

μη εφαρμοστέων διατάξεων των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 5 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, σύμφωνα με τη μειοψηφία που διατυπώθηκε στις σκέψεις 14 και 15, ενόψει της οποίας ορθώς, ανεξαρτήτως ειδικότερης αιτιολογίας, απορρίφθηκε από τη ΔΕΔ η προαναφερόμενη αιτίαση της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, με βάση την ίδια μειοψηφήσασα γνώμη, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμες και οι ασκηθείσες παρεμβάσεις.

[Επιλύει το ζήτημα της έννοιας και της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 82 παρ. 5 και 8 α' του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), όπως ίσχυε μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 8 παρ. 8-9 του Ν 4110/2013, και της κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσας ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 (Β' 1657), όπως ίσχυε μετά την τροποποίηση των άρθρων 5 και 6 παρ. 1 α' αυτής με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1236/2013 (Β' 2693) και την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1034/2015 (Β' 730/2016), σύμφωνα με το σκεπτικό. Κρατεί, δικάζει και δέχεται την προσφυγή. Ακυρώνει την .../4.9.2017 απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ της ΑΑΔΕ, με την οποία απορρίφθηκε η από 7.4.2017 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της .../346/6.3.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, καθώς και την τελευταία αυτή πράξη, σύμφωνα με το σκεπτικό. Διατάσσει την επιστροφή τυχόν καταβληθέντος φόρου νομιμοτόκων, σύμφωνα με το σκεπτικό.]

Παρατηρήσεις

Το Φορολογικό Πιστοποιητικό αφορμή για την εμπέδωση ασφάλειας και συνοχής του συστήματος της φορολογικής διαδικασίας

1. Εισαγωγικά

Το Συμβούλιο της Επικρατείας κλήθηκε πρόσφατα να αντιμετωπίσει ένα ακόμη ζήτημα που απασχόλησε έντονα κυρίως τον κύκλο των επιχειρήσεων, αυτό της νομιμότητας και της ισχύος του φορολογικού πιστοποιητικού, που καθιερώθηκε από τον προηγούμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν 2238/1994). Πέρα από τη συνταγματικότητα της ανάθεσης καν ελεγκτικού ή ιονεί ελεγκτικού έργου σε μη κρατικά όργανα, αυτό που περισσότερο προκάλεσε τριβή μεταξύ των εταιρειών που είχαν λάβει τέτοιο πιστοποιητικό και της φορολογικής διοίκησης και οδήγησε τελικά στη δικαστική αμφισβήτηση των οικείων καταλογισμών, ήταν η δυνατότητα ή μη των Φορολογικών Αρχών να ελέγξουν χρήσεις για τις οποίες είχε παρέλθει ο απώτατος κατά το σχετικό

κανονιστικό πλαίσιο χρόνος (18μήνο) από τη λήψη του πιστοποιητικού, οπότε η χρήση θεωρούνταν περαιωθείσα.

Η απόφαση του ΣτΕ - σε πρότυπη δίκη, κατ' εφαρμογή του Ν 3900/2010 - συνεισέφερε στην εμπέδωση αισθήματος ασφάλειας δικαίου, καθώς ήταν πάμπολες οι περιπτώσεις, όπου εταιρείες γίνονταν αντικείμενα επί χρήσεων, για τα οποία είχαν λάβει «καθαρό» φορολογικό πιστοποιητικό, πιστοποιητικό δηλαδή χωρίς επιφυλάξεις (οπότε έλεγχος ή επάνοδος της Φορολογικής Αρχής επιτρέπονταν μόνο για συγκεκριμένους λόγους) σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο του 18μήνου, αλλά προ της λήξης της βασικής, πενταετούς παραγραφής.

2. Το ιστορικό και κανονιστικό πλαίσιο του φορολογικού πιστοποιητικού

Το φορολογικό πιστοποιητικό με τη μορφή που υπήχθη στην κρίση του ΣτΕ εισήχθη με το Ν 3842/2010, που τροποποίησε το άρθρο 82 παρ. 5 Ν 2238/1994 (π. ΚΦΕ). Πριν από την αλλαγή με το Ν 3842/2010, το τελευταίο αυτό άρθρο όριζε ότι οι ορκωτοί ελεγκτές ή άλλα ελεγκτικά όργανα, που ενεργούν έλεγχο στις ανώνυμες εταιρίες, υποχρεούνταν να αναγράφουν τις οποιεσδήποτε παραβάσεις των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, που διαπιστώνουν κατά τον έλεγχο, στο οικείο πιστοποιητικό έλεγχου, το οποίο έπρεπε να κοινοποιούν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών.

Με το άρθρο 17 παρ. 3 Ν 3842/2010 η παρ. 5 του άρθρου 82 π. ΚΦΕ αντικαταστάθηκε και καθιερώθηκε η υποχρέωση εκ μέρους των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων που διενεργούν υποχρεωτικούς έλεγχους σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, να εκδίδουν, επίσης, ετήσιο πιστοποιητικό, μετά από έλεγχο, παράλληλα με τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης, και σε φορολογικά αντικείμενα.

Αν και από τα προπαρασκευαστικά έγγραφα του Ν 3842/2010 (βλ. π.χ. την εισηγητική έκθεση) δεν προκύπτει με σαφήνεια ο σκοπός θέσπισης ως υποχρεωτικού του φορολογικού πιστοποιητικού, κύριος δικαιολογητικός λόγος ήταν από τη μία η αντιμετώπιση της αδυναμίας της Φορολογικής Διοίκησης να ελέγχει έγκαιρα το σύνολο των ανέλεγκτων υποθέσεων και από την άλλη η παροχή κινήτρου στις ελεγχόμενες κατ' αυτό τον τρόπο επιχειρήσεις, να δηλώσουν έγκαιρα το σύνολο της φορολογητέας ύλης τους (ακόμη και της αμφισβητούμενης) και

να καταβάλουν άμεσα τον ανάλογο φόρο, αποφεύγοντας επιβαρύνσεις και πρόστιμα, τα οποία θα μπορούσαν μάλιστα να επιβληθούν αρκετά χρόνια μετά την κρίσιμη κάθε φορά χρήση (άρα να ήταν και ακόμη υψηλότερα), λαμβανομένης υπόψη και της μακράς παραγραφής (καθώς τότε ήταν ακόμη σε ισχύ οι αλυσιδωτές, εξαιρετικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής)¹.

Εξάλλου, με το άρθρο 17 παρ. 5 του ιδίου Ν 3842/2010 παρασχέθηκε εξουσιοδότηση για έκδοση απόφασης από τον Υπουργό Οικονομικών ή KYA για το είδος των υποβαθλόμενων στοιχείων και πληροφοριών, τον τρόπο και το χρόνο υποβολής αυτών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Στη συνέχεια, με το Ν 3943/2011 η ίδια παρ. 5 του άρθρου 82 π. ΚΦΕ αντικαταστάθηκε εκ νέου και ορίστηκε περαιτέρω ότι φορολογικές παραβάσεις, καθώς και μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση φόρων που διαπιστώνονται από τα τηρούμενα Βιβλία και στοιχεία, κατά τη διενέργεια του διαχειριστικού ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά στο φορολογικό πιστοποιητικό. Επίσης, ορίστηκε ότι αν το πιστοποιητικό δεν περιλαμβάνει παρατηρήσεις και διαπιστώσεις παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, δεν διενεργείται τακτικός φορολογικός έλεγχος, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν 3842/2010². Αν από το πιστοποιητικό προκύπτουν δε συγκεκριμένα φορολογικά δεδομένα για την ελεγχθείσα εταιρεία με τα οποία συμφωνεί και η αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή, το εν λόγω πιστοποιητικό αποτελούσε αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων ελέγχου της ως άνω αρχής. Ο Ν 3943/2011 παρέιχε εξουσιοδότηση για έκδοση νέων αποφάσεων από τον Υπουργό Οικονομικών, προέβλεψε πάντως ότι μέχρι την έκδοσή τους θα ίσχυε η Πολ. 1159/2011 (που είχε εκδοθεί βάσει του Ν 3842/2010).

Πράγματι, με βάση την εξουσιοδότηση του Ν 3842/2010 εκδόθηκε η απόφαση Πολ. 1159/2011. Στο άρθρο 5 της απόφασης αυτής ορίστηκε ότι από τις εταιρίεις που ελέγχονται επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν 3842/2010, οι έλεγχοι δε αυτοί ολοκληρώνονται εντός 18μήνου από την υποβολή του πιστοποιητικού. Πέραν των ελέγχων αυτών, τακτικοί έλεγχοι μπορούσαν να διενεργούνται μόνο σε συγκεκριμένες περιπτώσεις³. Περαιτέρω, κατά το άρθρο 6 της ίδιας απόφασης, σε περίπτωση φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη, τότε σε δεκαπέντε ημέρες από την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, αποστέλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία επιστολή στην οποία αναφέρεται το γεγονός ότι σύμφωνα με τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από την πλευρά της εταιρείας, ότι αυτό γίνεται καταρχήν δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών και ότι οι φορολογικές εγγραφές θα οριστικοποιηθούν μετά την ολοκλήρωση των δειγματοληπτικών ελέγχων. Σε 18 μήνες από την έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με σύμφωνη γνώμη και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν εντοπισθεί φορολογικές παραβάσεις από τους ελέγχους του Υπουργείου Οικονομικών που προβλέπονται στο άρθρο 5 της απόφασης, θεωρούνταν περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δυνατότητα άλλου ελέγχου υπάρχει μόνο στην περίπτωση ενδείξεων για σημαντικές παραβάσεις, όπως ορίζονται από την παρ. 6 του άρθρου 5 της απόφασης⁴, που δεν εντοπίστηκαν από τον διενεργηθέ-

3. Βλ. παρ. 5 άρθρου 5 της απόφασης: α) Λήψη ή έκδοση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, συναλλαγές με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρίεις και περιπτώσεις για τις οποίες προέκυψαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39Α του Ν 2238/1994 (transfer pricing), στοιχεία ή ενδείξεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας από εσωτερική ή εξωτερική πληροφόρηση ή επεξεργασία δεδομένων, μη έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία στις ημερομηνίες που ορίζονται σαν καταληκτικές για τη χορήγησή της, αναφορά από τους Νόμιμους Ελεγκτές ότι δεν τους δόθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σε ότι αφορά το φορολογικό έλεγχο που διενήργησαν και περιπτώσεις ελέγχων εταιρειών κατά τους οποίους έχουν προκύψει στοιχεία για παράβαση των διατάξεων του Ν 3693/2008 από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. γ) Συγκέντρωση του ελέγχου σε ποσοστό πάνω από εβδομήντα τοις εκατό (70%) του κλάδου από το ίδιο ελεγκτικό γραφείο μετά από απόφαση της επιτροπής και της διαδικασίας που προβλέπεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5. δ) Ευρήματα του ποιοτικού ελέγχου, για τον οποίο γίνεται αναφορά στο άρθρο 7 της Πολ. 1159/2011.

4. «6. Εξαιρετικά οι τακτικοί έλεγχοι που διενεργούνται εξ' αιτίας της άσκησης διώξης κατά μελών του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, της λήψης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών

1. Βλ. Γ. Φουφόπουλου, Νομικά ζητήματα σχετικά με το ετήσιο φορολογικό πιστοποιητικό, ΔΦΝ 2012, σ. 883 και Β. Βύζα, Ερμηνεία άρθρου 65Α σε I. Φωτόπουλου (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, 2018, σ. 1880.

2. Αφορά την επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου.

ντα έλεγχο. Δηλαδή, συνοπτικά, εκτός των ρητών εξαιρέσεων της απόφασης, μετά το πέρας 18μήνου από τη λήψη φορολογικού πιστοποιητικού χωρίς επιφύλαξη εκ μέρους του ελεγκτή, η χρήση που αφορούσε το πιστοποιητικό θεωρούνταν περαιωθείσα και δεν μπορούσε να χωρίσει πλέον έλεγχος.

Η σημαντικότερη αλλαγή στην Πολ. 1159/2011 επήλθε με την απόφαση Πολ. 1034/2015. Είχαν μεσολαβήσει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος και ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), οπότε το ζήτημα του φορολογικού πιστοποιητικού για χρήσεις τελικά⁵ από 1.1.2014 ρυθμίστηκε πλέον από το νέο νομοθετικό πλαίσιο (βλ. άρθρο 65A, που εκτός των άλλων, κατέστησε το πιστοποιητικό ξανά προαιρετικό⁶). Ο ΚΦΔ διατήρησε σε ισχύ την Πολ. 1159/2011 για χρήσεις πριν από την 1.1.2014 και παρείχε εξουσιοδότηση για τροποποίηση της ύστερα από γνώμη της ΕΛΤΕ⁷. Με βάση την εξουσιοδότηση αυτή εκδόθηκε η Πολ. 1034/2015, η οποία, μεταξύ άλλων, κατήργησε τους δειγματοληπτικούς ελέγ-

στοιχείων, συναλλαγών με ανύπαρκτες φορολογικά εταιρείες και για τις περιπτώσεις που αποδειγμένα διαπιστώθηκαν παραβάσεις του άρθρου 39 και 39A του Ν 2238/1994 (transfer pricing) δύναται να γίνουν μέχρι την ημερομηνία παραγραφής της χρήσης.»

5. Αρχικά, το τότε άρθρο 66 και ήδη άρθρο 72 παρ. 40 ΚΦΔ όριζε ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 65A τίθενται σε ισχύ από 1ης Ianouarίου 2014 και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2016 και μετά». Ακολούθως, με την περίπτ. 20 της υποπαραγράφου Δ.2. του άρθρου πρώτου του Ν 4254/2014 η παρ. 40 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Οι διατάξεις του άρθρου 65A τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ianouarίου 2014 και καταργούνται για τις χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ianouarίου 2016 και μετά. [...]. Τελικά, με το άρθρο 56 παρ. 4 του Ν 4410/2016 το πρώτο εδάφιο της παρ. 40 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Οι διατάξεις του άρθρου 65A τίθενται σε ισχύ για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ianouarίου 2014».
6. Βλ. και ΓνωμΗΣΚ 256/2015, η οποία για το ίδιο ζήτημα της δυνατότητας ελέγχου υποθέσεων που έχουν λάβει «λευκό» φορολογικό πιστοποιητικό υπό το καθεστώς του ΚΦΔ, έλαβε τη θέση ότι δεν εξαιρούνται από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου οι επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ στο ρυθμιστικό πεδίο της προβλεπόμενης να εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση κανονιστικής πράξης, του άρθρου 65A παρ. 2 ΚΦΔ δεν εμπίπτει η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να θέτει χρονικούς περιορισμούς στη διενέργεια των ελέγχων σε επιχειρήσεις για τις οποίες εκδίδεται φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επισημάνσεις για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με την έκδοση πράξεων προσδιορισμού του φόρου σε χρονικά διαστήματα συντομότερα από τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 36 ΚΦΔ. Έτσι, η Πολ. 1124/2015 δεν περιλαμβάνει αντίστοιχες ρυθμίσεις περί περαίωσης της χρήσης που αφορά το χωρίς επιφύλαξης πιστοποιητικό.
7. Βλ. άρθρο 72 παρ. 40 ΚΦΔ.

χους που έπρεπε να ολοκληρώνονταν εντός 18μήνου από την υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού. Όρισε ότι και οι έλεγχοι των εξαιρετικών περιπτώσεων του άρθρου 5 παρ. 5 της Πολ. 1159/2011 διενεργούνται μέχρι το πέρας του χρόνου παραγραφής (ήτοι την 5ετία) και όχι εντός 18μήνου. Επιπλέον, κυρίως, καταργήθηκε η ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία, εφόσον μέσα σε 18 μήνες από την έκδοση έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη δεν εντοπίζονταν φορολογικές παραβάσεις από τους προβλεπόμενους στο άρθρο 5 της απόφασης ελέγχους αρχής, θεωρούνταν περαιωμένος ο έλεγχος της συγκεκριμένης εταιρικής χρήσης και δεν καταλείπεται, κατ' αρχήν (με εξαίρεση την ύπαρξη ενδείξεων για τις σοβαρές παραβάσεις του άρθρου 5 παρ. 6), δυνατότητα άλλου ελέγχου. Προβλέφθηκε έτσι, μεν, ότι στην περίπτωση που για μία ελεγχόμενη επιχείρηση εκδοθεί έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη τότε, καταρχήν, δε διενεργείται πλήρης φορολογικός έλεγχος για τη χρήση για την οποία έχει εκδοθεί η συγκεκριμένη έκθεση, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 80 του Ν 3842/2010. Φορολογικός έλεγχος διενεργείται όμως στην περίπτωση στοιχείων ή ενδείξεων για παραβάσεις, όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 5 της απόφασης και οι οποίες δεν εντοπίστηκαν από το διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων ή εάν περιέλθει σε γνώση της ελεγκτικής υπηρεσίας οποιοδήποτε συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο δεν είχαν στη διάθεση τους οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ή οι υπάλληλοι που διενήργησαν το φορολογικό έλεγχο, κατά το χρόνο του ελέγχου τους.

3. Τα ζητήματα

Τα ζητήματα που προέκυψαν σε σχέση με το φορολογικό πιστοποιητικό αφορούσαν κατά πρώτον τη δυνατότητα καν, από την άποψη της συμφωνίας με το Σύνταγμα, ανάθεσης φορολογικού ελεγκτικού έργου σε ιδιώτες, υπό την παραδοχή ότι αυτό συνιστά μέρος της διαδικασίας Βεβαίωσης του φόρου, που εντάσσεται στο πυρήνα της άσκησης της κρατικής εξουσίας⁸. Περαιτέρω, αμφισβήτηση προκλήθηκε σχετικά με το αν νομίμως επενέβη ο κανονιστικός

8. Πρβλ. Α. Μάλλιου, Ο θεσμός του φορολογικού πιστοποιητικού και η δυνατότητα φορολογικών ελέγχων, ΔΦΝ 2016, σ. 83, ιδίας, Το «φορολογικό πιστοποιητικό», αφορμή για τη νομολογιακή επιβεβαίωση του συστηματικού χαρακτήρα του φορολογικού δικαίου, ΔΦΝ 2020, σ. 273, Γ. Φουφόπουλου, ο.π., Β. Βύζα, ο.π.

νομοθέτης και κατάργησε την προθεσμία (του 18μήνου) μετά την πάροδο της οποίας η χρήση με φορολογικό πιστοποιητικό χωρίς επιφύλαξη θεωρούνταν περαιωμένη, και μάλιστα στην ουσία αναδρομικά, δηλαδή σε χρόνο που για τις κρίσιμες χρήσεις που καταλάμβανε η τροποποίηση (2011, 2012, 2013) το 18μήνο είχε παρέλθει προ τροποποίησης. Άλλα και γενικότερα, κρίσιμο ήταν το ζήτημα, αν παρά την πρόβλεψη περί 18μήνου, η φορολογική διοίκηση νομιμοποιούνταν να ελέγχει ορισμένη χρήση και αργότερα και εντός του χρόνου της 5ετούς παραγραφής, διότι η εν λόγω συντομότερη προθεσμία δεν «υπερίσχε» έναντι της προθεσμίας παραγραφής, ακόμη και αν δεν πληρούνταν καν οι εξαιρετικές προϋποθέσεις της Πολ. 1159/2011 (ειδικότερες παραβάσεις, κριτήρια ανάλυσης κινδύνου κ.λπ.), περίπτωση που επίσης είχε απαντηθεί στην πράξη⁹.

4. Οι κρίσεις του ΣτΕ - Ορισμένες παρατηρήσεις

4.1. Το Δικαστήριο εκκινεί τη συλλογιστική του από την κρίση ότι ανεξαρτήτως αν οι ρυθμίσεις της Πολ. 1159/2011 όσο αφορά ιδίως τη θέσπιση αποκλειστικής προθεσμίας, εντός της οποίας μπορεί να λάβει χώρα φορολογικός έλεγχος στην περίπτωση του «λευκού» φορολογικού πιστοποιητικού, μετά την πάροδο της οποίας η χρήση είναι περαιωθείσα, κείνται εντός της εξουσιοδότησης του άρθρου 82 παρ. 5 και 8 του π. ΚΦΕ, αυτές πάντως κυρώθηκαν με τυπικό νόμο, ήτοι το άρθρο 8 παρ. 9 Ν 4110/2013 και το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ2 περ. 20 Ν 4254/2014 (για τις τροποποιήσεις που κάθε ένας από αυτούς του νόμους επέφερε). Εξάλλου, κατά μία μάλλον καινοφανή κρίση του ΣτΕ, για το νόμιμο της κύρωσής τους δεν απαιτείται πανηγυρική διατύπωση στην κυρωτική διάταξη (αλλά προφανώς αρκεί να προκύπτει αυτό από το περιεχόμενο της κυρωτικής).

Το ΣτΕ «προλαμβάνει» έτσι και ξεπερνά το επιχείρημα αφενός ότι το γράμμα του άρθρου 82 παρ. 5 δεν αφήνει περιθώριο επιμέρους ρύθμισης του χρόνου μετά το πέρας του οποίου η υπόθεση είναι περαιωθείσα (αλλά τέτοιος χρόνος μπορεί να είναι μόνον ο βασικός χρόνος παραγραφής), καθόσον το άρθρο 82 αναφέρεται κατά τα άλλα μόνο στο άρθρο 80 Ν 3842/2010, χωρίς άλλο χρονικό προσδιορισμό. Αφετέρου ότι το ζήτημα της θέσπισης με την Πολ. 1159/2011 προθεσμίας, μετά την οποία η χρήση είναι περαιωθείσα, δεν εμπίπτει στην εξουσιοδότηση της παρ. 8 του άρθρου 82 π. ΚΦΕ, που και μετά το

N 3943/2011 αναφέρεται μόνο σε συγκεκριμένα επί μέρους φορολογικά αντικείμενα του ελέγχου αυτού, το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδεται, τον τρόπο, το χρόνο και τη διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Σχετικό δε και ειδικότερο θέμα (που επιτρέπεται κατά τούτο να αποτελέσει αντικείμενο εξουσιοδότησης, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 2 Συντ.) θα μπορούσε πράγματι να υποστηριχθεί ότι δεν μπορεί να είναι ο χρόνος εντός του οποίου περαιώνεται ορισμένη χρήση. Πολλώ δε μάλλον αν αυτή η «περαιώση» θεωρηθεί ότι συνιστά μείωση του χρόνου παραγραφής, οπότε τέτοια επέμβαση δεν θα ήταν επιτρεπτή και από την άποψη του άρθρου 78 Συντ., του χρόνου εντός του οποίου μπορεί να προβεί η Φορολογική Διοίκηση σε καταλογισμό περιλαμβανομένου στα ουσιώδη στοιχεία της φορολογικής ενοχής, που μόνο με τυπικό νόμο μπορούν να ρυθμιστούν¹⁰.

Κατά τα λοιπά, το ΣτΕ έκρινε ότι οι διατάξεις της Πολ. 1159/2011, όπως μεταγενέστερα κυρώθηκαν, ισχύουν πάντως για τις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, καθόσον οι ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων δεν είχαν συντρέξει πριν από την κύρωση της Πολ. 1159/2011 και των τροποποιήσεών της με τυπικό νόμο, αφού η προβλεπόμενη προθεσμία των 18 μηνών δεν είχε παρέλθει ούτε για τις εταιρείες που έκλεισαν ισολογισμό στις 30.6.2011 ούτε για αυτές που ο χρόνος λήξης των διαχειριστικών περιόδων ήταν έως και ή μετά την 31.3.2012. Έτσι, συναφώς, το Δικαστήριο αποκλείει και το επιχείρημα περί απαγορευμένης αναδρομικής κύρωσης της Πολ. 1159/2011 (που αν γινόταν δεκτό ότι ρύθμισε ζήτημα χωρίς ή καθ' υπέρβαση της εξουσιοδότησης του άρθρου 82 παρ. 5 και 8 π. ΚΦΕ, τέτοια κύρωση δεν θα μπορούσε να λάβει καν χώρα και η κύρωση θα ίσχε μόνο για το μέλλον), αφού έκρινε ότι δεν πρόκειται για αναδρομική κύρωση, αλλά για κύρωση από το χρόνο δημοσίευσης των Ν 4110/2013 και Ν 4254/2014, χρόνο όπου, όπως προαναφέρθηκε, δεν είχαν συντρέξει οι ουσιαστικές και διαδικαστικές προϋποθέσεις εφαρμογής των επίμαχων διατάξεων.

Επί των θέσεων αυτών διατυπώθηκε μειοψηφία ενός παρέδρου (του εισηγητή της υπόθεσης), που υποστήριξε ότι η θέσπιση αποκλειστικής προθεσμίας (αποκλίνουσας κατά την μειοψηφία από τις νομοθετικές διατάξεις περί του χρόνου παραγραφής) διενέργειας φορολογικού ελέγχου, κατόπιν της έκ-

9. Βλ. ΔΕΦΑΘ 1490/2016, 1202/2018.

10. Βλ. ΣτΕ 1738/2017.

δοσης πιστοποιητικού ή έκθεσης φορολογικής συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, και, περαιτέρω, η μετά από την πάροδο τέτοιας προθεσμίας περαιώση του φορολογικού ελέγχου, πριν από τη λήξη του χρόνου παραγραφής δεν είναι σχετικό με το περιεχόμενο και την υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού θέμα και δεν θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Περαιτέρω, οι διατάξεις των άρθρων άρθρο 8 παρ. 9 του Ν 4110/2013 και πρώτου υποπαρ. Δ.2, περίπτ. 20 του Ν 4254/2014, δεν έχουν την έννοια της νομοθετικής (επι)κύρωσης της Πολ. 1159/2011 αφενός, διότι τούτο δεν ορίζεται ρητώς στις προαναφερόμενες νομοθετικές διατάξεις ούτε συνάγεται και, δη, με σαφήνεια από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του Ν. 4254/2014 και, αφετέρου, διότι τέτοια νομοθετική ρύθμιση θα ήταν αντίθετη προς το Σύνταγμα (άρθρα 26 παρ. 2, 4 παρ. 5 και 78 παρ.1)¹¹.

11. Κατά τη μειωψηφία, από την ερμηνεία αυτών των συνταγματικών διατάξεων προκύπτει ότι «(α) ο «φορολογικός έλεγχος» εκ μέρους ιδιωτών ελεγκτών δεν μπορεί να προβλέπεται ή/και να λειτουργεί ως νόμιμο υποκατάστατο του ελέγχου της φορολογικής Διοίκησης και (β) Βεβαίωση από ιδιώτη ελεγκτή ότι δεν προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας μπορεί μεν να ληφθεί νομίμως υπόψη από τη φορολογική Διοίκηση ως κριτήριο επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο από αυτήν, εντός του οριζόμενου στο νόμο χρόνου παραγραφής, αλλά δεν μπορεί να συνεπάγεται την περιάση/ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, πριν από τη λήξη του χρόνου αυτού, δίχως τη διενέργεια ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση, χωρίς να αρκεί, η απλή δυνατότητα ελέγχου, εντός κάποιας προθεσμίας, σαφώς μικρότερης από εκείνη της παραγραφής, η οποία κατ' ουσία μεταβάλλεται (πειρορίζεται), μέσω της τοιαύτης ρύθμισης/συρρίκνωσης κατά χρόνο της εξουσίας διάκησης φορολογικού ελέγχου, με παράλληλη περάσωση των σχετικών φορολογικών υποθέσεων. Άλλωστε, εφόσον, όπως έχει ήδη κριθεί, η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στο φορολογικό νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ελεγκτικές ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως από την έκδοση εντολής ελέγχου (βλ. ΣτΕ ΟΔ 1738/2017, σκέψη 5), η διάρκεια και η λήξη του χρόνου παραγραφής που τρέχει σε βάρος της φορολογικής Διοίκησης δεν μπορεί να εξαρτάται από (ή να συναρτάται με) ελεγκτικές ενέργειες ιδιώτη και, δη, να καθορίζεται με βάση αυτές, κατ' απόκλιση της γενικώς ισχύουσας ρύθμισης περί της προθεσμίας παραγραφής.» Η άποψη αυτή δεν είναι πειστική. Κατά πρώτον, θεωρεί ότι η διαδικασία του φορολογικού πιστοποιητικού υποκαθιστά το φορολογικό έλεγχο, πράγμα που θα ήταν ακριβές, μόνο αν ο έλεγχος αποκλείονταν εντελώς σε περίπτωση λήψης πιστοποιητικού, πράγμα που δεν ίσχυσε ποτέ σε όλη τη διάρκεια ισχύος των επιμάχων διατάξεων. Περαιτέρω, είναι άλλο πράγμα, αν επιτρέπεται εν γένει «ιδιωτικό-ελεγκτικό έργο να συνεπάγεται την περιάση του φορολογικού ελέγχου, δίχως τη διενέργεια ελέγχου από τη φορολογική Διοίκηση, που από τις εν λόγω συνταγματικές διατάξεις ουδόλως εμποδίζεται, δεν εμποδίζεται δηλαδή το κλείσιμο ορισμένης υπόθεσης

4.2. Σε σχέση με το επιτρεπτό από την άποψη της συμφωνίας με το Σύνταγμα της ανάθεσης αυτού του είδους του «ελεγκτικού» έργου σε ιδιώτες, για το οποίο, όπως προαναφέρθηκε, έχουν εκφραστεί επιψηλάξεις¹², το ΣτΕ έκρινε ότι από τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 2 του Συντάγματος δεν αποκλείεται η ανάθεση καθηκόντων συλλογής, επεξεργασίας και εκτίμησης σχετικών στοιχείων σε ιδιώτες, τα οποία διαθέτουν αποδεδειγμένα τα αναγκαία προς τούτο προσόντα και την κατάλληλη εξειδίκευση και εμπειρογνωμοσύνη, όπως είναι πράγματι οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία.

Έτσι, κατά πρώτον, το Δικαστήριο φαίνεται να διακρίνει μεταξύ αμιγώς φορολογικού ελεγκτικού έργου και του έργου που διενεργείται από τους ιδιώτες ελεγκτές στην περίπτωση του φορολογικού πιστοποιητικού, ενδεχομένως για να αποφύγει να εμβαθύνει στη συζήτηση περί συμφωνίας του πιστοποιητικού με τον κανόνα περί τυπικότητας του φόρου, κατά τον οποίο ο φόρος καταλογίζεται (βεβαιώνεται) με πράξη κρατικού οργάνου. Πάντως, και στην περίπτωση του πιστοποιητικού ο ιδιώτης δεν εμπλέκεται στην ουσία στην Βεβαίωση του φόρου, αλλά επιβεβαιώνει κατ' αρχήν τα δεδομένα των δηλώσεων και των βιβλίων των ελεγχόμενων εταιρειών και μάλιστα με προδιαγεγραμμένο από τη Διοίκηση ως προς τα ελεγκτέα αντικείμενα, σημεία κ.λπ. τρόπο. Η δε Βεβαίωση του φόρου παραμένει σε αυτή την περίπτωση αλλά και γενικά στη (δέσμια) αρμοδιότητα της διοίκησης, ενώ δεν αποκλείεται η Βεβαίωση να γίνεται και χωρίς καν δική της επέμβαση¹³, απόδειξη ότι νοείται Βεβαίωση χωρίς εμπλοκή κατ' αρχήν της φορολογικής διοίκησης. Εξάλλου, το κανονιστικό πλαίσιο επιψηλάσσει πεδίο για τον έλεγχο από τη φορολογική διοίκηση του ιδιωτικού

χωρίς φορολογικό έλεγχο (που και το επιθυμητό είναι από άποψη εξέλιξης του θεσμού της φορολογικής διαδικασίας και έχει επαναληφθεί, εξάλλου, με παρόμιο τρόπο στο παρελθόν, πρβλ. πχ. την αυτοπεράσωση στην περίπτωση των ελευθέρων επαγγελματών του Ν 3296/2004). Και είναι άλλο πράγμα η θέσπιση - από τον ίδιο τον κανονιστικό νομοθέτη μάλιστα, λαμβανομένων προφανώς υπόψη των αντοχών του ελεγκτικού μηχανισμού - (εύλογου) χρονικού ορίου, εντός του οποίου πρέπει να ελεγχθεί μία υπόθεση, που καθόσον ακόμη και μετά το πέρας του προβλέπονται αρκετές και ευρείες περιπτώσεις επέμβασης της Φορολογικής Διοίκησης και μέχρι το χρόνο της παραγραφής, δεν συνιστά περίπτωση μείωσης της παραγραφής και έτσι ζήτημα αντίθεσης με το άρθρο 78 Συντ. δεν τίθεται.

12. Βλ. παραπάνω, υποσ. 8.
13. Πρβλ. και τον άμεσο προσδιορισμό του φόρου, ακριβώς σε περιπτώσεις νομικών προσώπων.

«ελεγκτικού» αποτελέσματος. Συνακόλουθα, η ανάθεση του έργου αυτού σε ιδιώτες είναι συμβατή με το Σύνταγμα¹⁴.

Σε κάθε περίπτωση, το ΣτΕ έθεσε προϋποθέσεις για τη συμφωνία της ανάθεσης τέτοιου ελεγκτικού έργου με το Σύνταγμα. Πρέπει, ειδικότερα, ο «έλεγχος» εκ μέρους ιδιωτών ελεγκτών να μην υποκαθιστά τον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης, αλλά να προβλέπεται δυνατότητα (επαν)ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση, ο οποίος να ασκείται με ορισμένη διαδικασία και εντός ευλόγου χρόνου από την ως άνω Βεβαίωση του ιδιώτη ελεγκτή.

Τότε, είναι δυνατό το πιστοποιητικό να συνιστά κριτήριο επιλογής των υποθέσεων προς έλεγχο από αυτήν, ενώ αν τα κριτήρια για αυτό τον επανέλεγχο της φορολογικής διοίκησης είναι επαρκή, είναι δυνατόν να προβλέπεται χρόνος εντός του οποίου η Διοίκηση πρέπει να ασκήσει αυτόν τον επανέλεγχο, άλλως η υπόθεση έχει περαιωθεί.

Εξάλλου, η περαίωση της εκάστοτε χρήσης κατ' αυτόν τον τρόπο δεν συνιστά τροποποίηση του χρόνου παραγραφής, αλλά προσδιορισμό κατά χρόνο και κατ' είδος της έκτασης του φορολογικού ελέγχου, πρόκειται δηλαδή για δύο διακριτά φαινόμενα¹⁵.

4.3. Αναφορικά με την αναδρομική κατάργηση της 18μηνης προθεσμίας για τον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης με την Πολ. 1034/2015, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εξουσιοδοτική διάταξη (του Ν 4254/2014), Βάσει της οποίας εκδόθηκε η τροποποιητική υπουργική απόφαση, δεν περιείχε προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης και επομένως ως τέτοιο θα ληφθεί αυτό της νομοθετικής εξουσιοδότησης του άρθρου 82 παρ. 8 π. ΚΦΕ, που αφορούσε στον καθορισμό των επί μέρους φορολογικών αντικειμένων του ελέγχου που διενεργούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία το ειδικότερο περιεχόμενο του πιστοποιητικού που εκδίδουν, τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία υποβολής του και κάθε άλλο σχετικό θέμα. Στο αντικείμενο λοιπόν αυτό δεν μπορεί να περιλαμβάνεται η ανατροπή των αποτελεσμάτων περαίωσης των φορολογικών υποθέσεων χρήσεων. Έτσι, η Πολ. 1034/2015 κείται εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης.

Άλλωστε, η αναδρομική ανατροπή των αποτελεσμάτων συντελεσθείσας περαίωσης θα αντέβαινε (α)

14. Πρβλ. και Β. Βύζα, ό.π., Π. Πανταζόπουλου, Τα συνταγματικά όρια του φορολογικού ελέγχου, 2012, σ. 78.
15. Η μειοψηφία εν προκειμένω στην ουσία υποστήριξε ότι η διαδικασία του πιστοποιητικού συνιστά ανεπίτρεπτη συρρίκνωση του χρόνου παραγραφής. Κατά την άποψη αυτή, το «... ότι οι παραπάνω ρυθμίσεις καταλείπουν στη φορολογική Διοίκηση τη δυνατότητα κατ' εξαίρεση ελέγχου εντός του χρόνου παραγραφής, σε περιπτώσεις ενδείξεων για ορισμένες σοβαρές παραβάσεις, ουδόλως αναιρεί το ως άνω συμπέρασμα περί ανατροπής του κανόνα του άρθρου 84 παρ. 1 του ΚΦΕ, διότι (α) πρόκειται για εξαίρεση από τον τιθέμενο (κατ' ουσίαν αντί της ρύθμισης του άρθρου 84 παρ. 1 του ΚΦΕ) κανόνα περί διενέργειας του φορολογικού ελέγχου εντός προθεσμίας 18 μηνών από την υποβολή του φορολογικού πιστοποιητικού με έκθεση συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, (β) στις περιπτώσεις αυτές γίνεται, με ρητή διάταξη της ΠΟΛ. 1159/2011, επαναφορά στον γενικώς ισχύοντα κανόνα περί φορολογικού ελέγχου εντός του χρόνου παραγραφής της οικείας χρήστης και (γ) για μεν η γένεση των προβλεπόμενων στο νόμο φορολογικών υποχρεώσεων των διοικουμένων δεν προϋποθέτει παραβατική συμπεριφορά τους, καθώς στηρίζεται στην εξ αντικειμένου ύπαρξη της οριζόμενης στο νόμο φορολογητέας ύλης/πράξης (βλ. ΣτΕ 951/2018 εππαρ.), αλλά, σε υποθέσεις όπως η παρούσα, η διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιας ύλης (και της αντίστοιχης φορολογικής ενοχής), που δεν προκύπτει από τη δήλωση του φορολογούμενου, διενεργείται κατόπιν φορολογικού ελέγχου και συνδέεται με την ανεύρεση αντίστοιχης παράβασης (ανακρίβειας της δήλωσης, στην οποία δεν περιλαμβάνεται η

ύλη), η δε επίμαχη διαφοροποίηση, από τις διατάξεις των άρθρων 5 (παρ. 6) και 6 (παρ. 1) της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011, της προθεσμίας άσκησης του φορολογικού ελέγχου και επιβολής του φόρου που αναλογεί σε τυχόν εντοπιζόμενη, διαφυγούσα το φόρο, ύλη (καθώς και των προβλεπόμενων κυρώσεων), βάσει κριτήριου αναγόμενου στη φύση και στη σοβαρότητα της ειδικότερης σχετικής παραβατικής συμπεριφοράς του φορολογούμενου, σημαίνει εφαρμογή του κανόνα του άρθρου 84 παρ. 1 του ΚΦΕ μόνο στις ιδιαίτερες περιπτώσεις παραβάσεων που ορίζουν οι εν λόγω διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1159/2011 και, συνεπώς, ενέχουν ουσιώδη τροποποίηση (και, κατ' ουσίαν, ανατροπή) του κανόνα αυτού, που δεν περιέχει τέτοιον περιορισμό. Ωστόσο, κατά πρώτον, επισημαίνεται ξανά ότι από μόνη η δυνατότητα επανόδου της φορολογικής Αρχής στην ελεγχθείσα από τον ιδιώτη χρήση διαφοροποιεί ευθύς εξ αρχής την περαίωση που μπορεί να αικολουθήσει την πάροδο προθεσμίας ελέγχου από την παραγραφή της χρήστης. Το γεγονός, λοιπόν, ακριβώς ότι καταλείπεται δυνατότητα ελέγχου από τη Διοίκηση επί του «ελεγκτικού» αποτελέσματος του φορολογικού πιστοποιητικού, μέσα σε χρόνο που ξεπερνά μάλιστα σε διάρκεια την επόμενη από την υποβολή του πιστοποιητικού χρήση, καταδεικνύει ότι το δικαίωμα κρατικού ελέγχου δεν αποκλείεται ούτε παραγράφει τη χρήση μόνη ή έκδοση «λευκού» πιστοποιητικού. Εξάλλου, οι εξαιρέσεις από την περαίωση λόγω παρόδου του 18μήνου, οπότε η χρήση μπορεί να ελεγχθεί μέχρι το πέρας της παραγραφής, είναι αρκετές και σημαντικές, ώστε δεν είναι ακριβώς «ιδιαίτερες» περιπτώσεις, αλλά περιπτώσεις που μπορεί να απαντηθούν συχνά. Τέλος, και το άρθρο 84 π. ΚΦΕ γνώριζε εξαιρέσεις ως προς το χρόνο παραγραφής (ή, άλλως, περιορισμούς ως προς το χρόνο λήξης του χρόνου παραγραφής) που σχετίζονται με παραβάσεις εκ μέρους του υπόχρεου, όπως στην περίπτωση της από πρόθεση πράξης ή παράλειψης του φορολογουμένου ή της παράλειψης καν υποβολής φορολογικής δήλωσης.

στις θεμελιώδεις αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου, εκδήλωση των οποίων αποτελεί η απαίτηση ο καταλογισμός φορολογικής παραβάσης, συνακόλουθα δε του αναλογούντος φόρου και τυχόν σχετικών κυρώσεων, να στηρίζεται σε σαφή και προβλέψιμη στην εφαρμογή της νόμιμη βάση και (β) στην αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, εφόσον θα ανέτρεπε τη σταθερή και δικαιολογημένη (δημιουργηθείσα ως εκ της νομοθετικής ρύθμισης του θέματος) πεποίθηση των επιχειρήσεων, ότι δεν συνέτρεχε περίπτωση καταλογισμού φορολογικών παραβάσεων κ.λπ. για τις φορολογικές υποθέσεις των περαιωμένων χρήσεων.

Συνεπές το Δικαστήριο στη νομολογία του των τελευταίων ετών, με την οποία έχει επαναπροσδιορίσει την θέση της αρχής της ασφάλειας του δικαίου στο πεδίο της φορολογικής έννομης σχέσης, και σε αυτή την απόφαση κατέστησε σαφές ότι ιδίως το φαινόμενο του φορολογικού καταλογισμού δεν μπορεί να καθορίζεται άτακτα, με βάση πρόσκαιρες ταμειακές ανάγκες ή ατελείς και αποσπασματικές νομοθετικές ενέργειες, αλλά πρέπει να διαρρυθμίζεται συστηματικά και συνεκτικά, με σταθερές κατά το δυνατόν, σαφείς και προβλέψιμες διατάξεις, με βάση τις οποίες οι υπόχρεοι μπορούν να προϋπολογίσουν για εύλογο χρόνο τα αποτελέσματα της δραστηριότητάς τους. Τέτοια ασφάλεια δεν θα προσέφερε ασφαλώς η ανατροπή και μάλιστα αναδρομικά, των αποτελεσμάτων περαιώσης ορισμένης χρήσης, που θα είχε λάβει χώρα με βάση τους όρους που επίσης η Διοίκηση θα είχε θέσει. Η ανατροπή περαιωθείσας χρήσης θα συνιστούσε παραβίαση της βεβαιότητας του φόρου ενδεχόμενα μεγαλύτερη και από τις αλλεπάλληλες παρατάσεις του χρόνου παραγραφής.

Συναφώς, η αναδρομική κατάργηση της προθεσμίας του 18μήνου συνιστά, επίσης, πράγματι, διάψευση δικαιολογημένης και για αυτό προστατευτέας εμπιστοσύνης των επιχειρήσεων που ελέγχθηκαν. Στις επιχειρήσεις αυτές είχε δημιουργηθεί από το σχετικό νομοθετικό καθεστώς η εύλογη πεποίθηση, ότι εφόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις για την περαιώση της σχετικής χρήσης, αυτή δεν θα γίνονταν αντικείμενο ελέγχου στο μέλλον. Έτσι, δεν είναι ορθή η άποψη της μειωψηφίας, ότι οι διατάξεις της Πολ. 1159/2011 δεν παρακίνησαν τις εν λόγω επιχειρήσεις σε ορισμένη συμπεριφορά. Αντίθετα, η απόφαση αυτή υπέδειξε ακριβώς τους όρους, υπό τους οποίους μία επιχείρηση θα περαιώνει έγκαιρα και οριστικά ορισμένη χρήση. Στο πλαίσιο αυτό,

δεν αποκλείεται να δήλωναν και φορολογητέα ύλη που προέκυψε μετά τη διάπραξη φορολογικής παράβασης ή αμφισβητούμενη. Συνακόλουθα, ευλόγως ανέμεναν την προστασία της εμπιστοσύνης που επέδειξαν, υποκείμενες στον έλεγχο για την έκδοση φορολογικού πιστοποιητικού.

5. Αντί επιλόγου

Η ΣτΕ 320/2020 επέλυσε ένα ακόμη ζήτημα που προκάλεσε αιβεβαιότητα τα τελευταία χρόνια στις επιχειρήσεις, με τρόπο συνεπή προς το σύστημα του φορολογικού δικαίου και ενισχυτικό του αισθήματος ασφάλειας δικαίου περί τη φορολογική διαδίκασία. Δεδομένου, όμως, ότι η απόφαση αυτή επέλυσε ζητήματα που σχετίζονται τελικά με μία από τις πιθανές εκδοχές πιστοποιητικού (το χωρίς επιφυλάξεις), δεν αποκλείεται το ζήτημα του πιστοποιητικού να αποθετεί εκ νέου σε κρίσι ιδίως για τις επιμέρους προϋποθέσεις και την έκταση του ελέγχου σε περίπτωση πιστοποιητικού με επιφύλαξη, έμφαση ή με αρνητικό συμπέρασμα.

Πέτρος Πανταζόπουλος,
Δικηγόρος, ΔΝ,
Μεταδιδακτορικός Ερευνητής Νομικής Σχολής ΕΚΠΑ,
Εταίρος, Φορτσάκης Διακόπουλος Μυλωνογιάννης
και Συνεργάτες ΔΕ

B. ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΕΣ ΑΡΧΕΣ

EETT - Πρόωρη λήξη θητείας μέλους

ΣτΕ 2818/2019 Τμ. Γ' επταμ.

Πρόεδρος: Δ. Σκαλτσούνης, Αντιπρόεδρος ΣτΕ
Εισηγήτρια: Μ. Τριπολιτσιώτη, Σύμβουλος Επικρατείας
Δικηγόροι: Χ. Χρυσανθάκης,
Αλ. Δημητρακοπούλου, Πάρεδρος ΝΣΚ,
Π. Λαζαράτος

Για την κάλυψη κενού στη νομοθεσία της EETT, όσον αφορά την κάλυψη κενούμενης θέσης, σε περίπτωση πρόωρης λήξης της θητείας μέλους της, εφαρμόζεται αναλογικά η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν 3051/2002 για τις συνταγματικώς κατοχυρωμένες ανεξάρτητες αρχές, κατά την οποία το νέο μέλος διορίζεται για το υπόλοιπο της θητείας του μέλους που εξέλιπε και όχι για πλήρη θητεία. Απορρίπτεται αίτηση ακυρώσεως του πρώην Προέδρου της EETT,