

Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιικής ασφάλειας

Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017

Πέτρος Πανταζόπουλος, Δικηγόρος, Δ.Ν.

I. Εισαγωγικά

Με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 «ολοκληρώθηκε» ένας κύκλος δικαστικών αποφάσεων που απασχολήθηκαν με το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και φορολογικές κυρώσεις και οι οποίες μετέβαλαν τελικά την μέχρι τότε κρατούσα νομολογία σχετικά με τον απώτατο χρόνο επιβολής φορολογικών επιβαρύνσεων (αλλά και όχι μόνο τέτοιων).

Πλέον, εκκρεμεί αφενός μεν η κρίση της Ολομέλειας του Δικαστηρίου στο ζήτημα, αν η παράταση του χρόνου παραγραφής από πενταετή και δεκαετή κατ' εφαρμογή των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 π. Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994) επί τη βάση στοιχείων που προήλθαν από το άνοιγμα εκ μέρους των φορολογικών αρχών τραπεζικών λογαριασμών είναι νόμιμη, ζήτημα που επηρεάζει επίσης σωρεία εκκρεμών υποθέσεων.

Παραμένουν αφετέρου ανοιχτά ζητήματα, όπως η επίδραση της φορολογικής παραγραφής επί της κίνησης και της συνέχισης ποινικής διαδικασίας (στις περιπτώσεις εκείνες που η φερόμενη φορολογική παράβαση συνιστά και ποινικό αδίκημα), η τύχη άλλων μεγάλων χρονικά παραγραφών (εικοσαετής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και κατά μία άποψη και στη φορολογία χαρτοσήμου, δεκαπενταετής του π. ΚΦΕ, του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών κ.λπ.) και, ασφαλώς, η τακτική της φορολογικής Διοίκησης εφεξής (η οποία πάντως φαίνεται πλέον προς το παρόν να κινείται ελεγκτικά προς τις χρήσεις από το 2006 και μετά, ήτοι την τελευταία μη παραγεγραμμένη σύμφωνα με τα κριθέντα από το ΣτΕ χρήση σε περίπτωση δεκαετούς παραγραφής).

II. Γενικά περί παραγραφής

Όπως είναι γνωστό, η αρμοδιότητα της φορολογικής Διοίκησης κατά τη φορολογική διαδικασία είναι δέσνια. Τα φορολογικά όργανα είναι δηλαδή υποχρεωμένα να προχωρήσουν στη διερεύνηση του φορολογικού πραγματικού και την εφαρμογή του φορολογικού κανόνα δικαίου, αν το πραγματικό αυτό εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του.

Η αρμοδιότητα αυτή δεν επιτρέπεται, όμως, να ασκείται απεριόριστα στον χρόνο, καθώς η αναγνώριση μιας τέτοιας δυνατότητας στη φορολογική Αρχή θα της επέτρεπε να ελέγχει στο διηνεκές τις οικονομικές συναλλαγές και σχέσεις των φορολογουμένων και να επιβάλει φόρους και κυρώσεις για φορολογικά περιστατικά αναγόμενα στο μακρινό παρελθόν. Κάτι τέτοιο θα προκαλούσε αβεβαιότητα και ανασφάλεια στους φορολογούμενους, ιδίως εν όψει της αυστηρότητας της φορολογικής διαδικασίας και των πολλαπλών υποχρεώσεων που συνεπάγεται για αυτούς η διεκπεραίωσή της (π.χ. υποβολή φορολογικών δηλώσεων, διαφύλαξη φορολογικών βιβλίων και στοιχείων κ.λπ.).

Οι φορολογούμενοι στην περίπτωση αυτή θα διέτρεχαν τον κίνδυνο να τους επιβληθούν ανά πάσα στιγμή συσσωρευμένα φορολογικά βάρη αναγόμενα στο μακρινό παρελθόν, με συνέπεια τον ισχυρό κλονισμό της οικονομικής τους κατάστασης, ενώ και η δυνατότητα ανταπόδειξης θα αποδυναμωνόταν σημαντικά, εξαιτίας της παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος από το γενεσιουργό της φορολογικής ενοχής γεγονός. Θα τους ήταν, επίσης, αδύνατο να προγραμματίζουν και να πραγματοποιούν κατά το δυνατόν ανεμπόδιστα την οικονομική και όχι μόνο δραστηριότητά τους. Αντίθετα, με την εισαγωγή χρονικών περιορισμών στην άσκηση της αρμο-

διότητας της δημοσιονομικής Διοίκησης διευκολύνεται η εκκαθάριση των φορολογικών υποθέσεων από τις αρμόδιες Αρχές και ο ορθολογικός προγραμματισμός της δημοσιονομικής πολιτικής.

Ο χρονικός περιορισμός της φορολογικής εξουσίας του Κράτους συνιστά, εξάλλου, κεντρικό πυλώνα της προσπάθειας ανάπτυξης μιας σχέσης εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικής Αρχής, όπως απαιτεί το σύγχρονο συνεργατικό φορολογικό κράτος δικαίου.

Λόγοι που σχετίζονται, λοιπόν, με την ασφάλεια του δικαίου και τη δικαιική ειρήνη αλλά και τη φύση της φορολογικής ενοχής, που είναι ενοχή του δημοσίου δικαίου με περιουσιακό χαρακτήρα, κατέστησαν αναγκαία την εισαγωγή του θεσμού της παραγραφής και στον κλάδο του φορολογικού δικαίου, όπου οι διοικητικές καταλογιστικές πράξεις συνδέονται σχεδόν αποκλειστικά με την επιβολή επιβαρύνσεων σε χρήμα κατά των φορολογουμένων¹.

Ζήτημα σε σχέση με το ανώτατο χρόνο παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων άρχισε να προκαλείται, ως γνωστόν, όταν πέραν των περιπτώσεων όπου η επιμήκυνση του «βασικού» χρόνου παραγραφής προβλέπονταν ήδη από τον εκάστοτε φορολογικό νόμο, εξαιτίας της αδυναμίας των φορολογικών ελεγκτικών Αρχών να ανταποκριθούν στην υποχρέωσή τους για έλεγχο όλων των φορολογικών περιπτώσεων μέσα στο συνήθη χρόνο παραγραφής και προκειμένου να διασωθούν τα δημόσια έσοδα, στην ελληνική φορολογική πρακτική επανειλημμένα εμφανίστηκε το φαινόμενο της παράτασης του χρόνου παραγραφής μεμονωμένων ή περισσότερων ετών μαζί, για μια ή και για το σύνολο των φορολογιών, με «εξαιρετικές» και συχνά εμβόλιμες σε άσχετα νομοθε-

τήματα ρυθμίσεις, οι οποίες επαναλαμβανόμενες είχαν οδηγήσει σε μία κατάσταση, όπου οι «κανονικές» ρυθμίσεις των βασικών νόμων κάθε φορολογίας να καθίσταται εξαιρετικές και η «βασική» παραγραφή να μην ισχύει σχεδόν ποτέ (αφού και κατά την άποψη της Διοίκησης, κάθε παράταση συμπαρέσυρε και όλες τις ήδη παραταθείσες χρήσεις).

III. Η «πορεία» μέχρι την ΣτΕ Ολ 1738/2017

Η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας αρχικά εμφανιζόταν μάλλον ελαστική απέναντι στο φαινόμενο της παράτασης του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φορολογικών καταλογιστικών πράξεων καθώς και για την είσπραξη βεβαιωθέντων ποσών.

Έτσι, το Δικαστήριο είχε κρίνει μεν ότι οι διατάξεις περί παράτασης του χρόνου παραγραφής δεν καταλαμβάνουν, εκτός αν ο νόμος ορίζει αντίθετα, τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο χρόνος παραγραφής είχε συμπληρωθεί πριν από την έναρξη της ισχύος τους, διότι σε αντίθετη περίπτωση θα επρόκειτο για αναβίωση του δικαιώματος του Δημοσίου που θα έπρεπε όμως να ορίζεται ρητά στον νόμο².

Ωστόσο, είχε κριθεί, επίσης, ότι αν πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, βάσει του οποίου επιβλήθηκε το συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, θεσπισθεί με νεότερο νόμο μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής, ο νεότερος αυτός νόμος καταλαμβάνει και την πριν από αυτόν αρξάμενη παραγραφή³.

Περαιτέρω, κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής δεν προσέβαλε κερτημένο δικαίωμα του φορολογούμενου⁴ ούτε αντίκειται στη συνταγματική αρχή της ισότητας⁵.

Επίσης, η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για αξιώσεις μη παραγεγραμμένες δεν αποτελούσε αναδρομική επιβολή φόρου, ώστε να προσκρούει στη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος⁶.

Ακόμη, είχε κριθεί ότι η αδράνεια επί μακρόν της φορολογικής Αρχής πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής δεν δημιουργεί για τον υπόχρεο νόμιμη προσδοκία παραγραφής και επομένως δεν αποδυναμώνει την εξουσία του Δημοσίου για επιβολή φόρου⁷. Τέλος, η κοινο-

ποίηση φύλλου ελέγχου μετά από μεγάλο χρονικό διάστημα από τη χρήση στην οποία αφορά αλληλά πάντως εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής, δεν συνιστούσε ούτε παράβαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης⁸.

Με την απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ με αριθμό 3174/2014⁹ για πρώτη φορά σε φορολογική υπόθεση (υπόθεση φορολογίας κληρονομιών) καταγράφεται ρητά ότι η πρόβλεψη στον νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής εννοχής, ώστε παράταση ήδη παραγεγραμμένης αξίωσης, θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 78 παρ. 2 Συντ., αφού θα τροποποιούσε αναδρομικά, σε βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς βάσει του οποίου είχε ληφθεί η φορολογική τους υποχρέωση.

Στην ίδια απόφαση έγινε δεκτό ακόμη ότι διάταξη νόμου περί παράτασης που αφορά χρήση, η έναρξη παραγραφής της οποίας εκκίνησε πριν από το οικονομικό έτος το προηγούμενο της δημοσίευσης του νόμου με τη διάταξη για την παράταση είναι αντίθετη στο άρθρο 78 Συντ. Η κρίση της Ολομέλειας του ΣτΕ πέρασε σχετικά «απαράτηρητη», καθότι στη διαφορά επί της οποίας εκδόθηκε η ΣτΕ Ολ 3174/2014 η αξίωση από φόρο κληρονομιάς είχε ήδη παραγραφεί, όταν δημοσιεύτηκε ο νόμος περί παράτασής της.

Με τη ΣτΕ 1976/2015 εξάλλου έγινε δεκτό (σε μη φορολογική υπόθεση) ότι «... η αρχή της ασφάλειας δικαίου ... επιβάλλει ιδίως την σαφήνεια και την προβλεψιμότητα εφαρμογής των διατάξεων του δικαίου του ανταγωνισμού. [...] Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του επιχειρηματία, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων του ανταγωνισμού, να μην μπορεί να τίθεται επ'άοριστον εν αμφιβόλω ... για τον καταλογισμό των παραβάσεων των κανόνων αυτών ... απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλεψιμη από τον ενδιαφερόμενο... η τοιαύτη παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια ... να μην αφήνει τους επιχειρηματίες έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και στον

κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου, να αμυνθούν προσποκόντως...»¹⁰

Με τη ΣτΕ 1623/2016¹¹ (μετά τη ΣτΕ 888/2016) κρίθηκε το ζήτημα της εφαρμογής ή μη του άρθρου 84 παρ. 4 π. ΚΦΕ και στις περιπτώσεις προστίμων του ΚΒΣ (καθώς η διάταξη αναφέρεται σε συμπληρωματικά στοιχεία μετά την οριστικοποίηση φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος). Το Δικαστήριο έκρινε ότι η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και επί προστίμων ΚΒΣ, καθόσον η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ, έχει την έννοια ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του π. ΚΦΕ δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Έκρινε, όμως, ότι μπορεί υπό προϋποθέσεις να παραταθεί και η πενταετής και η δεκαετής παραγραφή, αλλήλα καθόσον η εξετασθείσα εν προκειμένω διάταξη περί παράτασης (του Ν 3888/2010, αλλήλα και οι μεταγενέστερες των Ν 4002/2011 και Ν 4098/2012) αναφέρεται στο «δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών», όχι όμως και κυρώσεων (όπως τα πρόστιμα ΚΒΣ), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά το άρθρο 9 παρ. 5 Ν 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος αφορά και σε διατάξεις περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής.

Όσον αφορά ειδικά το ζήτημα αυτό της εξαιρετικής παράτασης του χρόνου παραγραφής γενικότερα, το ΣτΕ υπό την επταμελή σύνθεση δεν ασχολήθηκε με την πε-

ρίπτωση της φορολογίας εισοδήματος, όπως είχε κάνει η πενταμελής σύνθεση. Στη ΣτΕ 888/2016 είχε πάντως διατυπωθεί η σκέψη ότι νοείται μεν παράταση της «συνήθους» παραγραφής (πενταετούς ή δεκαετούς), πλην όμως όχι αδιακρίτως, αλλά υπό προϋποθέσεις. Όταν δηλαδή η παράταση ορίζεται με σαφείς και προβλέψιμες διατάξεις, για εύλογη διάρκεια, ώστε, ενόψει και του αρχικώς προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής και υπό την προϋπόθεση της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων, αφενός να επιτρέπει τον αποτελεσματικό έλεγχο της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνει απραξία των φορολογικών αρχών, και αφετέρου να μην αφήνει τους φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου.

Με την απόφαση ΣτΕ 675/2017¹² (που παρέπεμψε κατόπιν την υπόθεση στην Ολομέλεια, για να καταλήξουμε στη ΣτΕ Ολ 1738/2017) επαναλήφθηκε η κρίση ότι και ο ορισμός από τον νόμο του χρόνου, μέσα στον οποίο παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου να καταλογίσει ορισμένο φόρο, είναι ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά το άρθρο 78 παρ. 1 Συντ.

Συνακόλουθα, μεταβολή (επιμήκυνση) του χρόνου παραγραφής είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 78 Συντ., δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτος. Έτσι, διάταξη περί παράτασης του χρόνου παραγραφής για αξίωση, για την οποία η παραγραφή εκκίνησε πριν από το προηγούμενο της δημοσίευσης της διάταξης ημερολογιακό έτος, είναι ανίσχυρη, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε επαχθώς αναδρομικά το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

IV. Η κρίση της ΣτΕ Ολ 1738/2017

Την κρίση του Τμήματος επιβεβαίωσε και η Ολομέλεια του Δικαστηρίου¹³. Έκρινε μεταξύ άλλων συνοπτικά ότι «... η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος ... και ειδικότερα εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπι-

στοσύνης του διοικουμένου ... επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων ... και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων... Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή, η οποία εξυπηρετεί σκοπούς δημοσίου συμφέροντος, επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επί αόριστον εν αμφιβολία. Συνακόλουθα, για την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικουόμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διαρκείας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, αλλά και το κράτος γενικότερα, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. ... 6. ..., η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου

78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.»

Κατά συνέπεια, οι παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που τέθηκαν ενώπιον του ΣτΕ (άρθρα 11 Ν 3513/2006, 29 Ν 3697/2008, 10 Ν 3790/2009, 82 Ν 3842/2010) 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 ετών¹⁴.

Η κρίση του ΣτΕ ασφαλώς επεκτείνεται πέραν του χρήσεων που κρίθηκαν στην δικασθείσα υπόθεση¹⁵. Επεκτείνεται, επίσης, κατ' αρχήν και στις λοιπές φορολογίες, πλην της φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου του συνταγματικού υποβάθρου της κρίσης του.

Συνακόλουθα, ιδίως όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, όλες οι «εξαιρετικές» παρατάσεις παραγραφών που έλαβαν χώρα τα τελευταία δέκα και πλέον χρόνια καταπέφτουν, καθότι καμία τους δεν τέθηκε σε ισχύ με νόμο του επομένου το πολύ έτους από την εκκίνηση της εκάστοτε παραγραφής (ήτοι το τέλος του έτους υποβολής της σχετικής φορολογικής δήλωσης). Πολλώ δε μάλλον δεν ισχύει το σχήμα, όπου κάθε παράταση παραγραφής αφορούσε και τις ήδη παραταθείσες χρήσεις, προκαλώντας μια αλυσίδα παρατάσεων χωρίς ορατό τέλος. Εξάλλου, μετά την ΣτΕ Ολ 1738/2017 δεν συγχωρείται ούτε έστω μία παράταση του χρόνου παραγραφής από αυτές που είχαν θεσπιστεί, όπως γίνει προηγουμένως δεκτό από το ΣτΕ, ανεξαρτήτως των δικαιολογητικών λόγων που τυχόν υπαγόρευαν την παράταση αυτήν.

Από την άποψη αυτήν, πέραν της ευρύτερης επιβεβαίωσης ότι η παραγραφή επιτέλους αποκαθίσταται ως εγγύηση του φο-

ρολογούμενου έναντι της κρατικής φορολογικής εξουσίας και παράγοντας προάσπισης της ασφάλειας του δικαίου και της δικαιοσύνης ειρήνης, επιπλέον, οριστικά, προσδιορίζονται οι χρόνοι παραγραφής στις διάφορες φορολογίες και οι αυστηροί όροι τυχόν παράτασής τους.

Απομένει η κρίση του ΣτΕ στο ζήτημα της έννοιας των συμπληρωματικών στοιχείων ως κριτηρίου παράτασης του χρόνου παραγραφής, με την οποία θα κλείσει οριστικά προς τη μία ή τη άλλη κατεύθυνση (ήτοι πενταετή ή δεκαετή παραγραφή) ένα πολύ μεγάλο μέρος εκκρεμών υποθέσεων, δεδομένου ότι, πρόσφατα, η συχνότερη αιτία παράτασης της πενταετούς παραγραφής είναι η επίκληση συμπληρωματικών στοιχείων μετά από άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών. Απομένει ακόμη η διευκρίνιση (είτε από τη φορολογική Διοίκηση είτε τελικά, πάλι από τα δικαστήρια) της επίδρασης της κρίσης του ΣτΕ σε ζητήματα όπως αυτά που προαναφέρθηκαν (ποινική διαδικασία σε παραγεγραμμένες από την άποψη του φορολογικού καταλογισμού υποθέσεις, άλλες μακροχρόνιες, αλλά όχι εξαιρετικά παραταθείσες παραγραφές κ.λπ.). Εξαιρετικό ενδιαφέρον θα έχει τυχόν κρίση του ΣτΕ, σε περίπτωση που τεθεί το ζήτημα, αν η εικοσαετής παραγραφή του ΚΦΔ σε περίπτωση φοροδιαφυγής υπακούει στο Σύνταγμα. Υπενθυμίζεται ότι με βάση τον ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ. 11), η εικοσαετής παραγραφή σε περίπτωση φοροδιαφυγής καταλαμβάνει και χρήσεις που κατά τη θέση σε ισχύ του ΚΦΔ (1.1.2014) δεν είχαν παραγραφεί. Μετά την κρίση του ΣτΕ η ρύθμιση αυτή δεν μπορεί να καταλάβει όλες τις χρήσεις που ορίζει η μεταβατική διάταξη του Κώδικα (ήτοι από αυτή του 2009 και μετά, καθώς δεν μπορεί να εφαρμοστεί τόσο πίσω στον χρόνο, ως δημοσιευθείσα το 2013), μπορεί όμως να ισχύει ως νόμιμη παράταση για τις χρήσεις 2011 και εφεξής (αφού για αυτές η εκκίνηση της παραγραφής έλαβε χώρα όχι πέραν του έτους του προηγούμενου της δημοσίευσης του Ν 4174/2013). Ωστόσο, το ΣτΕ έκρινε, επίσης, ότι ο χρόνος παραγραφής πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια. Επομένως, ακόμη και έτσι, δεν αποκλείεται η εικοσαετής αυτή παραγραφή να κριθεί αντισυνταγματική όχι ως παραβιάζουσα το άρθρο 78 παρ. 2 Συντ., αλλά ως δυσανάλογη. Μετά και την επίλυση των ζητημάτων αυτών, το πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων περί παραγρα-

φής θα αναπτύξει πλήρως την προστατευτική του δράση, τόσο -αυτονότα- για τα συμφέροντα του φορολογούμενου όσο όμως, επίσης, και για αυτά του Κράτους, που θα αξιοποιήσει τους πόρους του στον έλεγχο υποθέσεων που πράγματι θα αποδώσουν θετικά στα δημόσια έσοδα. ☒

ΥΠΟΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

1. Βλ. και Π. Πανταζόπουλο, Η παράταση παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, Επιχείρηση 2012, σελ. 867.
2. ΣτΕ 2351/1980, 3766/1982, 4475/1983.
3. ΣτΕ 2048, 2866, 3141/1985, 1070/1989, 619/1990.
4. ΣτΕ 1974/1955.
5. ΣτΕ 2033-34/1974.
6. ΣτΕ 4710/1984, 2866/1985, 3141/1985, 2866/1887, 5463-63/1996, 80, 523/2000. Βλ. και Πρέζα Α., Το επιτρεπτό της επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής σε φορολογικές υποθέσεις, ΔΦΝ 2006, σ. 1367.
7. ΣτΕ 2963-66/1975.
8. ΣτΕ 2963-66/1975, 4026/1983, 2753/1987, 3511-13/1996.
9. Βλ. ΘΠΔΔ 2014, σελ. 1032, με παρατηρήσεις Σ. Κυβέλου.
10. Βλ. και αποφάσεις ΔΕΕ στις υποθέσεις C-201/2010 και C-202/2010 («στο πλαίσιο του κολλασμού παρατυπίας προσβάλλουσας τα οικονομικά συμφέροντα της Ενώσεως και επαγόμενης διοικητικό μέτρο όπως η υποχρέωση του επιχειρηματία να αποδώσει αχρεωστήτως καταβληθείσες επιστροφές, η αρχή της ασφαλείας δικαίου απαιτεί μεταξύ άλλων η κατάσταση του ως άνω επιχειρηματία... να μην μπορεί να τίθεται επί' αόριστον εν αμφιβολία... συνακόλουθα, όσον αφορά τον κολλασμό μιας τέτοιας παρατυπίας, πρέπει να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία προς εκπλήρωση της συνιστάμενης στο να κατοχυρώνεται η ασφάλεια δικαίου αποστολής της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων...») και στην υπόθεση C-81/2015 (Καρέλια ΑΕ κατά Υπ. Οικονομικών - «... η νομοθεσία της Ενωσης πρέπει να είναι σαφής και η εφαρμογή της προβλεπόμενη από τους υποκείμενους σε αυτή, η δε επιταγή αυτή της ασφάλειας δικαίου πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, ώστε να μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που οι διατάξεις αυτές τους επιβάλλουν.»)
11. Για την ΣτΕ 1623/2016 βλ. Επιχείρηση 2016 σελ. 894, με παρατηρήσεις Π. Πανταζόπουλου και ΘΠΔΔ 2016, σελ. 847, με παρατηρήσεις Γ. Μυλωνογιάννη.
12. Βλ. ΔΕΕ 2017, σελ. 426, με σχόλια Ι. Φωτόπουλου και Π. Πανταζόπουλου.
13. Για τη ΣτΕ Ολ 1738/2017 βλ. ΘΠΔΔ 2017, σελ. 669, με παρατηρήσεις Γ. Μυλωνογιάννη και Ι. Δημητράκου, Η παραγραφή της εξουσίας της Διοίκησης για διαπίστωση

διοικητικών παραβάσεων και επιβολή αντίστοιχων δημοσιονομικών βαρών ή/και κυρώσεων, ως θεμελιώδης εγγύηση υπέρ του διοικουμένου: από τη ΣτΕ Β' Τμ. 1976/2015 έως και τη ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, www.humanrightscaselaw.gr.

14. Πρβλ. επίσης από τη σκ. 10: «Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλήσεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζήτησεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή».
15. Πρβλ. τη φράση «...η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου)...», που προφανώς αναφέρεται στις παρατάσεις των ετών 2013 -2016, όπου η παράταση συναρτώνταν με ενέργειες της φορολογικής Αρχής, πχ την έκδοση εντολής ελέγχου. Βλ. και Πρακτικό ΝΣΚ 2642/2017, σελ. 4 για το ζήτημα αυτό, αλλά και άλλα για τα οποία ερωτήθηκε το ΝΣΚ.