόγω παραγραφής¹⁴. Ήδη, ο πρόσφατος νόμος 4270/2014 έχει

στοιχεία θάσει 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 (Α' 258). (σ.σ. φάκελος ενδοομικών συναλλαγών)».

¹² Με προγενέστερες διατάξεις προβλεπόταν δεκαετής παραγραφή: άρθρο 52 ν.1642/1986, όπως αυτό ίσχυε πριν την αντικατάστασή του με την παρ. 24 του άρθρου 11 του ν. 2386/1996.

¹³ Πρόσφατα αναφορικά με το εν λόγω ζήτημα εκδόθηκε η σχετική ΠΟΛ 1154/2016, για τη συστηματική παρουσίαση των διατάξεων των ν.2362/1995, 4270/2014 και 4174/2013, η ανάλυση της οποίας εκφεύγει του σκοπού της παρούσας εισήγησης.

¹⁴ Μεταξύ άλλων ορίζεται ότι «Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησεως από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαιτήσεως του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαιώσεως αυτής εν στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο

αντικαταστήσει το ν.2362/1995, με αντίστοιχες, ωστόσο, διατάξεις αλλά και ειδική επιφύλαξη υπέρ της εφαρμογής του ΚΦΔ αναφορικά με τους φόρους και τα λοιπά δημόσια έσοδα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού. Ειδικότερα, στον ΚΦΔ προβλέπεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος εκτέλεσης, προβλέποντας, επίσης, τις περιπτώσεις διακοπής και αναστολής¹⁵.

III. Όπως είναι γνωστό, ο Έλληνας νομοθέτης κατά πάγια τακτική έχει κατά καιρούς παρατείνει τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου, πρακτική που έχει εγείρει προβληματισμούς σε θεωρητικό και νομολογιακό επίπεδο.

III.1. Οι πιο πρόσφατες σχετικές διατάξεις¹⁶ είναι οι εξής:

- ✓ Το άρθρο 5 ν.2892/2001, με το οποίο παρατάθηκαν κατά ένα έτος προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2001, άρα κατ' αρχήν η χρήση 1995, αλλά και η χρήση 1990 που ήταν δεκαετής.
- ✓ Το άρθρο 19 παρ.19 ν.3091/2002, με το οποίο ορίστηκε ότι λήγουν στις 31/12/2003 οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2002, 2004 & 2005, άρα κατ' αρχήν οι χρήσεις 1992, 1993 και 1994 που ήταν δεκαετείς, αλλά και οι χρήσεις 1995, 1996 και 1997 που ήταν πενταετείς.
- ✓ Το άρθρο 22 ν.3212/2003, με το οποίο παρατάθηκαν μέχρι 27/2/2004 προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2003, άρα κατ' αρχήν η χρήση 1997, αλλά και η χρήση 1992 που ήταν δεκαετής, καθώς και οι κατά τα ανωτέρω παραταθείσες ή συντμηθείσες χρήσεις.
- ✓ Το άρθρο 5 παρ.10 ν.3296/2004 (ΦΕΚ 14-12-2004¹⁷), με το οποίο παρατάθηκαν για ένα έτος η προθεσμία παραγραφής της χρήσης 1998, καθώς και η, παραταθείσα δυνάμει των άρ. 19 παρ.19 ν.3091/2002 και 22 ν.3212/2003, προθεσμία που έληγε στις 31/12/2004.

εγκυρότητας πράξεως της αναγκαστικής εκτέλεσεως προς είσπραξη απαιτήσεως του Δημοσίου (διοικητικής εκτελέσεως), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαιτήσεως του Δημοσίου προς θεαίωση (εν ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της θεβαιωμένης απαιτήσεως του αναστέλλεται μέχρι της εκδόσεως επί της δικαστικής ταύτης διενέξεως τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως και δεν συμπληρώνεται αυτή σε κάθε περίπτωση προ της παρόδου ενός έτους από την επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου κοινοποιήσεως με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής αποφάσεως».

¹⁵ Σε περιπτώσεις που έχει γίνει ρύθμιση οφειλών δυνάμει των πρόσφατων νόμων [4321/2015, 4305/2014 και 4152/2013 (πάγια ρύθμιση)], η παραγραφή των οφειλών αναστέλλεται από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης και για ολόκληρο το χρονικό διάστημα που αφορά η ρύθμιση ανεξαρτήτως καταβολής οποιουδήποτε ποσού και δεν συμπληρώνεται πριν παρέλθει ένα έτος από τη λήξη της τελευταίας δόσης αυτής.

¹⁶ Για τις οποίες βλ. αναλυτικά και Φορτσάκη Θ., Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολής φόρων, τελών, εισφορών, 2015, σε ΔΦΝ, τόμος 69, σελ.483.

¹⁷ Όπως έχει σημειωθεί, βλ. Φορτσάκη Θ., Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολής φόρων, τελών, εισφορών, ό.π., πρόκειται για αντισυνταγματική παράταση, δεδομένου ότι κατά το χρόνο ψήφισης του νόμου ο χρόνος παραγραφής είχε ήδη συμπληρωθεί.

- ✓ Το άρθρο 11 ν.3513/2006, με το οποίο παρατάθηκαν μέχρι 31/12/2008 οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2006 και 31/12/2007, άρα κατ' αρχήν οι χρήσεις 2000 και 2001.
- ✓ Το άρθρο 29 ν.3697/2008, με το οποίο παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2008, άρα κατ' αρχήν η χρήση 2002.
- ✓ Το άρθρο 10 ν.3790/2009, με το οποίο παρατάθηκε μέχρι 30/06/2010 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2009, καθώς και το 82 ν.3842/2010, με το οποίο παρατάθηκε μέχρι 31/12/2010 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30/06/2010, άρα κατ' αρχήν η χρήση 2003.
- ✓ Το άρθρο 12 παρ.7 ν.3888/2010, με το οποίο παρατάθηκε μέχρι 31/12/2011 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010, άρα κατ' αρχήν η χρήση 2004.
- ✓ Το άρθρο 18 παρ.2 ν.4002/2011, με το οποίο παρατάθηκε μέχρι 31/12/2012 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, άρα κατ' αρχήν η χρήση 2005.
- ✓ Το άρθρο 2 ν.4098/2012, με το οποίο παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013 η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2012, άρα κατ' αρχήν η χρήση 2006.
- ✓ Το άρθρο 37 παρ.5 ν.4141/2013, με το οποίο παρατάθηκε για δύο έτη η παραγραφή των υποθέσεων για τις οποίες η προθεσμία λήγει από 31/1/2013 και μετά, εφόσον είχε εκδοθεί για αυτές εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής.
- ✓ Το άρθρο 22 ν.4203/2013, με το οποίο παρατάθηκαν για δύο έτη από τη λήξη τους οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2013, εφόσον συνέτρεχαν συγκεκριμένες περιστάσεις, ήτοι α) εάν εκκρεμούσε αμοιβαία συνδρομή και β) είχε εκδοθεί κατά τον χρόνο δημοσίευσης του νόμου εισαγγελική παραγγελία, εντολή ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας 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 Κατάστασης¹⁸.
- ✓ Το άρθρο 22 ν.4337/2015, με το οποίο παρατάθηκαν κατά ένα έτος οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2015 για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας κ.ο.κ.
- ✓ Το άρθρο 61 ν.4410/2016, με το οποίο παρατείνονται για τρία έτη οι προθεσμίες παραγραφής για τις υποθέσεις που έχουν μεταφερθεί στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.), ήτοι για τις υποθέσεις που ενέπιπταν στην αρμοδιότητα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ).

¹⁸ Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1232/15-10-2013 «Επισημαίνεται ότι για να έχουν ισχύ τα αναφερόμενα στην παράγραφο Ε1 (σ.σ. ήτοι η παράταση εφόσον έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου) της παρούσας επιβάλλεται η έκδοση της εντολής ελέγχου, η κοινοποίηση αυτής στο φορολογούμενο ΚΑΙ η έναρξη ελέγχου όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις», χωρίς ωστόσο να διευκρινίζεται εντός ποιου χρόνου.

Παρόμοιου περιεχομένου διατάξεις έχουν κατά καιρούς εκδοθεί και αναφορικά με την παραγραφή των απαιτήσεων και του δικαιώματος είσπραξης του Δημοσίου¹⁹.

III.2. Η παράταση του χρόνου της άνω παραγραφής στις φορολογικές υποθέσεις διά νομοθετικών διατάξεων προκαλεί έντονη συζήτηση, αφενός, διότι εξετάζεται η συμβατότητα αυτής καθ' εαυτής με το Σύνταγμα και ιδίως με την αρχή της ασφάλειας δικαίου και των δικαιολογητικών λόγων του θεσμού της παραγραφής που προεκτέθηκαν, και, αφετέρου, διότι από τις επιμέρους διατάξεις δημιουργούνται επιμέρους ερμηνευτικά ζητήματα αλλά και, από πρακτικής σκοπιάς, τεράστια ανασφάλεια για τους φορολογουμένους.

Επισημαίνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(α) Κατ' αρχάς, υπογραμμίζεται πως, σύμφωνα και με τη νομολογία, η παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου κ.ο.κ. έχει τελικώς κριθεί ως ανεκτή από την έννομη τάξη, όχι, ωστόσο, χωρίς προϋποθέσεις.

Όπως έχει πάγια κριθεί²⁰, ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Συγκεκριμένα, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση, συνιστά, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 78²¹ του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Μετά τη συμπλήρωση, επομένως, του εν λόγω διαστήματος, νομοθετική ρύθμιση η οποία θα «παρέτεινε», ως προς τις συγκεκριμένες αξιώσεις, το χρόνο της παραγραφής, τροποποιώντας έτσι αναδρομικά, εις βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς βάσει του οποίου είχε λήξει η υποχρέωσή τους, θα ήταν ανίσχυρη ως αντικείμενη, τουλάχιστον, στις συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 2 αλλά και στην αρχή της ασφάλειας δικαίου²². Εξάλλου, ενόψει και της αρχής της νομιμότητας του φόρου²³, είναι σαφές ότι η παράταση μπορεί να δοθεί μόνο με νόμο και όχι με κανονιστική πράξη.

Επιπρόσθετα, όπως επιβεβαιώθηκε και με την πρόσφατη απόφαση 1623/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας, απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, δύναται, δε, κατ' εξαίρεση -ήτοι υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων-, η οποία

¹⁹ Βλ. για τη σχετική διάκριση ανωτέρω υπό II.5.

²⁰ ΣτΕ 2033/1974, 2048/1985, 2866/1985 7μ., 3141/1985, 1070/1989, 618/1990, 3511/1996 7μ., 5460/1996, 139, 1143/1998, 523/2000, 691/2001, 1508/2002, 2962/2013.

²¹ Στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζονται τα εξής: «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».

²² Πρόσφατη είναι η απόφαση ΣτΕ Ολ.3174/2014 σχετικά με τη διάταξη του άρ. 85 παρ. 1 του ν. 2676/1999 με την οποία παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου οι οποίες, κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (5.1.1999), είχαν ήδη, από 31.12.1998, υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του ν.δ. 118/1973.

²³ Απορρέουσα από το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος. Βλ. σχετική και ΣτΕ Ολ 3596/1991.

εξαιρέση είναι στενώς ερμηνευτέα να παραταθεί²⁴. Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας²⁵.

(β) Ένα δεύτερο κρίσιμο ζήτημα σχετικά με την παραγραφή, το οποίο, επίσης, εξετάστηκε πρόσφατα με την απόφαση 1623/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας, είναι το κατά πόσον η νομοθετική παράταση του χρόνου παραγραφής καταλαμβάνει πέραν της πενταετούς παραγραφής και την κατ' εξαίρεση δεκαετή παραγραφή, που αναφέρθηκε παραπάνω²⁶.

Υπενθυμίζεται ότι περίπτωση δεκαετούς παραγραφής προβλέπει ο νόμος είτε όταν διαπιστώνεται εντός της δεκαετίας σύμπραξη του φορολογούμενου με το αρμόδιο όργανο είτε, πιο σύνθητες, όταν συντρέξουν προϋποθέσεις για έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, μετά από νέο έλεγχο ή όχι, αφού περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της οικονομικής αρχής συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, από τα οποία εξακριβώνεται ανωτέρω εισόδημα από εκείνο που περιελήφθη στην αρχική πράξη.

Έχει εκφραστεί η άποψη²⁷ πως, δεδομένου ότι στις περί παράτασης νομοθετικές ρυθμίσεις δε γίνεται ρητή αναφορά στην περίπτωση διενέργειας συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής, ούτε εξάλλου και στον χρόνο που οι προϋποθέσεις της πρέπει να συντρέχουν, η παράταση δε δύναται να καταλαμβάνει τις περιπτώσεις αυτές. Ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας επέλυσε το ζήτημα υπέρ της αντίθετης άποψης, κρίνοντας ότι ο γενικός τρόπος διατύπωσης στις περί παράτασης νομοθετικές ρυθμίσεις, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι αυτή αφορά τις προθεσμίες τόσο της πενταετούς όσο και της δεκαετούς παραγραφής²⁸.

(γ) Τέλος, πολύ ενδιαφέρον παρουσιάζει το ζήτημα του κατά πόσον οι παρατάσεις που θεσπίστηκαν με το νόμο 3697/2008 και τους επόμενους από αυτόν, καταλαμβάνουν σωρευτικά και τις προθεσμίες παραγραφής, οι οποίες είχαν ήδη παραταθεί με προηγούμενους νόμους.

Σύμφωνα με την ενδιαφέρουσα απόφαση 24/2013 του Διοικητικού Εφετείου Χανίων, οι άνω ρυθμίσεις ορίζουσες γενικώς περί προθεσμίας παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις συγκεκριμένες κατά περίπτωση ημερομηνίες και παρατάθηκε αντίστοιχα, καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις ημερομηνίες αυτές και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν το ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων χρήσεων, για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες, όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε (βλ. π.χ. διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 3296/2004 - ΦΕΚ Α` 253/14.12.2004).

²⁴ Απόρροια της αρχής της νομιμότητας του φόρου είναι και η αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών νόμων και της "in dubio contra fiscum" ερμηνείας, βλ. Φορτσάκη Θ., Φορολογικό δίκαιο, ό.π., σελ.83` Φινοκαλιώτη Κ., Φορολογικό Δίκαιο, ό.π., σελ.90 επ.

²⁵ ΣτΕ 1623/2016, σκ.10, αλλά και ΣτΕ 888/2016.

²⁶ Βλ. ΙΙ.2-3.

²⁷ Φορτσάκη Θ., Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολής φόρων, τελών, εισφορών, ό.π.

²⁸ ΣτΕ 1623/2016, σκ.13.

Πέραν της γραμματικής ερμηνείας²⁹, η άνω απόφαση έχει ως έρεισμά της, αφενός, τη συνταγματική αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτόν εξασφαλίζεται ότι για όλες τις χρήσεις ισχύει η ίδια διάρκεια του χρόνου παραγραφής, και, αφετέρου, τις εκ της αρχής του Κράτους Δικαίου ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης, παραπέμποντας συναφώς και στη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η άποψη αυτή έχει επικροτηθεί και από τη θεωρία³⁰, υπήρξε εξάλλου και στο σκεπτικό της με αριθμό 888/2016 παραπεμπτικής στην 7μελή σύνθεση απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας. Μολαταύτα, η δεύτερη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν επανέλαβε τη σκέψη αυτή, κάνοντας μόνο τη μνεία - υπόδειξη προς το νομοθέτη για την «εύλογη διάρκεια» του συνολικού χρόνου παραγραφής και για την ανάγκη τεκμηρίωσης από το νομοθέτη της ψηφισθείσας παράτασης, αφήνοντας το ζήτημα μάλλον ανοιχτό, δεδομένου ότι δεν εξέφρασε την αντίθετη άποψη.

Το εν λόγω ζήτημα πρακτικά έχει πολύ μεγάλη σημασία, καθότι η αποδοχή της μίας ή της άλλης άποψης οδηγεί για τις χρήσεις τουλάχιστον από το 2000 και επέκεινα σε εντελώς διαφορετικό χρονικό σημείο επέλευσης της παραγραφής, επηρεάζοντας πλήθος υποθέσεων που εκκρεμούν σήμερα στα ελληνικά δικαστήρια.

IV. Μολονότι, ήδη, κατά την παραπάνω ανάλυση έχουν εκτεθεί τα βασικά, για το ζήτημα που απασχολεί εν προκειμένω, σημεία της πρόσφατης απόφασης 1623/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν παρέλκει μια επιμέρους, σύντομη σε κάθε περίπτωση, μνεία σε αυτήν.

Η υπόθεση αφορά αίτηση αναίρεσης κατά απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών γνωστού δικηγόρου της Αθήνας, ο οποίος βρέθηκε αντιμέτωπος με πρόστιμο του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ύψους περί των 950.000€ για την παράβαση της μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ) για ισόποση δικηγορική αμοιβή που εισέπραξε στην χρήση 1999. Εν συντομία, στα μέσα της δεκαετίας του '90 ο δικηγόρος είχε αναλάβει σε συνεργασία με δύο ακόμη δικηγόρους την υποστήριξη μιας εντολέως και γόνου πλούσιας οικογένειας σε υπόθεση κληρονομικής διαφοράς. Ενόψει της αναμενόμενης τότε συμβιβαστικής επίλυσης της ανωτέρω διαφοράς, σύμφωνα με την απόφαση, συμφωνήθηκε για την εν λόγω υπόθεση αμοιβή 3 εκ. δολαρίων ισομερώς καταβαλλόμενη σε κάθε έναν από τους τρεις δικηγόρους. Ο αναιρεσείων, ωστόσο, το έτος 1999 φέρεται να έλαβε σε τραπεζικούς του λογαριασμούς στο εξωτερικό ποσό πέραν της άνω αντιστοιχούσας σε αυτόν αμοιβής, για τη διεκδίκηση της οποίας ασκήθηκαν αξιώσεις από τον έτερο δικηγόρο κατά της εντολέως τους και, εν συνεχεία, της τελευταίας κατά του αναιρεσείοντος. Τελικά, το 2009 η υπόθεση κρίθηκε αμετάκλητα από τον Άρειο Πάγο σε βάρος του αναιρεσείοντος. Κατόπιν των άνω εξελίξεων και μόλις το 2013 ο δικηγόρος κλήθηκε σε έλεγχο από το ΣΔΟΕ, ο οποίος έλεγχος κατέληξε στον

²⁹ Ευλόγως θα αναρωτηθεί κανείς εάν το ούτως δοθέν επιχείρημα εκ της γραμματικής ερμηνείας είναι το μείζον, δεδομένου ότι στο μέλλον θα μπορούσε ευχερώς να παρακαμφθεί από το νομοθέτη με την χρήση και μόνο πληθυντικού αριθμού.

³⁰ Φορτσάκης Θ., Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ό.π.

καταλογισμό του παραπάνω προστίμου λόγω της μη έκδοσης ΑΠΥ κατά το έτος 1999, ούτε εξάλλου και μεταγενέστερα λαμβανομένης υπόψης της προαναφερθείσας σχετικής δικαστικής διαμάχης στα πολιτικά δικαστήρια. Κατόπιν απορριπτικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε στην τότε επιτροπή του άρθρου 70Α ΚΦΕ, ο δικηγόρος προσέφυγε στο Διοικητικό Εφετείο, το οποίο ομοίως απέρριψε τους ισχυρισμούς του³¹, με δύο αποφάσεις, μία προδικαστική και μία οριστική, κατά αμφοτέρων των οποίων αυτός άσκησε την επίμαχη αίτηση αναίρεσης.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας (Β' Τμήμα) σε εξαιρετικά, για τα συνήθη δεδομένα της δικαστηριακής πραγματικότητας, σύντομο χρονικό διάστημα επιλήφθηκε της υπόθεσης και τάχθηκε υπέρ της αποδοχής της αναίρεσης με το σκεπτικό ότι έχει επέλθει παραγραφή της υπόθεσης. Συγκεκριμένα δέχτηκε ότι η συγκεκριμένη χρήση δεν έχει καταληφθεί από τις περί παράτασης νομοθετικές διατάξεις, καθώς αυτές που φέρονται ως εφαρμοστέες εν προκειμένω, ήτοι του νόμου 3888/2010, δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν το όρισαν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων χρήσεων, για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε, μεν, στις προβλεπόμενες ημερομηνίες, λόγω, όμως, παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα³². Ωστόσο, λόγω της κρισιμότητας των ζητημάτων παρέπεμψε την υπόθεση προς κρίση στην αυξημένη σύνθεση του Τμήματος.

Λίγους μήνες αργότερα, το Συμβούλιο της Επικρατείας σε αυξημένη (επταμελής) σύνθεση έκρινε, κατ' αρχήν, πως σε ό,τι αφορά τα πρόστιμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, όπως το επίμαχο, εφαρμόζονται αναλογικά σε ό,τι αφορά τον χρόνο παραγραφής οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Μάλιστα αυτές ισχύουν αναλογικά όχι μόνο σε ό,τι αφορά την πενταετή παραγραφή, αλλά και τη δεκαετή παραγραφή που χωρεί υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 68 του παλαιού ΚΦΕ. Συνεπώς, το Δημόσιο δύναται να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για παραβάσεις που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στη γνώση του μετά την πάροδο πενταετίας και εντός δεκαετίας από το τέλος της επόμενης της παράβασης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα μάλιστα αν έγινε σχετική εγγραφή στη φορολογία εισοδήματος ή αν οριστικοποιήθηκε ή όχι³³.

Επίσης, όπως προαναφέρθηκε, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα αυτή που δόθηκε διά του ν.3888/2010, αλλά και των 4002/2011 και 4098/2012, αφορά και αυτήν την εξαιρετική δεκαετή προθεσμία του παλαιού ΚΦΕ. Πάρα ταύτα, το Δικαστήριο προχώρησε σε μία εξαιρετικά ενδιαφέρουσα και μη αναμενόμενη, λόγω μη αντίστοιχης διατύπωσης στην παραπεμπτική απόφαση του Τμήματος, κρίση, αποφαινόμενο ότι

³¹ Συγκεκριμένα απορρίφθηκαν οι ισχυρισμοί του περί παραγραφής, περί μη νόμιμης έκδοσης συμπληρωματικής πράξης για το εν λόγω έτος δεδομένου ότι είχε προβεί σε περαίωση (του νόμου 3259/2004) και ότι δεν υπήρχαν νέα στοιχεία κατά την έννοια του νόμου λόγω και της μεγάλης δημοσιότητας που έλαβε η υπόθεση στα πολιτικά δικαστήρια.

³² Εξάλλου για την επίμαχη χρήση (1999) επιχείρημα αντλείται και από το γεγονός ότι «η μεν ΠΟΛ 1198/2011 του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών με ερμηνευτικές οδηγίες για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, η οποία δεν αναφέρεται σε κατά παράταση λήγουσες προθεσμίες παραγραφής, όπως π.χ. η ΠΟΛ 1145/2006 για το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, ενώ μάλιστα αναφέρει ως πρώτη χρήση, η προθεσμία παραγραφής της οποίας λήγει στις 31-12-2011 (σ.σ. 31-12-2006), αυτήν του 2000, η δε ΠΟΛ 1033/2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η οποία, αν και μεταγενέστερη της παρ. 1 του άρθρου δεύτερου του ν. 4098/2012, αναφέρει ως πρώτο μη παραγεγραμμένο το οικονομικό έτος 2001».

³³ Το τελευταίο αυτό σημείο φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση με υφιστάμενη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, βλ. ΔΕΦΑΘ 684/2014, ΔΕΦΧαν24/2013, ΔΕΦΘεσ 55/2011.

η παράταση αυτή δεν καταλαμβάνει την επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα ΚΒΣ, αφού ο νόμος δεν αναφέρεται ειδικώς σε φορολογικές κυρώσεις, αλλά αντίθετα διαλαμβάνει μόνο περί φόρων, τελών και εισφορών. Λόγω, λοιπόν, της αρχής της ασφάλειας δικαίου, της ανάγκης σαφήνειας και προβλεψιμότητας και της στενής ερμηνείας των, εξαιρετικού χαρακτήρα, ρυθμίσεων περί παράτασης της φορολογικής παραγραφής, δεν γίνεται δεκτή η κατ' αναλογία παράταση για την περίπτωση της επιβολής κυρώσεων. Εν προκειμένω, δηλαδή, σε ό,τι αφορά στα πρόστιμα ΚΒΣ, η χρήση 1999 έληξε στις 31/12/2010, οπότε και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ ματαιώθηκε οριστικά, ώστε κατά το Δικαστήριο παρήλκε η εξέταση κάθε άλλου ζητήματος.

Συμπερασματικά, τα νέα που προκύπτουν από την άνω απόφαση δεν είναι όσο ευχάριστα θα ανέμενε κανείς για όσους βρίσκονται αντιμέτωποι με εκκρεμείς ή ολοκληρωθέντες φορολογικούς ελέγχους, καθώς αυτή, αφενός, αφήνει ανοιχτό το ζήτημα των διαδοχικών παρατάσεων ήδη παραταθεισών προθεσμιών, και, αφετέρου, αν και διαγιγνώσκει τη μη παράταση του χρόνου παραγραφής για τις φορολογικές κυρώσεις σε περίπτωση που αυτό δεν προβλέπεται ρητά και, δη, με βάση τους μέχρι σήμερα εκδοθέντες νόμους, πάρα ταύτα τάσσεται υπέρ της άνευ ετέρου αναλογικής εφαρμογής, κατ' άρθρο 9 του ν.2523/1997, των διατάξεων περί εξαιρετικής δεκαετούς παραγραφής της φορολογίας εισοδήματος και στην περίπτωση των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Από το σύνολο όσων εκτέθηκαν, που αποτελούν ενδεικτικό μόνο τμήμα των προβληματισμών γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο, είναι σαφές ότι, τουλάχιστον μέχρι σήμερα, οι νομοθετικές επιλογές αναφορικά με το υπό κρίση ζήτημα, είναι συχνά ασαφείς ή δυσερμηνευτες, επιφυλάσσοντας ευρύτατη ευχέρεια υπέρ της φορολογικής αρχής, πράγμα επί της αρχής εύλογο δεδομένης της κυριαρχικής εξουσίας του Δημοσίου στο φορολογικό πεδίο και της ανάγκης είσπραξης των δημοσίων εσόδων προς όφελος του συνόλου της κοινωνίας, θέτοντας, ωστόσο, παράλληλα σε δυσμενή θέση το φορολογούμενο και, κυρίως, εκθέτοντάς τον σε μία μόνιμη και επ' αόριστον ανασφάλεια, η οποία είναι εξαιρετικά αμφίβολο ότι συνάδει με την αρχή του Κράτους Δικαίου.

Αθήνα, 20/10/2016