



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδότησης 147 /2018

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α' ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ ΔΙΑΚΟΠΩΝ)**

Συνεδρίαση της 25^{ης} Ιουλίου 2018

Σύνθεση:

Προεδρεύουσα: Χρυσαφούλα Αυγερινού, αρχαιότερη Αντιπρόεδρος του ΝΣΚ., λόγω έλλειψης του Προέδρου του Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Ανδρέας Χαρλαύτης, Μεταξία Ανδροβιτσανέα, Ιωάννης Διονυσόπουλος, Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Θεόδωρος Ψυχογιός, Βασιλική Πανταζή, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Βασιλική Τύρου, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Αφροδίτη Κουτούκη, Δήμητρα Κεφάλα, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριος Μακαρονίδης, Ευστράτιος Συνοίκης, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Παναγιώτης Παππάς, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Βασίλειος Κορκίζογλου, Χαράλαμπος Μπρισκόλας, Αικατερίνη Γαλάνη, Ιωάννης Χατζηνέκουρας και Αθανάσιος Θεοχάρης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο)

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1047363 ΕΞ 2018/23-03-2018 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/νη Αμεσης Φορολογίας).


Ερώτημα: Εάν, ενόψει των αποφάσεων 1738/2017, 2934 και 2935/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ), εξακολουθεί να βρίσκεται έδαφος

εφαρμογής η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισοδυναμεί με τη μη υποβολή δήλωσης, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου να παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών, ή η ως άνω παρέκταση του χρόνου παραγραφής από πενταετία σε δεκαπενταετία παρίσταται μη εύλογη.

Επί του εισαγομένου ήδη στην Ολομέλεια ως άνω ερωτήματος εκδόθηκε η με αρ. 111/2018 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., με την οποία δόθηκε, ομόφωνα, η απάντηση ότι η εξαιρετική 15ετης προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής των δηλώσεων αυτών ισχύει ο κανόνας της 5ετους παραγραφής, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Λόγω όμως της ύπαρξης επί του ζητήματος αντίθετης γνωμοδότησης (173/2006) του Ν.Σ.Κ., το ερώτημα παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 3 του ν. 3086/2002. Κατόπιν τούτου το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

ιστορικό

1. Από το ανωτέρω έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας προκύπτει ότι ο προβληματισμός της επί του ζητήματος αν παραμένει εφαρμοστέα η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., με την οποία έγινε δεκτό, καθ' ερμηνεία του άρθρου 84 παρ. 5 του ν. 2238/1994, ότι η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εξομοιώνεται με την μη υποβολή δήλωσης, ώστε να συντρέχει και στην περίπτωση αυτή δεκαπενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, γεννήθηκε εξ αφορμής των γενόμενων δεκτών με τις πρόσφατες αποφάσεις 1738/2017 (Ολομέλειας) και 2934, 2935/2017 (επταμελούς συνθέσεως) του ΣτΕ, σε συνδυασμό προς τα γενόμενα δεκτά με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ., όσον αφορά ειδικότερα την παρέκταση του χρόνου παραγραφής σε εικοσαετή στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ώστε να γεννάται ζήτημα εύλογης διάρκειας και για την, κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενα, δεκαπενταετή παραγραφή.



2. Ειδικότερα, στο ως άνω έγγραφο γίνεται συνοπτική μνεία στις σκέψεις 5 και 6 της 1738/2017 απόφασης του ΣΤΕ και στην σκέψη 6 των αποφάσεων 2934/2017 και 2935/2017 του ΣΤΕ, με τις οποίες έγινε, μεταξύ άλλων, δεκτό ότι η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια στο πλαίσιο της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας. Εύλογης διάρκειας κρίθηκε η πενταετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, η δε μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνο υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

3. Περαιτέρω, η ερωτώσα υπηρεσία αναφέρεται στο έγγραφό της στην διατυπούμενη με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. κρίση, σύμφωνα με την οποία, τουλάχιστον καθόσον αφορά την παρέκταση (επιμήκυνση) του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή, στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, η θεσπίζουσα την παρέκταση του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ αντίκειται, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά με τις υπ' αριθμ. ΣΤΕ 1738/2017 (σκέψη 6), ΣΤΕ 2934/2017, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣΤΕ, στις διατάξεις του άρθρου 78 (παρ. 1-2) του Συντάγματος, κατά το μέρος που παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγόμενων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ήτοι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

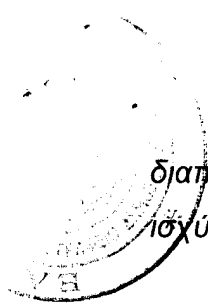
4. Κατόπιν των ανωτέρω τίθεται από την Υπηρεσία το εξεταζόμενο ερώτημα και διατυπώνεται, παράλληλα, η άποψη ότι «με την ως άνω γνωμοδότηση (173/2006) στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης παρεκτείνεται το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο από την πενταετία στη δεκαπενταετία, χρόνος μη εύλογος κατά τα οριζόμενα στις ως άνω σχετικές αποφάσεις του Σ.τ.Ε.».

Νομοθετικό πλαίσιο

5. Με το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151), όπως αυτό είχε διαμορφωθεί πριν από την έναρξη ισχύος

του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2. ... 3. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. 6...».

6. Περαιτέρω, με το άρθρο 72 παρ. 11 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία



διατράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επί της 268/2017 γνωμοδότησης της Ολομελείας Ν.Σ.Κ. και των 1738/17(ΟΛ), 2934, 2935/2017 (επταμελούς συνθέσεως) αποφάσεων ΣΤΕ, σε σχέση με την 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.

7. Όπως έχει γίνει δεκτό με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.,, κατ' επίκληση σκέψεων των ανωτέρω αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από τις διατάξεις των άρθρων 2§1 και 25§1 εδάφιο πρώτο του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, για την επιβολή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, να ορίζεται στο νόμο εκ των προτέρων, τόσο η διάρκειά της, η οποία πρέπει να είναι εύλογη, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όσο και ο συγκεκριμένος χρόνος λήξεώς της, μετά την οποία να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου φόρου, τέλους, εισφοράς ή άλλης κυρώσεως και να μην αναστέλλεται ή παρατείνεται με ενέργειες δημοσίας αρχής.

8. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι η εφαρμογή των σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων στον φορολογικό έλεγχο ανάγεται στο πρόσφατο

παρελθόν και δεν εκτείνεται πέραν της επταετίας, γεγονός που καταδεικνύει ότι η προαναφερόμενη ελεγκτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, εις ό,τι αφορά σε απώτερα οικονομικά έτη είναι σαφώς πεπερασμένη.

9. Όπως έχει γίνει δεκτό με την απόφαση 2934/2017 του ΣτΕ (σκέψη 11), η διάρκεια του χρονικού διαστήματος παραγραφής πρέπει, κατά τα συναγόμενα από τη σκέψη 6 της 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου, να είναι σχετικώς μικρή, απαίτηση στην οποία ανταποκρίνεται η προβλεπόμενη, ως κανόνας, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετία, κατά τα γενόμενα δεκτά στη σκέψη 10 της ίδιας απόφασης. Τούτο, όμως, δεν συνεπάγεται την εξαγωγή a contrario συμπεράσματος ότι κάθε άλλη κατ' εξαίρεση, προβλεπόμενη (ήδη κατά τον κρίσιμο χρόνο της χρήσης που αφορά, ή του χρόνου τέλεσης της φορολογικής παράβασης) μακρότερη παραγραφή είναι για τον λόγο αυτό μη εύλογη.

10. Όπως, επίσης, έχει γίνει δεκτό με την 2934/2017 απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 11) και την μεταγενέστερη 172/2018 απόφαση του ΣτΕ, νομοθετικές διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής, πρέπει, επίσης, να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής. Οι διατάξεις αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.

11. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις 2934, 2935/2017 και 172/2018 αποφάσεις του, δεν έθεσε θέμα αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 84 ΚΦΕ που προβλέπει την εξαιρετική δεκαετή παραγραφή¹, διατηρώντας αλώβητη την ισχύ της, στα πλαίσια όμως της κατά τα ανωτέρω επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων ερμήνευσε κατά τέτοιον τρόπο την έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων (δηλαδή στοιχείων αποδεικτικών της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) του

¹ 268/2017 Ολ.Ν.Σ.Κ. σκέψη 14

άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε., στην οποία η ανωτέρω διάταξη παραπέμπει, ώστε η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή να μην καθίσταται ο κανόνας². Όπως γίνεται δεκτό με την απόφαση, ένας τέτοιος κανόνας εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο, όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών.

12. Εν όψει των ανωτέρω και λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη ότι γενεσιουργός αιτία, για την προβλεπόμενη με την παράγραφο 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής, είναι η παράλειψη βασικής θεσμικής υποχρέωσης του φορολογούμενου (δηλ. μη υποβολή φορολογικής δήλωσης) και όχι ενέργεια ή διαπίστωση της φορολογικής αρχής (ανεύρεση συμπληρωματικών στοιχείων), όπως επί της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, είναι σαφές οι ως άνω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν παρέχουν, πρόσφορη βάση για την αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ.

Εξάλλου, όπως έχει γίνει ήδη δεκτό με το με αρ. 2642/2017 Πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών) (βλ. σκέψη 7, τελευταία δύο εδάφια), με δεδομένο ότι το εύλογο ή μη της διάρκειας της δεκαπενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ.5 του ν. 2238/1994 δεν έχει, μέχρι σήμερα, αντιμετωπισθεί από το ΣτΕ, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να εφαρμόζει την ως άνω διάταξη, μέχρι εκδόσεως σχετικής αποφάσεως του πιο πάνω Δικαστηρίου.

13. Με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ διατυπώθηκαν σκέψεις που αφορούν στην συνταγματικότητα των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36 παρ.3 και 72 παρ.11 Κ.Φ.Δ., ως προς το εύλογο ή μη της διάρκειας της θεσπιζόμενης με αυτές εικοσαετούς παραγραφής, όμως η Ολομέλεια έκρινε ότι, εφόσον το ζήτημα αυτό δεν έχει αντιμετωπισθεί ευθέως από το ΣτΕ, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να τις εφαρμόζει μέχρις εκδόσεως σχετικής απόφασης. Με την γνωμοδότηση αυτή

² 2934, 2935/2017 ΣτΕ, σκέψη 12

της Ολομέλειας αντιμετωπίστηκε το ζήτημα μόνο της παρέκτασης του χρόνου παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, περιορίζοντας την εφαρμογή της θεσπίζουσας την παρέκταση διάταξης του άρθρου 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ μόνο στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013, καθώς κρίθηκε ότι, κατά το μέρος που η διάταξη αυτή παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) έτους, αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά με τις υπ' αριθμ. 1738/2017 (σκέψη 6), 2934, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣτΕ.

14. Με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ προβλέπεται η παρέκταση του κανόνα της πενταετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου σε 15ετή, πλην όμως η παρέκταση αυτή έχει ήδη θεσπισθεί με διάταξη ισχύουσα κατά τον κρίσιμο χρόνο της χρήσης που επισυμβαίνει το κρίσιμο αρνητικό (μη) γεγονός που την επιφέρει, ήτοι η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή φόρου εισοδήματος του άρθρου 64. Με την μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11εδ. α' του Κ.Φ.Δ. δεν θεσπίζεται παρέκταση μικρότερης προθεσμίας παραγραφής, αλλά διατήρηση της ισχύουσας υπό την ισχύ του Κ.Φ.Ε. προθεσμίας παραγραφής για τις χρήσεις πριν από την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ, ώστε να μην παρέχεται έδαφος ερμηνείας των συνδυασμένων διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ και του άρθρου 72 παρ. 11εδ. α' του Κ.Φ.Δ, υπό το φως του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος. Είναι, επομένως, προφανές ότι η ανωτέρω κρίση της γνωμοδότησης της Ολομελείας δεν παρέχει έδαφος αναθεώρησης των όσων έχουν γίνει δεκτά με την 173/2006 γνωμοδότηση.

15. Συνεπώς κατά την κρατήσασα, ομόφωνα, γνώμη της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Ν.Σ.Κ. , οι με αρ. 1738/2017 (Ολομέλειας) και 2934, 2935/2017 (επταμελούς συνθέσεως) αποφάσεις του ΣτΕ, καθώς και η με αρ. 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ δεν παρέχουν πρόσφορη βάση για

την αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ. και δεν παρέχουν, για τον λόγο αυτό, έδαφος αναθεώρησης των όσων έχουν γίνει δεκτά με την 173/2006 γνωμοδότηση.

Ερμηνεία και εφαρμογή (επί της διάταξης του άρθρου 84§4 εδάφιο πρώτο και δεύτερο του ν. 2238/1994, σε σχέση με την 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.)

16. Ανεξαρτήτως του ζητήματος περί του ευλόγου ή μη του χρόνου της 15ετούς παραγραφής, διάφορο παρίσταται το ζήτημα της ερμηνείας και εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 84 παρ.5 του ν. 2238/1994, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, επί του οποίου εκδόθηκε η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., εν όψει και των νεότερων δεδομένων που εισέφεραν στο ζήτημα της ερμηνείας των διατάξεων παραγραφής οι ως άνω αποφάσεις του ΣτΕ.

Κατά την ενώπιον της Α' Ολομέλειας Διακοπών του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους συζήτηση των μελών επί του ζητήματος αυτού διατυπώθηκαν τρεις (3) γνώμες.

17. Η γνώμη της πλειοψηφίας, που απαρτίσθηκε από την Προεδρεύουσα Αντιπρόεδρο του Ν.Σ.Κ. Χρυσάφουλα Αυγερινού, τους Αντιπροέδρους του Ν.Σ.Κ. Ανδρέα Χαρλαύτη, Μεταξία Ανδροβιτσάνεα, Ιωάννη Διονυσόπουλο και Στέφανο Δέτση και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Νίκη Μαριόλη, Βασιλική Τύρου, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριο Χανή, Νικόλαο Δασκαλαντωνάκη, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Δήμητρα Κεφάλια, Δημήτριο Αναστασόπουλο, Ευστράτιο Συνοίκη, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Παναγιώτη Παππά, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου και Βασίλειο Κορκίζογλου (ψηφοί είκοσι μία – 21), δέχθηκε τα εξής:

18. Όπως γίνεται παγίως δεκτό από την νομολογία, οι διατάξεις που επιβάλλουν φορολογικά βάρη πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ήτοι προεχόντως γραμματικά, και δεν είναι επιτρεπτή η διασταλτική ερμηνεία ούτε η συναγωγή συμπεράσματος από τη σιωπή του νόμου. Με τις ανωτέρω αποφάσεις του ΣτΕ επισημαίνεται ιδίως η ανάγκη αυστηρώς στενής ερμηνείας διατάξεων που θεσπίζουν απόκλιση από κανόνα σχετικά με προθεσμίες παραγραφής για την επιβολή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, ο οποίος έχει

τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου. Επομένως, και η διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ, που ενδιαφέρει εν προκειμένω, πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της πενταετούς προθεσμίας για την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή την πράξη επιβολής του φόρου που ορίζεται με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου.

19. Στην ελάσσονα πρόταση της 173/2006 γνωμοδότησης διαλαμβάνεται επί λέξει ότι «Σε κάθε περίπτωση, όμως, μετά την ισχύ του άρθρου 44 του Ν. 820/1978, που προστέθηκε ως παρ.4 στο άρθρο 68 του Ν.Δ. 3323/1955 με το άρθρο 17 παρ.1 του Ν. 1828/1989, αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις».

20. Από την αντιπαραβολή της ως άνω ερμηνευτικής προσέγγισης με την διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64...», η οποία είναι ταυτόσημη με την εξετασθείσα με την γνωμοδότηση διάταξη του άρθρου 68 παρ. 4 του ν.δ. 3323/1955³, όπως ίσχυε κατά τον τότε κρίσιμο χρόνο, αλλά και διαχρονικά⁴, γίνεται αντιληπτό ότι από την διάταξη

³ «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση επιβολής φόρου του άρθρου 16α, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 16α παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από την λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

⁴ « 4. Σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση αποτελεσμάτων από ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης εταιρίες και κοινοπραξίες τεχνικών έργων, το δικαίωμα του δημοσίου για να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων παραγράφεται μετά την πάροδο προθεσμίας δεκαπέντε



απουσιάζει η κρίσιμη γραμματική διατύπωση «μέσα στην νόμιμη προθεσμία» ή άλλη παρεμφερής (π.χ. εμπροθέσμως), την οποία η ως άνω γνωμοδότηση εισάγει χωρίς ειδικότερη αιτιολογία. Η ελλείπουσα αυτή διατύπωση στη διάταξη είναι κατά τα ανωτέρω κρίσιμη, καθώς στο πλαίσιο της κατά τα ανωτέρω επιβαλλόμενης στενής της ερμηνείας δεν είναι επιτρεπτή η διασταλτική ερμηνεία ενός αρνητικού γεγονότος (μη υποβολή δήλωσης), ώστε να καταλαμβάνει και την περίπτωση ενός γεγονότος (υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης). Συνεπώς για να ισχύει η εξαιρετική περίπτωση της δεκαπενταετούς παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης θα έπρεπε τούτο να είχε ρητά προβλεφθεί από τον νομοθέτη με αντίστοιχη ρητή διατύπωση στο κρίσιμο άρθρο 84 παρ. 5 ΚΦΕ., η έλλειψη δε τέτοιας διατύπωσης άγει αναγκαίως στην διαπίστωση ότι, στην περίπτωση εν γένει υποβολής δήλωσης, εκ των οριζόμενων στην διάταξη αυτή, εφαρμοστέος τυγχάνει ο κανόνας της παραγράφου 1, ήτοι της πενταετούς παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

21. Περαιτέρω, η ανωτέρω ερμηνευόμενη διάταξη πρέπει να εξετασθεί σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου⁵.

Η διάταξη αυτή ρυθμίζει την περίπτωση που οι δηλώσεις του πρώτου εδαφίου υποβάλλονται «κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής». Είναι σαφές ότι η διάταξη αφορά στην περίπτωση που η σχετική δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, καθώς αυτός είναι ο χρόνος παραγραφής, κατά τον κανόνα της παραγράφου 1, επί υποβολής της δήλωσης, σύμφωνα με τα όσα γίνονται ανωτέρω ερμηνευτικώς δεκτά και όχι την δεκαπενταετή παραγραφή, που εφαρμόζεται επί μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων. Τούτο, εξάλλου, προκύπτει από την γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς η υποβολή δηλώσεων «κατά την διάρκεια του τελευταίου έτους πριν

(15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...» όπως η διάταξη του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 Ν. 1249/1982

⁵ Ερμηνεία του εδαφίου αυτού δεν έχει γίνει με τη 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., ενώ με την 217/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε παρεμπόμπουσα μνεία, ερμηνευτικώς αδιάφορη αναφορικά με την διδόμενη με αυτή απάντηση, στην ταυτόσημη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 άρθρου 17 παρ. 1 ν. 1828/1989, την οποία και εξέλαβε, χωρίς ιδιαίτερη αιτιολογία, ως αφορώσα στην τριετή επιμήκυνση της 15ετούς παραγραφής, η οποία καθίσταται ούτως 18ετής.

από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής» βρίσκει εφαρμογή μόνο επί της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεδομένου ότι η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής λήγει την αντίστοιχη μέρα του 15^{ου} έτους από την ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης και όχι κατά το τέλος του έτους. Συναφώς και η έναρξη της τριετούς παράτασης αφετηριάζεται «από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης», όπως δηλαδή προσήκει στην 5ετή παραγραφή, και όχι από την ημέρα επίδοσης της δήλωσης, όπως θα ήταν αναμενόμενο εάν αφορούσε την δεκαπενταετή παραγραφή, δεδομένου ότι η παραγραφή αυτή αφετηριάζεται από την πάροδο της ημέρας λήξης της προθεσμίας επίδοσης της δήλωσης.

22. Αλλά και από την ratio legis της ανωτέρω διάταξης ενισχύεται η ανωτέρω ερμηνεία. Είναι προφανές ότι η τριετής παράταση έχει την έννοια της αποφυγής αιφνιδιασμού της φορολογικής διοίκησης από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής. Η Διοίκηση έχει, στα πλαίσια της 15ετούς προθεσμίας, πλήρη ευχέρεια ελέγχου του φορολογούμενου που δεν υπέβαλε την σχετική δήλωση εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων και δεν είναι νοητός αιφνιδιασμός της από τυχόν αδράνειά της στην διενέργεια ελέγχων και στον καταλογισμό των φόρων επί τόσο μακρό χρονικό διάστημα. Μία τέτοια ερμηνεία εξάλλου θα ήταν αντίθετη προς την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, καθώς θα αποτελούσε ενθάρρυνση αδικαιολόγητης απραξίας της φορολογικής διοίκησης, ενόψει και των νέων νομολογιακών δεδομένων που εισέφεραν στο θέμα της παραγραφής οι άνω αποφάσεις του ΣΤΕ.

Αντιθέτως, η διάταξη αυτή βρίσκει λόγο θέσπισης και πλήρες έρεισμα εφαρμογής στην παράταση της 5ετούς παραγραφής, καθώς στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε την δήλωση ακόμη και κατά την τελευταία ημέρα της προθεσμίας παραγραφής, και υπό την ερμηνευτική εκδοχή που γίνεται ανωτέρω δεκτή ότι η εκπρόθεσμη δήλωση υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής, η διοίκηση, χωρίς την θέσπιση της παράτασης της προθεσμίας παραγραφής, θα αποστερείτο, από μεθόδευση του ίδιου του φορολογούμενου και όχι από δική της αδράνεια, από την δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης.

23. Είναι, βεβαίως, αυτονόητο ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο

λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

24. Συνεπώς, κατά την ως άνω γνώμη, κατ' ορθότερα ερμηνεία της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, η οποία πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετους παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

25. Η γνώμη της μειοψηφίας που απαρτίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιό, Βασιλική Πανταζή, Ανδρέα Ανδρουλιδάκη, Αφροδίτη Κουτούκη, Κωνσταντίνο Κατσούλα, Ελένη Σβολοπούλου, Δημήτριο Μακαρονίδη, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Χαράλαμπο Μπρισκόλα, Αικατερίνη Γαλάνη, Ιωάννη Χατζηνέκουρα και Αθανάσιο Θεοχάρη (ψηφοί δώδεκα – 12) δέχθηκε τα εξής:

26. Από το σαφές γράμμα της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, η οποία τυγχάνει στενώς ερμηνευτέα⁶ προκύπτει σαφώς ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φορολογικές επιβαρύνσεις, δηλαδή να εκδίδει και να κοινοποιεί πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος, αφετηριάζεται από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της φορολογικής δήλωσης από τον φορολογούμενο (ως προς την εν λόγω προθεσμία βλ. το άρθρο 62 του ν. 2238/1994).

Είναι πρόδηλο ότι η συγκεκριμένη νομοθετική ρύθμιση του άρθρου 84§1 (ερμηνευόμενη αυτοτελώς αλλά και σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγρ. 5 του ίδιου άρθρου) εξαρτά την έναρξη της ως άνω πενταετούς προθεσμίας αφενός μεν από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εντός

⁶ Βλ. ΣτΕ 285, 173, 172/2018, όπου γίνεται δεκτό ότι και οι περί παραγραφής διατάξεις του φορολογικού δικαίου και ιδιαιτέρως οι περί παράτασης αυτής διατάξεις τυγχάνουν στενά ερμηνευτέες, δηλαδή αποκλειστικά εντός του πλαισίου της γραμματικής διατύπωσης αυτών.

του οικονομικού έτους, κατά το οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής της και αφετέρου από την πάροδο του έτους αυτού, χωρίς μιν να αξιώνει την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης εντός των προθεσμιών που ορίζοντο στο άρθρο 62 του ν. 2238/1994, αλλά και χωρίς να προβλέπει ότι τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, μετά την πάροδο του φορολογικού έτους, δύναται να αφετηριάσει την πενταετή παραγραφή σε χρόνο μεταγενέστερο από την πάροδο του εν λόγω έτους (ούτε, βεβαίως, να προκαλέσει την παράταση της εν λόγω πενταετούς προθεσμίας).

Άλλωστε, η παραδοχή της δυνατότητας έναρξης της ως άνω πενταετούς παραγραφής ακόμη και στην περίπτωση που ήθελε υποβληθεί δήλωση μετά την πάροδο του οικείου οικονομικού έτους, καταλήγει στις ανεπίτρεπτες συνέπειες, ήτοι, αφενός μιν να εκκινεί προθεσμία παραγραφής πριν από το εναρκτήριο αυτής γεγονός (υποβολή δήλωσης), αφετέρου δε να μιν είναι εξ αρχής βέβαιη η προσήκουσα προθεσμία παραγραφής, αφού μέχρι την υποβολή της (εκπρόθεσμης) δήλωσης ισχύει η δεκαπενταετής προθεσμία, η οποία, όμως, αν υποβληθεί δήλωση, παύει να ισχύει και τρέπεται σε πενταετή.

27. Επομένως, δεν καταλείπεται αμφιβολία ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 ισχύει μόνο στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε τη φορολογική του δήλωση πριν από την πάροδο του οικείου οικονομικού έτους και δη, ανεξάρτητα αν η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε μετά τις προθεσμίες υποβολής των φορολογικών δηλώσεων του αναφερθέντος άρθρου 62. Σε κάθε άλλη περίπτωση, δηλαδή όταν ο φορολογούμενος, είτε δεν υπέβαλε καν φορολογική δήλωση, είτε υπέβαλε αυτή, αλλά μετά την πάροδο του οικείου οικονομικού έτους, εντός του οποίου όφειλε να την υποβάλει, εξυπακούεται ότι αφετηριάζεται και ισχύει η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής της παραγρ. 5 του άρθρου 84.

Πρέπει δε να συνεκτιμηθεί ότι, σε περίπτωση εφαρμογής της αντίθετης ερμηνευτικής άποψης, χορηγείται στον φορολογούμενο το δικαίωμα να αφετηριάζει, κατά βούληση και συνεπώς ανεπίτρεπτα, την, υπέρ αυτού ταχθείσα, προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου, παρά το γεγονός ότι η εν λόγω επιβολή ορά το δημόσιο συμφέρον μέσω της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, ασκείται δε αυτή κατά δεσμία αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής (βλ. ΣΤΕ



155/2018, 2866, 2810, 432/2017, 399/2015 κ.ά., Θ. Φορτσάκη, Φορολογικό Δίκαιο, εκδ. β', σελ. 529).

28. Περαιτέρω, η τριετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής, ως προβλεπόμενη μόνο στο δεύτερο εδάφιο της ως άνω παραγράφου 5 και αναφερόμενη στις δηλώσεις που μνημονεύονται στο πρώτο εδάφιο αυτής, είναι βέβαιο ότι επιφυλάσσεται μόνο για την 15ετή προθεσμία παραγραφής, που πραγματεύεται το εν λόγω εδάφιο και επουδενί για την πενταετία της πρώτης παραγράφου του άρθρου 84, ενόψει και της επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας του.⁷

29. Οι ως άνω διδόμενες ερμηνευτικές λύσεις διακρίνονται σαφώς για τα προκύπτοντα εξ αυτών πλεονεκτήματα, καθόσον:

(α) δεν αφίστανται ούτε κατά κεραία του γράμματος των κρίσιμων νομοθετικών διατάξεων, άρα κινούνται εντός της, εν προκειμένω, ενδεδειγμένης ερμηνευτικής μεθοδολογίας, **(β)** υπηρετούν κατά τον καλύτερο τρόπο την αρχή της επιείκειας, αφού δεν οδηγούν στην δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84§5 και τις περιπτώσεις, κατά τις οποίες η υποβολή των φορολογικών δηλώσεων έλαβε χώρα λίγες ημέρες ή εβδομάδες (ή το αργότερο λίγους μήνες) μετά την εκπνοή των προθεσμιών υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, κατά το άρθρο 62. Επί πλέον, οι ερμηνευτικές αυτές λύσεις επιφέρουν πλήρη εξισορρόπηση μεταξύ της ως άνω αρχής και της ανάγκης προς έγκαιρη είσπραξη των δημοσίων εσόδων, **(γ)** δεν άγουν επουδενί σε συρρίκνωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και, συνεπώς αποτρέπεται η -ασφαλώς, μη επιδοκιμαστέα- ευνοϊκότερη μεταχείριση των (αμελών ή κακόπιστων) φορολογουμένων, που υπέβαλαν εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση μετά την έναρξη της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, έναντι των, προ της ενάρξεως αυτής, δηλωσάντων. Και τούτο, διότι, υπό την αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, οι πρώτοι επιτυγχάνουν, ως μη έδει, σημαντικότερη συρρίκνωση της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει το φόρο

⁷ Αντίθετα, στο ισχύον σήμερα άρθρο 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο νομοθέτης προβλέπει ρητά (βλ. παράγρ. 2) την παράταση της προθεσμίας μόνο για την 5ετή προθεσμία παραγραφής της παραγράφου 1, κάτι που καθιστά βέβαιο ότι, αν αυτή ήταν η επιθυμία του νομοθέτη και επί του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94, θα είχε διατυπωθεί ρητά, κάτι το οποίο δεν συνέβη. Επομένως, οιαδήποτε ερμηνευτικά συμπεράσματα κινούνται πέραν του γράμματος της εν προκειμένω εφαρμοστέας διάταξης του άρθρου 84§1 είναι σαφώς ανεπίτρεπτα.

(π.χ. επί υποβολής της φορολογικής δήλωσης κατά το τέταρτο έτος της προθεσμίας παραγραφής, η φορολογική αρχή διαθέτει προθεσμία μόλις ενός (1) έτους προς διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου και καταλογισμό των σχετικών φόρων και προστίμων)⁸ και (δ) αποτρέπουν την, κατά τη βούληση του οφειλέτη, διαμόρφωση της, υπέρ αυτού, νόμιμης προθεσμίας παραγραφής, γεγονός ανεπίτρεπτο, ενόψει του χαρακτήρα της παραγραφής ως θεσμού δημόσιας τάξης (περί του εν λόγω χαρακτήρα της παραγραφής βλ. ΣΤΕ 1980/2009, ΑΠ 1377/2011, 399/2000, ΝΣΚ 327/2004 κ.ά.).

30. Ενόψει των ανωτέρω, καθίσταται προφανής η ορθότητα της ως άνω υποστηριζόμενης ερμηνευτικής λύσης, η οποία πρέπει να γίνει αποδεκτή και για τον επί πλέον λόγο ότι οι διατάξεις του φορολογικού δικαίου πρέπει, εν γένει, να ερμηνεύονται κατά τρόπο που να μην καθιστούν μεν αδικαιολόγητα επαχθή τη θέση των φορολογουμένων, αλλά ούτε και να ορθώνουν «τείχος προστασίας» για όσους εξ αυτών παρέλειψαν να συμμορφωθούν με σημαντικές νόμιμες υποχρεώσεις τους, όπως η έγκαιρη υποβολή φορολογικής δήλωσης, με συνέπεια να δυσχεραίνουν ή και να ματαιώνουν τη, δημοσίου συμφέροντος, προσπάθεια της Πολιτείας να πατάξει τη φοροδιαφυγή και να εισπράξει τα δημόσια έσοδα.⁹

31. Κατά την ειδικότερη γνώμη της μειοψηφίας που απαρτίστηκε από τις Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Ευγενία Βελώνη και Βασιλική Παπαθεοδώρου (ψήφοι δύο -2), έγιναν δεκτά τα εξής:

Του νόμου μη διακρίνοντας, κατ' αρχήν, η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 αφορά το εν γένει δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής για να κοινοποιεί φύλλο ελέγχου ή πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος, ανεξάρτητα από το γεγονός της υποβολής δήλωσης, εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης, ή της μη υποβολής αυτής. Ωστόσο, από την συνδυαστική εφαρμογή της εν λόγω διάταξης με αυτή του πρώτου

⁸ Εκτός των ανωτέρω πλεονεκτημάτων, αποτρέπεται η άνιση μεταχείριση ακόμη και μεταξύ των εκπροθέσμως δηλούντων, αφού, σύμφωνα με την αντίθετη άποψη, ο δηλών κατά το τέταρτο έτος ελέγχεται σε διάστημα μόλις ενός έτους, ενώ ο δηλών κατά το πέμπτο έτος ελέγχεται μέσα σε τρία έτη. Επίσης, ο δηλώσας πολύ ενωρίτερα από το τέταρτο έτος ελέγχεται σε χρονικό διάστημα πολύ μεγαλύτερο από το ένα έτος, που φθάνει μέχρι και τα 4 χρόνια!

⁹ Είναι αξιοσημείωτο ότι η εφαρμογή της αντίθετης άποψης θα έχει ως άμεσο αποτέλεσμα την παραχρήμα παραγραφή εννέα διαχειριστικών χρήσεων (ήτοι από το 2002 έως και το 2011), ενώ για τον καταλογισμό φόρων για τη χρήση του 2012 η φορολογική αρχή διαθέτει διάστημα μόλις πέντε μηνών.

εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, προκύπτει ευθέως ότι, από το κατ' αρχήν πλήρες πεδίο εφαρμογής της παρ. 1, έχει αποτμηθεί η περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης, για την οποία το πρώτο εδάφιο της παρ. 5 εισάγει ειδική ρύθμιση και άλλη, δεκαπενταετή, παραγραφή.

Συνεπώς, η παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου ή πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος, η οποία προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της παρ. 1, αφορά τις περιπτώσεις υποβολής, εμπρόθεσμης ή εκπρόθεσμης, δήλωσης και δεν αφορά τις περιπτώσεις μη υποβολής δήλωσης, οι οποίες ρυθμίζονται ειδικά στο πρώτο εδάφιο της παρ. 5.

32. Περαιτέρω, αν ληφθεί υπόψη τα κριτήρια με βάση το οποίο ο νομοθέτης θεσπίζει αφενός την πενταετή παραγραφή, αφετέρου την δεκαπενταετή, προκύπτει ότι στη λήξη της προθεσμίας υποβολής φορολογικών δηλώσεων, ο νομοθέτης αφετηριάζει ταυτόχρονα δύο παραγραφές: την πενταετή για τις φορολογικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν και την δεκαπενταετή για τις φορολογικές δηλώσεις που δεν υποβλήθηκαν, με διαφορετικό χρονικό σημείο αφετηρίας και ειδικότερα της μεν πενταετούς παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης και της δεκαπενταετούς από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης.

Η πενταετής παραγραφή, καταρχήν, αφορά όσες δηλώσεις υποβλήθηκαν μέσα στη προθεσμία που προέβλεπε ο νόμος (δηλαδή τις εμπρόθεσμες), ενώ η δεκαπενταετής παραγραφή αφορά τις περιπτώσεις μη υποβολής δήλωσης. Με την λήξη, ωστόσο, της προθεσμίας υποβολής και την ουσιαστική έναρξη αμφοτέρων των παραγραφών, η υποβολή, εκπροθέσμων πλέον, δηλώσεων, μεταβάλλει ποσοτικά το πεδίο εφαρμογής των δύο παραγραφών, μεταφέροντας στο πεδίο εφαρμογής της 5ετούς παραγραφής τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται προϊόντος του χρόνου από τους φορολογούμενους και αφαιρώντας αυτές από το πεδίο εφαρμογής της δεκαπενταετούς παραγραφής, στο οποίο, ως μη εισέτι υποβληθείσες, υπάγονταν μέχρι τότε, σύμφωνα με όσα γίνονται ερμηνευτικώς δεκτά ανωτέρω. Οι εκπρόθεσμες συνεπώς δηλώσεις είναι πάντοτε «πρώην μη υποβληθείσες δηλώσεις», οι οποίες από την εξαιρετική δεκαπενταετή παραγραφή, δια της υποβολής τους επανέρχονται στον κανόνα της

πενταετούς παραγραφής. Πρόδηλο είναι, ότι η υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μπορεί να λαμβάνει χώρα οποτεδήποτε εντός της δεκαπενταετούς προθεσμίας.

33. Συνεπώς, με όσα έγιναν ανωτέρω δεκτά, στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω παραγράφου 1, δηλαδή στην πενταετή παραγραφή, υπόκειται το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και στις περιπτώσεις που υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση, η δε πενταετής αυτή παραγραφή, κατά την παρ. 1, αφετηριάζεται « από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης».

34. Ωστόσο, την παραγραφή στην περίπτωση εκπρόθεσμης δήλωσης ρυθμίζει ο νομοθέτης, για μία υποπερίπτωσή της, και στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5, στο οποίο ειδικά για την περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης « κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής», αφενός μεν την περιορίζει σε τριετή, αφετέρου την αφετηριάζει « από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Εξάλλου, δεδομένου ότι οι διατάξεις που αφορούν ένα κατ' αρχήν όμοιο αντικείμενο (παραγραφή επί εκπροθέσμου δηλώσεως) πρέπει να ερμηνεύονται συνδυαστικά μεταξύ τους, ο διαφορετικός αφετηριασμός της 3ετούς παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης, που θεσπίζεται στο εδάφιο αυτό και αφορά καταρχήν το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου σε δήλωση που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στο τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς παραγραφής, μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει εφαρμογή και στην πενταετή παραγραφή για τις λοιπές εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβλήθηκαν σε προηγούμενο του τελευταίου έτους παραγραφής, έτος.

Και τούτο διότι, η εξαιρετική ρύθμιση του δευτέρου εδαφίου της παρ. 5 τέθηκε από το νομοθέτη για να συντομεύσει την πενταετή παραγραφή, η οποία, αν δεν είχε τεθεί η εξαιρετική ρύθμιση αυτή, θα ίσχυε και για την περίπτωση υποβολής της δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της 15ετούς παραγραφής. Αφού όμως ο νομοθέτης ήθελε για την περίπτωση αυτή να περιορίσει την πενταετή παραγραφή σε τριετή, τεκμαίρεται ότι κατά τη βούλησή του το δικαίωμα για έλεγχο δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή με βάση τις ρυθμίσεις στις οποίες έχει προηγουμένως προβεί. Για το λόγο αυτό,

με διάταξη γενικής εφαρμογής για όλες τις φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα, ο νομοθέτης αφετηριάζει την έναρξη της παραγραφής (πενταετούς ή τριετούς κατά περίπτωση) από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η εκπρόθεσμη δήλωση.

35. Συνακολούθως προς αυτά, κατά την γνώμη αυτή, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής της φορολογικής δήλωσης, κατά τα οριζόμενα στις §§1 και 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, είναι καταρχήν πενταετής και αρχίζει από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκαν. Κατ' εξαίρεση και σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 84, αν η δήλωση υποβληθεί εκπρόθεσμα στο 15^ο έτος από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της, ο χρόνος παραγραφής είναι τριετής και αρχίζει από τη λήξη του 15^{ου} έτους, εντός του οποίου και υποβλήθηκαν.

Απάντηση

36. Ενόψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών) γνωμοδοτεί , ομόφωνα, ότι οι με αρ. 1738/2017 (Ολομέλειας) και 2934, 2935/2017 (επταμελούς συνθέσεως) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν παρέχουν πρόσφορη βάση για την αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ και, κατά πλειοψηφία, ότι η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Θ Ε Ω Ρ Η Θ Η Κ Ε

Αθήνα, 30 Ιουλίου 2018

Η Προεδρεύουσα

Χρυσάφουλα Αυγερινού
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Χρήστος Κοραντζάνης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.