



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

**Εξορθολογισμός του δικαίου στο ζήτημα της παραγραφής
των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου**

Της

Ζαχαράκη Κων. Αικατερίνης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Θεσσαλονίκη, 2020

Αφιερώσεις

*Αφιερώνεται στην οικογένειά μου,
που στηρίζει τις επιλογές μου και
συνδράμει στην επίτευξη των στόχων μου.*

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η μελέτη εκπονήθηκε στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού Προγράμματος στη Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερα τον καθηγητή μου, κ. Νεγκάκη Χρήστο, για την αγαστή συνεργασία και τη συμβολή του στην ολοκλήρωση αυτής της διπλωματικής εργασίας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, τέλη και πρόστιμα, προβληματίζει επί σειρά ετών το νομοθέτη, τη διοίκηση, θεωρητικούς αλλά και τα (διοικητικά) δικαστήρια.

Το τελευταίο διάστημα, βρίσκεται στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος της νομικής αλλά και της οικονομικής κοινότητας, χάριν στις πρόσφατες νομολογιακές κρίσεις αλλά και τις σύμφωνες αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης. Υπηρετώντας τον θεσμικό εγγυητικό της ρόλο, η δικαστική εξουσία ανέκοψε την νομοθετική τακτική των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, επιλύοντας μία χρόνια παθογένεια του ελληνικού φορολογικού συστήματος και βγάζοντας χιλιάδες φορολογούμενους από το καθεστώς της ανασφάλειας και ομηρίας. Η νομολογία παρενέβη καταλυτικά και αναδιαμόρφωσε το πλαίσιο της φορολογικής παραγραφής, εισάγοντας ερμηνευτικούς κανόνες αναφορικά με την έννοια και το περιεχόμενό της και θέτοντας όρια στη διάρκειά της.

Η τάση συνταγματοποίησης των διατάξεων που διέπουν την παραγραφή, με σκοπό τον εξορθολογισμό των φορολογικών ελέγχων και την άμβλυση των αδικιών, είναι εμφανής πλέον στην ελληνική νομοθεσία. Με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) επιχειρήθηκε να αντιμετωπιστεί η αστάθεια, η πολυπλοκότητα και η διασπορά του νομοθετικού πλαισίου, με την κατ' ενιαίο τρόπο ρύθμιση των ζητημάτων της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου σε όλα τα επιμέρους φορολογικά αντικείμενα. Δεν λείπουν ωστόσο κενά, ασάφειες και αστοχίες που χρήζουν αποσαφήνισης, συμπλήρωσης και θεραπείας από τον ίδιο τον νομοθέτη, τη Φορολογική Διοίκηση ή τη νομολογία.

Λέξεις - κλειδιά: Παραγραφή, παρατάσεις, συνταγματοποίηση, εξορθολογισμός.

ABSTRACT

The issue regarding the statute of limitations of the state's power to impose taxes, fees and fines, has been a problem for several years for the legislator, the administration, the theorists and the (administrative) courts.

Lately, it has been the center of attention for the legal and economic community, thanks to the recent judicial judgements and the relevant decisions of the tax administration. Serving its institutional guarantee role, the judicial power interrupted the legislative practice of successive extensions of the statute of limitations, resolving a chronic pathogenesis of the Greek tax system and removing thousands of taxpayers from the regime of insecurity and thralldom. The case law has crucially interfered and reshaped the framework of the tax limitation period, introducing interpretation rules concerning its meaning and content and setting limits on its duration.

The tendency to constitutionalize the provisions governing the statute of limitations in order to optimise tax audits and eradicate injustices is now evident in the Greek law. The Code of Tax Procedure (Law 4174/2013) attempted to address the instability, complexity and dispersion of the legislative framework by uniformly regulating the time limits issues of the state's tax claims on all individual tax items. However, there are gaps, ambiguities and failures that need to be clarified, supplemented and treated by the legislator himself, the tax administration or the jurisprudence.

Key words: Statute of limitation, extensions, constitutionalization, rationalization

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΑΔΕ.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΚ	Αστικός
Κώδικας	
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΕΕ	Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής
Ένωσης	
ΔΕφ	Διοικητικό
Εφετείο	
ΔΟΥ.	Δημόσια Οικονομική
Υπηρεσία	
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής
Νομοθεσίας	
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του
Ανθρώπου	
ΕΛΠ.	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση για τα Δικαιώματα του
Ανθρώπου	
ΕΤΑΚ	Ενιαίο Τέλος
Ακινήτων	
ΕΦΑ	Φόρος επί των
Ακινήτων	
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και
Στοιχείων	
ΚΝΤΧ	Κώδικας των Νόμων περί Τελών
Χαρτοσήμου	
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης
Συναλλαγών	
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

N.	.....	
Νόμος			
N.Δ.	.....	Νομοθετικό	
Διάταγμα			
ΝΣΚ	.....	Νομικό	Συμβούλιο
Κράτους			
ΟΓΑ	.....	Οργανισμός	Γεωργικών
Ασφαλίσεων			
Ολ.	.....	
Ολομέλεια			
Π.Δ.	.....	Προεδρικό	Διάταγμα
ΠΟΛ.	.....	Πολυγραφημένη	
Υπουργική	Εγκύκλιος		
Σ.	.....	
Σύνταγμα			
ΣΔΟΕ	.....	Σώμα	Δίωξης Οικονομικού
Εγκλήματος			
ΣΛΕΕ	.....	Συνθήκη	Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής
Ένωσης			
ΣτΕ	.....	Συμβούλιο	της
Επικρατείας			
Συνθ.ΕΚ	.....	Συνθήκη	περί Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής
Κοινότητας			
ΤΑΠ	.....	Τέλος	Ακίνητης
Περιουσίας			
Τμ.	.....	
Τμήμα			
Υπ' αρ.	.....	Υπ'	
αριθμόν			
ΦΑΠ	.....	Φόρος	Ακίνητης
Περιουσίας			
ΦΕΚ	.....	Φύλλο	Εφημερίδας
τηςΚυβέρνησης			

ΦΜΑ	.....	Φόρος	Μεταβίβασης
Ακινήτου			
ΦΜΑΠ	.....	Φόρος	Μεγάλης Ακίνητης
Περιουσίας			
ΦΠΑ	.....	Φόρος	Προστιθέμενης
Αξίας			
IRS	.....	InternalRevenueServices	(Αμερικάνικη Φορολογική Υπηρεσία)
OECD	.....	Organisation	for Economic Co-operation and
Development			
PWC	.....	
Pricewaterhousecoopers			

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ	
ii	
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	iv
ABSTRACT	v
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ	
vi	
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	
viii	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
1	
1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	
1	
1.2 Σκοπός	3
1.3 Δομή	
4	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	
5	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΓΕΝΙΚΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ	
10	
3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις	
10	
3.2 Έννοια και αντικείμενο της παραγραφής – Η παραγραφή στο ιδιωτικό δίκαιο	
10	
3.3 Διάκριση από συναφείς έννοιες	
12	
3.3.1 Αχρησία	

	12
3.3.2 Χρησικτησία	12
3.3.3 Αποδυνάμωση δικαιώματος	13
3.3.4 Αποσβεστική προθεσμία	13
3.3.5 Προθεσμία έκπτωσης	14
3.4 Η παραγραφή στο φορολογικό δίκαιο	15
3.5 Νομική φύση της παραγραφής	16
3.6 Δικαιολογητικοί λόγοι (ratio) της παραγραφής	17
3.7 Είδη παραγραφής.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ Ή ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	25
4.1 Τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο και στα κράτη-μέλη του ΟΟΣΑ.....	25
4.2 Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου έως τις 31.12.2013 – Προϊσχύσαν καθεστώς	33
4.2.1 Φορολογία Εισοδήματος και Παρακρατούμενων Φόρων	33
4.2.2 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	36
4.2.3 Φορολογία Κεφαλαίου	37
4.2.3.1 Φορολογία Κληρονομιών και Δωρεών – Γονικών Παροχών	37

4.2.3.2 Φορολογία Μεταβιβάσεων Ακινήτων	
40	
4.2.4 Φορολογία Κατοχής Ακίνητης Περιουσίας	
41	
4.2.4.1 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ)	
41	
4.2.4.2 Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ)	
42	
4.2.4.3 Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)	
43	
4.2.4.4 Ειδικός Φόρος Ακινήτων (ΕΦΑ)	
43	
4.2.4.5 Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)	
43	
4.2.5 Τέλη Χαρτοσήμου	
44	
4.2.6 Πρόστιμα	44
4.2.6.1 Πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ	
44	
4.2.6.2 Χρηματικές Κυρώσεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990	
44	
4.2.6.3 Πρόστιμα στις φορολογίες των Κληρονομιών και Δωρεών – Γονικών Παροχών ...	
45	
4.2.6.4 Λοιπά Πρόστιμα (του άρθρου 4 ή 6 του Ν. 2523/1997)	
45	
4.3 Παρατάσεις προθεσμιών παραγραφής	
46	
4.4 Νομολογιακές κρίσεις σε θέματα φορολογικής παραγραφής	
49	
4.4.1 Παρατάσεις χρόνου παραγραφής - Η πορεία έως την ΣτΕ Ολ. 1738/2017	
49	
4.4.2 Συμπληρωματικά στοιχεία	
57	
4.4.3 Εκπρόθεσμες δηλώσεις	

61		
4.4.4	Εικοσαετής παραγραφή λόγω φοροδιαφυγής	
63		
4.4.5	Παραγραφή τελών χαρτοσήμου	
64		
4.5	Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου από 1.1.2014 και μετά - Ισχύον νομικό πλαίσιο (ΚΦΔ)	68
4.6	Ερμηνευτικά ζητήματα του ισχύοντος δικαίου σε θέματα παραγραφής	
71		
4.6.1	Κρίσιμος για τη διακοπή της παραγραφής ο χρόνος έκδοσης της πράξης	
71		
4.6.2.	Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση νέων στοιχείων - Ορισμός της έννοιας «νέο στοιχείο»	
74		
4.6.3	Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση φοροδιαφυγής	
77		
4.6.4	Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης.....	79
4.6.5	Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση αποστολής αιτήματος παροχής πληροφοριών από αλλοδαπή αρχή	
80		
4.6.6	Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής ή ασκηθέντος βοηθήματος ή μέσου	
80		
4.6.7	Προσαρμογή φόρου σε μη παραγεγραμμένο φορολογικό έτος βάσει διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του προηγούμενου, παραγεγραμμένου, έτους	
81		
4.6.8	Παραγραφή για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ	
82		
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ	
83		
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ	92

ΑΡΘΡΑ ΣΕ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

93

ΑΡΘΡΑ ΣΕ ΙΣΤΟΧΩΡΟΥΣ

94

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Όπως είναι γνωστό, η αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης κατά τη φορολογική διαδικασία είναι δέσμια. Τα φορολογικά όργανα είναι δηλαδή υποχρεωμένα να εφαρμόζουν τους κανόνες δικαίου και να επιβάλλουν φόρους και πρόστιμα, όταν διαπιστώνεται η μη (ή η πλημμελής) εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των πολιτών.

Η αρμοδιότητα αυτή δεν επιτρέπεται, όμως, να ασκείται απεριόριστα στον χρόνο, καθώς κάτι τέτοιο θα επέτρεπε στις φορολογικές αρχές να ελέγχουν στο διηνεκές τις οικονομικές συναλλαγές και σχέσεις των φορολογουμένων, διατηρώντας τους σε καθεστώς ομηρίας και χρόνιας αβεβαιότητας, και απομειώνοντας βάνανυσα το δικαίωμα έννομης προστασίας τους, λόγω εξασθένησης των αποδεικτικών μέσων από την μακρά πάροδο του χρόνου. Η άνευ χρονικών ορίων αναμόχλευση διαφορών του παρελθόντος θα καθιστούσε κενό γράμμα τις διακηρύξεις περί κράτους δικαίου, ισότητας των πολιτών, χρηστής διοίκησης, θα διασάλυε την κοινωνική ειρήνη, θα δημιουργούσε ένα χαοτικό φορολογικό περιβάλλον, θα οδηγούσε σε προληπτική συσσώρευση κεφαλαίου και αναπόφευκτα σε μείωση της διαθέσιμης ρευστότητας, αποτελώντας ανασχετικό παράγοντα της επιχειρηματικότητας, θα προήγαγε τη φοροδιαφυγή και θα υπονόμειε την οικονομική ανάπτυξη.

Αντίθετα, με την εισαγωγή χρονικών περιορισμών στην άσκηση της αρμοδιότητας της δημοσιονομικής διοίκησης διευκολύνεται η εκκαθάριση των φορολογικών υποθέσεων από τις αρμόδιες αρχές και ο ορθολογικός προγραμματισμός της δημοσιονομικής πολιτικής. Παράλληλα παρακινούνται τα όργανα του κράτους σε ταχύτερη δράση και διενέργεια επίκαιρων και αποτελεσματικών ελέγχων, περιορίζεται το ενδεχόμενο καταχρηστικής άσκησης της εξουσίας και διασφαλίζεται η λυσιτελής βεβαίωση και επίκαιρη είσπραξη φόρων και προστίμων, εδραιώνεται σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και Φορολογικής Διοίκησης, καλλιεργείται η φορολογική συνείδηση.

Λόγοι που σχετίζονται, λοιπόν, με την ασφάλεια του δικαίου και τη δικαιοσύνη, καθώς και την ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας και συμμετοχή στον οικονομικό, πολιτικό και κοινωνικό βίο, κατέστησαν αναγκαία την εισαγωγή του θεσμού της παραγραφής

και στον κλάδο του φορολογικού δικαίου, ως θεσμού δημόσιας τάξης, που καλείται να ισορροπήσει μεταξύ των αρχών της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου. Ως φορολογική παραγραφή νοείται η έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, που καθιστά νομικά πλημμελή την καταλογιστική πράξη. Έχει δε χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής.

Η παραγραφή συνιστά έναν θεσμό δύσκολο να ερμηνευθεί και να σταθμισθεί, έχει πολλές πτυχές, ευρύ και σύνθετο φάσμα. Μέχρι την εφαρμογή του ΚΦΔ η παράλληλη ισχύς πολλών διαφορετικών ρυθμίσεων περί παραγραφής, γενικών και ειδικών, κανονικών και εξαιρετικών, διασπαρμένων στις διατάξεις των επιμέρους φορολογιών, καθιστούσε την ανεύρεση του χρονικού σημείου παραγραφής γόρδιο δεσμό και δημιουργούσε ένα δαιδαλώδες φορολογικό περιβάλλον. Την κατάσταση επιδεινώνει η πάγια τακτική του φορολογικού νομοθέτη να παρατείνει αλλεπάλληλα τις προθεσμίες παραγραφής, με την επίκληση δυσχερειών των φορολογικών ελέγχων και ελλείματος χρόνου. Η αποκλίνουσα αυτή τακτική γεννούσε πολλαπλά ζητήματα συνταγματικότητας (παραβίαση των αρχών της ασφάλειας και του κράτους δικαίου, της ισότητας και της αναλογικότητας, της δίκαιης δίκης, της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και της συμμετοχής στην οικονομική ζωή), ταυτόχρονα δε δημιουργούσε και πρακτικά προβλήματα στην ομαλή διεξαγωγή της φορολογικής διαδικασίας (μεταγενέστερες χρήσεις παραγράφονταν νωρίτερα από προηγούμενες ή περισσότερες χρήσεις παραγράφονταν ταυτόχρονα, αδιαχείριστος όγκος ελεγκτικών υποθέσεων, με συνακόλουθες ελεγκτικές υπερβολές και πλημμέλειες, άσκηση σωρείας προσφυγών και αιτήσεων αναστολών), προκαλώντας στρεβλώσεις και φαλκιδεύοντας τον ίδιο το θεσμό της παραγραφής.

Η δικαστική εξουσία παρενέβη αποφασιστικά, εκδίδοντας γενναίες αποφάσεις περί παραγραφής, συμβάλλοντας στην εξυγίανση του φορολογικού συστήματος και στον εξορθολογισμό της σχέσης ελεγκτικών αρχών και φορολογουμένων, και καθιστώντας τη φορολογική παραγραφή ουσιαστική εγγύηση της δικαιοσύνης και ασφάλειας. Η παραγραφή ανήχθη σε ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής και ως τέτοια υπήχθη στην προστασία των συνταγματικών κανόνων της βεβαιότητας και της νομιμότητας του φόρου. Ακολούθως, ανεκόπη η πρακτική των ενιαύσιων παρατάσεων της παραγραφής, οριοθετήθηκε η διάρκειά της, καλύφθηκαν νομοθετικά κενά (όπως στην περίπτωση της επιβολής των τελών χαρτοσήμου), προσδιορίστηκε πιο στενά η έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων, αντιμετωπίστηκε δικαιότερα η περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης.

Στο μεταξύ, ήδη με τον Ν.4174/2013, που τέθηκε σε ισχύ από 1.1.2014, η διοικητική διαδικασία για την επιβολή και την είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, που

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, ρυθμίζεται κατά τρόπο ενιαίο. Με το νέο νομοθετικό καθεστώς, επήλθαν σημαντικές μεταβολές στον θεσμό της φορολογικής παραγραφής, ως επί το πλείστον προς την κατεύθυνση του εξορθολογισμού του φορολογικού δικαίου, υπήρχαν, ωστόσο, αδυναμίες και τρωτά σημεία, «γκρίζες διατάξεις» που γεννούσαν ερμηνευτικά ζητήματα. Κάποιες αστοχίες (π.χ. η θέσπιση της καινοφανούς εικοσαετούς παραγραφής στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής) θεραπεύτηκαν. Άλλα αμφιλεγόμενα θέματα, όπως η σύνδεση της διακοπής της παραγραφής με το χρόνο έκδοσης της πράξης και όχι της (νόμιμης) κοινοποίησής της, εν αντιθέσει προς το προϊσχύσαν δίκαιο, που εγκυμονεί το κίνδυνο καταστρατηγήσεων, έχουν προκαλέσει την καίρια παρέμβαση της Φορολογικής Διοίκησης, με έναυσμα αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ουσίας και εν αναμονή της κρίσης του Συμβουλίου της Επικρατείας. Υπάρχουν βέβαια και άλυτα, μέχρι στιγμής, θέματα, που προβληματίζουν νομικούς και οικονομικούς κύκλους και χρήζουν πραγμάτευσης και αναδιαμόρφωσης.

1.2 Σκοπός

Η διεξοδική ανάλυση όλων των πτυχών της παραγραφής και του συνόλου των νομοθετημάτων, που άπτονται αυτής, είναι προδήλως αδύνατο.

Στο μικροσκόπιο αυτού του εκπονήματος τίθεται, λοιπόν, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα και όχι των αξιώσεων κατά αυτού. Σκιαγραφείται ο χαρακτήρας της φορολογικής παραγραφής, η ratio και η λειτουργία της, με στόχο την αναγνώριση της βαρύτητας που έχει και την βαθύτερη κατανόηση των ρυθμίσεών της. Επιχειρείται η χαρτογράφηση του θεσμικού πλαισίου, που διέπει την παραγραφή της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, δια της συγκέντρωσης, παράθεσης και ερμηνείας των επιμέρους διατάξεων, τόσο του προϊσχύσαντος δικαίου (έως 31.12.2013), όσο και του ισχύοντος (ΚΦΔ για φορολογικά έτη από 1.1.2014 και μετά), υπό το φως των πρόσφατων εξελίξεων, των αλλαγών και της προόδου που έχει σημειωθεί νομολογιακά αλλά και σε επίπεδο Φορολογικής Διοίκησης..

Επιδιώκεται για την ακρίβεια μία κριτική προσέγγιση της ελληνικής πρακτικής γύρω από το θεσμό της φορολογικής παραγραφής, και όχι απλή κωδικοποίηση αυτής. Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι ο εντοπισμός πιθανών κενών νόμου ή ασαφειών που χρήζουν συμπλήρωσης ή διευκρινίσεων, η ανάδειξη αμφισβητούμενων ζητημάτων και

απόψεων που έχουν διατυπωθεί επ' αυτών από τη φορολογική κοινότητα, ώστε να δοθεί έναυσμα για επιπλέον προβληματισμό και διαμόρφωση θέσεων.

Με έκδηλη της διάθεση συνταγματοποίησης του φορολογικού δικαίου, και υπό το πρίσμα της εναρμόνισης με τις νέες ευρωπαϊκές και διεθνείς τάσεις, η μελέτη αυτή φιλοδοξεί να συνεργήσει και να συνεισφέρει στην κατεύθυνση του εξορθολογισμού της φορολογικής παραγραφής, κεντρικού πυλώνα των ελέγχων της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και θεσμού εγγυητικού της κοινωνικής ειρήνης.

1.3 Δομή

Η παρούσα διπλωματική εργασία διαρθρώνεται σε έξι κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο δίνονται κάποια εισαγωγικά στοιχεία για το θέμα που πραγματεύεται η επιστημονική αυτή μελέτη, διατυπώνεται ο σκοπός της και αναλύεται η δομή της.

Ακολουθεί, στο δεύτερο κεφάλαιο, μια σύντομη επισκόπηση της βιβλιογραφίας, με αναφορά σε σχόλια, μελέτες και άρθρα επί ζητημάτων παραγραφής.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η φορολογική παραγραφή ως θεσμός του δημοσίου δικαίου και αναλύεται η έννοια και η νομική της φύση, το αντικείμενο και το πεδίο εφαρμογής της, ο σκοπός και η συνταγματική της διάσταση. Γίνεται σαφής ο διαχωρισμός της από συναφείς έννοιες του ιδιωτικού, κατά βάση, δικαίου, και διακρίνονται τα είδη της.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, διερευνώνται οι ευρωπαϊκές και διεθνείς (κράτη μέλη του ΟΟΣΑ) τάσεις, όσον αφορά τους χρόνους παραγραφής. Στη συνέχεια, παρατίθενται οι διάσπαρτες στη νομοθεσία των επιμέρους φορολογιών διατάξεις, που ρύθμιζαν θέματα παραγραφής έως τις 31.12.2013. Γίνεται εκτενής αναφορά στις πρόσφατες νομολογιακές κρίσεις που επανακαθόρισαν τη διάρκεια της παραγραφής και προσέγγισαν με σύγχρονο και ανατρεπτικό τρόπο ειδικότερα ζητήματα, ενώ το ενδιαφέρον επικεντρώνεται (με επαινετική αλλά και κριτική διάθεση) στο ισχύον νομικό πλαίσιο (ΚΦΔ), που διέπει την παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου από 1.1.2014.

Ολοκληρώνοντας, στο πέμπτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της μελέτης, ως απόρροια της ανάλυσης και εντρυφήσης, επισημαίνονται περιορισμοί στην διεξαγωγή του παρόντος πονήματος, τίθενται προβληματισμοί για επιμέρους ζητήματα

παραγραφής που ερίζουν και χρήζουν επανεξέτασης κι επαναπροσδιορισμού και κατατίθενται προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα παρουσίαζε ανέκαθεν ενδιαφέρον για τη θεωρία, τη νομολογία, τις φορολογικές αρχές αλλά και τους ίδιους τους φορολογούμενους, ιδίως τις επιχειρήσεις. Τα τελευταία χρόνια, πρωτοστατεί στις φορολογικές συζητήσεις της νομικής και οικονομικής κοινότητας, χάριν στις πρόσφατες αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά και τη συνακόλουθη συνέργεια της Φορολογικής Διοίκησης, που έχουν στηλιτεύσει χρόνιες νομοθετικές πρακτικές (π.χ. των διαδοχικών παρατάσεων) αντιβαίνουσες σε θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές.

Ο θεσμός της παραγραφής συναντάται αρχικώς στο ιδιωτικό δίκαιο, απ' όπου εκπορεύεται.

Ο Παπαστερίου (1998) ορίζει την παραγραφή ως την εξασθένηση μιας αξίωσης λόγω αδράνειας του δικαιούχου και την ανάγει σε θεσμό δημόσιας τάξης χάριν στους σκοπούς που υπηρετεί, δηλαδή την ασφάλεια του δικαίου και την ασφάλεια των συναλλαγών, με αποτέλεσμα να καθίσταται άκυρη οποιαδήποτε συμφωνία των μερών, περί επιμήκυνσης ή σύντμησης αυτής.

Ο Μαργαρίτης (2014) διακρίνει την παραγραφή από συναφείς έννοιες, όπως κατάχρηση ή αποδυνάμωση δικαιώματος, αχρησία, χρησικτησία και αποσβεστική προθεσμία.

Στο φορολογικό δίκαιο, πιο δόκιμοι θεωρούνται οι όροι «έκπτωση του Δημοσίου από την εξουσία του για επιβολή φόρων» ή «εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους». Οι Φορτσάκης και Σαββαΐδου (2014) επισημαίνουν τον χαρακτήρα της φορολογικής παραγραφής ως γνήσιας παραγραφής, με συνέπεια να μην λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από τα δικαστήρια, αλλά να προβάλλεται προσηκόντως από τον φορολογούμενο η πάροδος αυτής, στην περίπτωση δε που ο φόρος καταβληθεί, καίτοι παραγεγραμμένης της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου, να μην θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Στη σύγκρουση συμφερόντων υπόχρεου και δικαιούχου, οφειλέτη και δανειστή αναζητά την ratio του θεσμού της παραγραφής ο Κορνηλάκης (2003), σημειώνοντας ότι τη δραστική επέμβαση στο συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του δικαιούχου στην ιδιοκτησία επιβάλλουν τα συμφέροντα του υπόχρεου, που συνιστούν αντίστοιχα συνταγματικά δικαιώματα, ήτοι το δικαίωμα του εναγόμενου σε μια δίκαιη δίκη και το δικαίωμα ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και συμμετοχής στην οικονομική, κοινωνική και πολιτική ζωή του τόπου.

Σύμφωνα με τον Ρίζο (2019), εκείνο που δικαιολογείται αφαίρεση από τον δικαιούχο, λόγω απραξίας του για ορισμένο χρονικό διάστημα, της ικανοποίησης της αξιώσής του είναι κυρίως η ασφάλεια των συναλλαγών, που απαιτεί ταχεία εκκαθάριση των εις το παρελθόν αναγόμενων εκκρεμών σχέσεων, για λόγους ορθολογικού προγραμματισμού των δημοσίων εσόδων και εξόδων, και η άρση της οικονομικής και κοινωνικής αβεβαιότητας, που συνεπάγεται αδρανοποίηση μεγάλων οικονομικών κεφαλαίων, οδηγώντας την οικονομία της χώρας σε ύφεση.

Συνοψίζοντας τους σκοπούς της φθοροποιού δύναμης του χρόνου στο φορολογικό δίκαιο, ο Ανδρουλάκης (2019) παρατηρεί ότι η παραγραφή υπηρετεί το κράτος δικαίου και τη δικαιοσύνη, καθώς προφυλάσσει τον φορολογούμενο από επικείμενο καθεστώς ομηρίας και ανασφάλειας, λόγω της τεκμαιρόμενης από την πάροδο του χρόνου εξασθένησης των αποδεικτικών μέσων. Παράλληλα παρακινεί τα όργανα του κράτους σε ταχύτερη δράση και διασφαλίζει τη λυσιτελή βεβαίωση και επίκαιρη είσπραξη φόρων και προστίμων σε βάρος των διοικούντων, περιορίζοντας συνάμα τον κίνδυνο οικονομικής εξασθένησής τους.

Την ανάγκη προστασίας του φορολογούμενου από άνευ ορίων ελέγχους επισημαίνει και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (2006), αναγνωρίζοντας, ωστόσο, ότι οι περί παραγραφής ρυθμίσεις διαφέρουν από χώρα σε χώρα.

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αναγνωρίζει στα κράτη μέλη την ελευθερία επιλογής στη διαμόρφωση της νομοθεσίας τους, αποφαινόμενο πάντως ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας των ιδιωτών επιβάλλει τη σαφή διατύπωση των κανόνων δικαίου. Παραταύτα, αναφορικά με τα όρια της παραγραφής των αξιώσεων του κράτους, έχει πάρει θέση μόνον ως προς την ποινική αντιμετώπιση των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής, κρίνοντας ότι η πρόβλεψη σύντομης προθεσμίας παραγραφής οδηγεί σε προσβολή των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Αναφορικά δε με την αρχή της επικουρικότητας που νομιμοποιεί την παρέμβαση της Ένωσης, εάν οι στόχοι ενός μέτρου δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη, η Σαββαΐδου (2019) τάσσεται υπέρ του καλύτερου συντονισμού των φορολογικών πολιτικών των κρατών μελών και της

στενότερης συνεργασίας των φορολογικών τους διοικήσεων για την επίτευξη κοινών στόχων, με την υιοθέτηση εντός συστήματος αυξημένης πλειοψηφίας (και όχι κατ' ανάγκη ομοφωνίας) για τη λήψη αποφάσεων σε ορισμένους κρίσιμους φορολογικούς τομείς.

Στο μέχρι πρότινος χαοτικό φορολογικό περιβάλλον από την παράλληλη ισχύ πολλών διαφορετικών ρυθμίσεων για την παραγραφή, γενικών και ειδικών, κανονικών και εξαιρετικών, αλλά και τη θέσπιση διαδοχικών παρατάσεων αναφέρεται ο Πανταζόπουλος (2018), εστιάζοντας στα συνταγματικά ζητήματα (παραβίαση του δικαιώματος της δικαστικής προστασίας του φορολογούμενου και της αρχής της βεβαιότητας του φόρου) αλλά και στα πρακτικά προβλήματα που προκαλεί αυτή η αποκλίνουσα τακτική (χρονοβόρα και κοπιώδη έρευνα της νομοθεσίας, στρέβλωση της φορολογικής διαδικασίας, άσκηση πίεσης στα φορολογικά όργανα, ελεγκτικές υπερβολές και πλημμέλειες, σώρευση προσφυγών και αιτήσεων αναστολών, φόρτο των διοικητικών δικαστηρίων, κάμψη της φορολογικής συνείδησης και τελικώς αύξηση της φοροδιαφυγής).

Η Τσάγγα (2017) τονίζει τη σημασία της τήρησης της αρχής της νομιμότητας και αναγνωρίζει την ανάγκη πορισμού εσόδων στο κράτος διά της φορολογίας, ωστόσο αποδοκιμάζει σφοδρά την νομοθετική τακτική των διαδοχικών παρατάσεων, που θίγουν πλειάδα συνταγματικών δικαιωμάτων του φορολογούμενου, αντιπροτείνοντας, ως δικαιότερη και αναλογικότερη επιλογή, την πρόβλεψη εξ' αρχής μεγαλύτερης των πέντε ετών προθεσμίας παραγραφής (π.χ. επτά ετών), ήτοι τέτοιας διάρκειας που να ικανοποιεί κατά αποτελεσματικότερο τρόπο το κρατικό συμφέρον, χωρίς ταυτόχρονα να επιβαρύνει υπέρμετρα τον διοικούμενο.

Η Τσακίρη (2008) διαχωρίζει τις έννοιες της επιμήκυνσης της παραγραφής και των αλληπάλληλων παρατάσεων της. Όπως εξηγεί, επιμήκυνση της παραγραφής είναι η αύξηση του χρόνου κατά τον οποίο παραγράφεται μια αξίωση, όπως η επιμήκυνση από πέντε σε δέκα χρόνια, στην περίπτωση περιέλευσης σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων, στη φορολογία του εισοδήματος ή του ΦΠΑ. Η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής, εφόσον γίνεται εφάπαξ, είναι γενικώς θεμιτή ενέργεια, δεν προσβάλλει κεκτημένο δικαίωμα, δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου, ούτε αντίκειται στις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας, αντίθετα με τις αλληπάλληλες παρατάσεις του χρόνου παραγραφής.

Τη δυσκολία να ερμηνευθεί και να σταθμισθεί ο θεσμός της παραγραφής, ως το πεδίο τομής του κανόνα νομιμότητας και αυτού της βεβαιότητας του φόρου, δηλαδή ως το σημείο που η δράση της εκτελεστικής εξουσίας κατά τη βεβαίωση του φόρου συναντά/τέμνεται από τον χρονικό περιορισμό της εξουσίας της να το πράξει, αναδεικνύει η Μάλλιου (2016).

Επικρίνει, έντονα και επανειλημμένα στην αρθρογραφία της την πρακτική του φορολογικού νομοθέτη να προσπαθεί με διαδοχικές παρατάσεις φορολογικών παραγραφών να καλύψει κενά και αστοχίες της εκτελεστικής εξουσίας, παραδέχεται πάντως ότι τον τελευταίο καιρό ελέγχεται και περιορίζεται από τη δικαστική εξουσία, στο πλαίσιο της άσκησης του συνταγματικού εγγυητικού της ρόλου.

Ο Δημητρακόπουλος (2017) προβαίνει σε μία αναλυτική επισκόπηση της πορείας και εξέλιξης της νομολογίας έως την κομβική απόφαση του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου ΣτΕ Ολ. 1738/2017, που ολοκλήρωσε έναν κύκλο δικαστικών αποφάσεων για το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και φορολογικές κυρώσεις, κρίνοντας πως ως ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής, κατά το άρθρο 78 παρ. 1 Σ. πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της, με την πρόβλεψη επιμήκυνσης, είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 78 Σ. (κανόνα χρονικού περιορισμού της φορολογικής αναδρομής), ήτοι με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο κατά το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

Η Γαλεγαλίδου (2020) χαιρετίζει με ικανοποίηση την πρόσφατη με αριθμό 433/2020 απόφαση-τομή του Συμβουλίου της Επικρατείας, που επέφερε ανατροπή στην πάγια διαμορφωμένη νομολογία ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου, συμπλέοντας με τα ήδη κριθέντα στα λοιπά φορολογικά αντικείμενα περί πενταετούς, κατά κανόνα, και κατ' εξαίρεση δεκαετούς παραγραφής,

Την τάση συνταγματοποίησης του φορολογικού δικαίου, ήτοι την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων υπό το φως των συνταγματικών διατάξεων, αλλά και των διατάξεων του δικαίου της Ε.Ε., όπου αρμόζει, με συνέπεια τον εξορθολογισμό των φορολογικών ελέγχων και την άμβλυνση των αδικιών εγκωμιάζει η Γρηγοριάδου (2019).

Αναφερόμενος στα νέα δεδομένα, με την κατ' ενιαίο και οριζόντιο τρόπο ρύθμιση των ζητημάτων της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε όλες τις επιμέρους φορολογίες και τα φορολογικά αντικείμενα δια του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο Φινοκαλιώτης (2020) δίνει έμφαση στην ουσιώδη διαφορά των ρυθμίσεων του προϊσχύσαντος δικαίου και του ΚΦΔ ως προς την έννοια του νέου στοιχείου, που νομιμοποιεί την παρέκταση της παραγραφής σε δεκαετή, υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 36. Νέο στοιχείο, πλέον, θεωρείται εκείνο που δεν ήταν κατά τον αρχικό έλεγχο στη διάθεση της (εν γένει) Φορολογικής Διοίκησης, θεωρούμενης ως ενιαίας, ενώ για τα έτη μέχρι 31.12.2013 ως νέο ή συμπληρωματικό λογιζόταν κάθε στοιχείο που δεν ήταν γνωστό στο στενό επίπεδο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επιφυλακτικός εμφανίζεται ο Μπακάλης (2018) που θέτει μείζονα ερμηνευτικά ζητήματα ανακύπτοντα από τις σχετικές με την παραγραφή διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προεξάρχουσας της σύνδεσης της διακοπής της παραγραφής με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου και όχι με την (νόμιμη) κοινοποίηση αυτής, σε αντίθεση με το προϊσχύσαν δίκαιο. Η μεταβολή αυτή, όπως υπογραμμίζει, παράσταται προβληματική, καθώς ελλοχεύει ο κίνδυνος καταστρατηγήσεων και στρεβλώσεων, λόγω αδυναμίας αντικειμενικού ελέγχου του πραγματικού χρόνου έκδοσής, γεγονός που αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και της φανεράς δράσης της διοίκησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΓΕΝΙΚΗ ΘΕΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΘΕΣΜΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

3.1 Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ένας από τους κυριότερους θεσμούς του δικαίου είναι αυτός της παραγραφής, που αναγνωρίζει τη δύναμη του χρόνου και τη συνδέει με σημαντικές έννομες συνέπειες.¹

Η έννοια της παραγραφής συναντάται ήδη από την αρχαία Ελλάδα. Ο Πλάτωνας στους Νόμους του αναγνωρίζει τον θεσμό: «Τῶν ἀμφισβητησίμων χρόνου ὄρος, ὄν ἐάν τις ἦ κεκτημένος, μηκέτ' ἀμφισβητεῖν ἐξεῖναι», ἤτοι «Για θέματα διαφωνίας θα υπάρχει προθεσμία, και όταν περάσει, κανείς δεν θα έχει το δικαίωμα να προβάλλει αξιώσεις».²

Στην έννομη τάξη του νέου ελληνικού κράτους κατοχυρώνεται τόσο στο Αστικό και το Ποινικό Δίκαιο, όσο και στο Δημόσιο Δίκαιο.

3.2 Έννοια και αντικείμενο της παραγραφής – Η παραγραφή στο ιδιωτικό δίκαιο

Στο ιδιωτικό δίκαιο, η παραγραφή συνιστά τον θεσμό, δυνάμει του οποίου ορισμένη αξίωση εξασθενεί, επειδή ο δικαιούχος παρέλειψε να την ασκήσει εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος, που ορίζεται από το νόμο.³ Η δε εξασθένηση της αξίωσης συνίσταται στο ότι ο οφειλέτης αποκτά την εξουσία να αντιτάξει εναντίον αυτής, αν ασκηθεί δικαστικώς, την ανατρεπτική ένσταση της άρνησης της παροχής και να επιτύχει την απόρριψη της αγωγής, λόγω συμπλήρωσης του προκαθορισμένου χρόνου αδράνειας του δικαιούχου.⁴

Για την ύπαρξη παραγραφής απαιτούνται:

¹Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 2

²Πλάτων, *Νόμοι ἠπερίνομοθεσίας, πολιτικός* το Ὑπλάτωνος, σελ. 208, <http://www.physics.ntua.gr/mourmouras/greats/platon>

³Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 3, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 889

⁴Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 240

α. Γεννημένη αξίωση: Αξίωση δημιουργείται, μόλις συντρέξουν όλα τα κατά το νόμο απαραίτητα περιστατικά, για τη γένεσή της.

β. Αξίωση δικαστικώς επιδιώξιμη (αξίωση εναγώγιμη), δηλαδή αξίωση για την οποία είναι δυνατή η έγερση αγωγής.

γ. Πάροδος ορισμένου χρόνου, κατά τον οποίο δεν ασκήθηκε αυτή.⁵

Στον Αστικό Κώδικα το ζήτημα της παραγραφής των αξιώσεων ρυθμίζεται στις διατάξεις των άρθρων 247 επ. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 247 του Κώδικα, το δικαίωμα να απαιτήσει κάποιος από άλλον μια πράξη ή μια παράλειψη (αξίωση) παραγράφεται.

Με την παραγραφή μια πραγματική κατάσταση μεταβάλλεται σε νομική,⁶ ήτοι ρυθμίζεται στο νόμο η επίδραση που ασκεί η πάροδος του χρόνου στο φαινόμενο της μη άσκησης μιας αξίωσης (φθοροποιός δύναμη του χρόνου).⁷ Υπό τον όρο «αξίωση» νοείται το δικαίωμα να απαιτήσει κάποιος από άλλον πράξη, παράλειψη ή ανοχή. Περιλαμβάνονται τόσο οι ενοχικές, όσο και οι εμπράγματα και οι οικογενειακές ή κληρονομικές αξιώσεις.⁸

Αξίωση απορρέει πάντοτε από κάποιο δικαίωμα, συνιστά, δηλαδή, μια από το δίκαιο απονεμηθείσα εξουσία προς προστασία ή ικανοποίηση εννόμου συμφέροντος προσώπου. Η αξίωση είναι ταυτόσημος της ενοχής, διότι και οι δύο έννοιες δημιουργούν μια έννομη σχέση με την οποία ένα πρόσωπο έχει υποχρέωση προς άλλο σε παροχή, αλλά στενότερη της έννοιας του δικαιώματος, καθώς δεν παράγουν αξιώσεις όλα τα δικαιώματα (π.χ. καταγγελία του μισθωτή λύει τη μίσθωση, χωρίς να απαιτείται και η σύμφωνη γνώμη του εκμισθωτή).⁹

Με την άσκηση της ανατρεπτικής ένστασης της παραγραφής, η αξίωση παραλύει, αφού δεν είναι πια δυνατός ο εξαναγκασμός του υπόχρεου να την εκπληρώσει. Ωστόσο, το δικαίωμα, από το οποίο η αξίωση απορρέει δεν θίγεται. Από μια παραγεγραμμένη αξίωση παραμένει μια ατελής (ή φυσική) ενοχή, που μάλιστα παράγει ορισμένες έννομες συνέπειες, (πχ η συμβατική αναγνώριση μιας παραγεγραμμένης αξίωσης δια ιδιωτικού εγγράφου παράγει τις έννομες συνέπειές της, είτε έγινε χωρίς γνώση της παραγραφής ή με γνώση αυτής, αφού μια τέτοια ενέργεια υποδηλώνει παραίτηση από την παραγραφή).¹⁰

Υπάρχουν και अपαράγραπτες αξιώσεις, όπως οι οικογενειακές αξιώσεις. Επίσης τα δικαιώματα που δεν αποτελούν αξιώσεις (αν δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη του νόμου) είναι

⁵Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5η έκδοση, σελ. 1108-1109

⁶Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 11

⁷Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 239, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1841

⁸Μαργαρίτης, Μ. και Μαργαρίτη, Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ*, σελ. 205

⁹Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 12

¹⁰Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 291-292

ανεπίδεκτα παραγραφής, όπως πχ τα διαπλαστικά δικαιώματα (ήτοι τα δικαιώματα που παρέχουν στο δικαιούχο εξουσία να επιφέρει μονομερώς και αμέσως μεταβολές, που συνίστανται σε κτήση, αλλοίωση ή κατάργηση ενός δικαιώματος, μιας έννομης σχέσης ή μιας νομικής κατάστασης. Απαράγραπτα είναι και τα απόλυτα δικαιώματα που ισχύουν έναντι όλων (*erga omnes*), ήτοι εμπράγματα δικαιώματα ή δικαιώματα του ατόμου στην προσωπικότητα. Οι εντεύθεν όμως αξιώσεις κατά συγκεκριμένου προσβολέα υπόκεινται σε παραγραφή, παρόλο που το δικαίωμα παραμένει απαράγραπτο.¹¹ Χρονικό όριο, όμως, ζωής σε ορισμένες περιπτώσεις, τάσσεται και για τα δικαιώματα, οπότε πλέον μιλάμε για αποσβεστική προθεσμία, την έννοια της οποίας θα παραθέσουμε στη συνέχεια. Σημειώνεται, λοιπόν, ότι ο θεσμός της παραγραφής έχει εφαρμογή μόνον επί αξιώσεων.¹²

3.3 Διάκριση από συναφείς έννοιες

Θεσμοί παραπλήσιοι αλλά διάφοροι της παραγραφής, που συναντώνται στο αστικό δίκαιο, είναι η αχρησία, η χρησικτησία, η κατάχρηση δικαιώματος, η αποδυνάμωση δικαιώματος, η προθεσμία έκπτωσης και η αποσβεστική ή ανατρεπτική ή αποκλειστική προθεσμία.

3.3.1 Αχρησία

Η αχρησία συνιστά λόγο απόσβεσης εμπράγματων δικαιωμάτων και δη της δουλείας (ΑΚ 1138 και επόμενα), υπό την προϋπόθεση ότι αυτή δεν θα ασκηθεί για ορισμένο χρονικό διάστημα (εικοσαετία).

Επομένως η αχρησία στρέφεται κατά του εμπράγματος δικαιώματος της δουλείας και όχι κατά αξίωσης που απορρέει από αυτό.¹³

Το αποσβεστικό αποτέλεσμα της αχρησίας επέρχεται και αν ακόμη αυτή συντελέστηκε χωρίς υπαιτιότητα ή χωρίς τη θέληση του δικαιούχου ή και αν ακόμη η μη άσκηση οφείλεται σε ανωτέρα βία.¹⁴

¹¹Μαργαρίτης, Μ. και Μαργαρίτη, Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ*, σελ. 205

¹²Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 12

¹³Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 241

¹⁴Μαργαρίτης, Μ. και Μαργαρίτη, Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ*, σελ. 1001

3.3.2 Χρησικτησία

Η χρησικτησία ή άλλως κτητική παραγραφή συνίσταται στην κτήση της κυριότητας σε κινητό ή ακίνητο, κατά πρωτότυπο τρόπο, από τον νομέα, με καλή πίστη και με νόμιμο τίτλο, για κάποιο ορισμένο χρονικό διάστημα ήτοι στην περίπτωση κινητού πράγματος για μία τριετία και ακινήτου για μία δεκαετία (τακτική χρησικτησία ΑΚ 1041 επ.), χωρίς δε καλή πίστη και νόμιμο τίτλο για μία εικοσαετία τόσο για κινητό όσο και για ακίνητο (έκτακτη χρησικτησία ΑΚ 1045).¹⁵

3.3.3 Αποδυνάμωση του δικαιώματος

Η αποδυνάμωση δικαιώματος προϋποθέτει την για αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα μη άσκηση δικαιώματος και συμπεριφορά του δικαιούχου τοιαύτη, η οποία, αντικειμενικά και με βάση την καλή πίστη, δημιουργεί την εύλογη πεποίθηση στον άλλο ότι ο δικαιούχος δεν θα ασκήσει την αξίωσή του (ΑΠ 496/2014), και καθιστά ανεπίτρεπτη την μεταγενέστερη άσκηση αυτής, τείνουσα στην ανατροπή ήδη διαμορφωθείσας και διατηρηθείσας επί μακρῶ κατάστασης.¹⁶

3.3.4 Αποσβεστική προθεσμία

Αποσβεστική είναι η τασσόμενη από το νόμο ή από συμφωνία των μερών προθεσμία, εντός της οποίας πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα ή κατ' άλλη διατύπωση, η προθεσμία που αποκλείει την άσκηση του δικαιώματος μετά την εκπνοή της (άρθρο 279 ΑΚ). Γι αυτό αποκαλείται και «αποκλειστική προθεσμία».¹⁷ Με την αποσβεστική προθεσμία ο νομοθέτης στοχεύει αφενός να επιβάλλει στον δικαιούχο ταχεία ενέργεια για να εξακριβωθεί οριστικά αν ευσταθεί η αξίωσή του, αφετέρου να εξασφαλίσει ότι ορισμένα δικαιώματα (πχ άδεια οικοδομής, άδεια ασκήσεως ορισμένων επαγγεμάτων) χορηγούνται μόνο σε πρόσωπα που ενδιαφέρονται άμεσα και σοβαρά.¹⁸

Συγκρίνοντας την παραγραφή με την αποσβεστική προθεσμία διαπιστώνουμε ορισμένες διαφορές, που κινούνται είτε σε εννοιολογικό είτε σε λειτουργικό επίπεδο:

¹⁵Μαργαρίτης, Μ. και Μαργαρίτη, Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ*, σελ. 937, 941

¹⁶Μαργαρίτης, Μ. και Μαργαρίτη, Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ*, σελ. 229

¹⁷Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 37

¹⁸Δαγτόγλου Π. (2015), *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7η αναθ. έκδοση, σελ. 211

α. Ενώ αντικείμενο της παραγραφής είναι οι αξιώσεις, αντικείμενο της αποσβεστικής προθεσμίας είναι τα δικαιώματα.

β. Η παραγραφή απορρέει αμέσως από κανόνα δικαίου, στον οποίο ορίζεται και η χρονική διάρκειά της, ενώ η αποσβεστική προθεσμία τάσσεται είτε από το νόμο είτε από τα μέρη (ιδιωτική βούληση).

γ. Σε αντίθεση με την παραγραφή, που σύμφωνα με το ΑΚ 277 δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από δικαστήριο αλλά πρέπει να προταθεί, η αποσβεστική προθεσμία που τάσσεται από το νόμο (συνεπώς όχι εκείνη που συμφωνείται από τα μέρη) λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο (ΑΚ 280). Επί αξιώσεων κατά του Δημοσίου πάντως όχι μόνο η αποσβεστική προθεσμία, αλλά και η παραγραφή λαμβάνονται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο (άρθρα 140 επ. Ν.4270/2014).

δ. Με τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής δεν αποσβέννεται το δικαίωμα, αλλά η από το δικαίωμα πηγάζουσα αξίωση, δηλαδή, στην περίπτωση αυτή, η εκ του δικαιώματος ενοχή υφίσταται, πλην, είναι ατελής, εφόσον το δικαίωμα έχει στερηθεί της αξίωσής του (ΑΚ247), και παραλύει το εναγώγιμο αυτής, δηλαδή, ο οφειλέτης αποκτά δικαίωμα άρνησης της παροχής. Με την πάροδο του χρόνου της αποσβεστικής προθεσμίας επέρχεται απόσβεση του ίδιου του δικαιώματος, ήτοιεδώ η απραξία του φορέα του δικαιώματος οδηγεί σε πιο δραστική κύρωση.

ε. Παραίτηση από την παραγραφή μετά τη συμπλήρωσή της είναι δυνατή (ΑΚ276), ενώ παραίτηση από την συμπληρωμένη αποσβεστική προθεσμία είναι άκυρη.¹⁹

στ. Περαιτέρω, δια της παραγραφής, η αξίωση καταργείται, γιατί από μακρό χρόνο έπαψε πια ο δικαιούχος να ασκεί το δικαίωμά του. Η άπρακτη πάροδος της αποσβεστικής προθεσμίας καταργεί το δικαίωμα, γιατί ο δικαιούχος, παρά την πάροδο σημαντικού χρόνου από τη χορήγηση του δικαιώματος δεν έχει αρχίσει ακόμη να το ασκεί.²⁰

Παρά τις όποιες διαφορές, στο άρθρο 279 ΑΚ προβλέπεται ότι στις αποσβεστικές προθεσμίες εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για την παραγραφή, εφόσον βέβαια δεν ορίζεται διαφορετικά στο νόμο.

3.3.5 Προθεσμία έκπτωσης

¹⁹Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 6-7, Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 309-310, Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5η έκδοση, σελ. 1109

²⁰Δαγτόγλου Π. (2015), *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7η αναθ. έκδοση, σελ. 211

Η παραγραφή και η αποσβεστική προθεσμία δεν πρέπει να συγχέονται με την προθεσμία της έκπτωσης, που στόχο έχει την επιβολή δυσμενών επιπτώσεων για τη μη εκπλήρωση ορισμένης υποχρέωσης προς ενέργεια. Είναι δηλαδή μια μορφή νομικής έντονης πίεσης προς τον δικαιούχο απαίτησης να συμμορφωθεί σε κάποια επιβαλλόμενη από το νόμο υποχρέωσή του, ώστε να διαφυλάξει την «εν δυνάμει» αξίωσή του (χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι ο τραπεζικός λογαριασμός, που έχει μείνει ανενεργός για μεγάλο χρονικό διάστημα και εξαιτίας της αδράνειας αυτής υπάρχει υποχρέωση του δικαιούχου να τον «κινήσει» για να παραμείνει ο εν λόγω λογαριασμός ενεργός στην τράπεζα).²¹

3.4 Η παραγραφή στο φορολογικό δίκαιο

Αναμφίβολα, η φορολογική ενοχή, συνιστάμενη αφενός στο δικαίωμα του κράτους προς επιβολή του φόρου αφετέρου στην υποχρέωση του φορολογούμενου να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο, είναι διαφορετική της ενοχής του αστικού δικαίου. Όμως και για την περίπτωση της φορολογικής ενοχής, (που «αποσβέννυται» με την οριστική καταβολή του φόρου) τόσο η προστασία του φορολογούμενου όσο και το συμφέρον του Δημοσίου προς εκκαθάριση των δημοσιονομικών εκκρεμοτήτων καθιστούν αναγκαία την πρόβλεψη της παραγραφής και στο φορολογικό δίκαιο, κατά μη αυστηρή αναλογία προς τα ισχύοντα στο ιδιωτικό δίκαιο.²²

Δεδομένου ότι η φορολογική αρχή (εκτελεστική εξουσία) υποχρεούται κατά δέσμια αυτής αρμοδιότητα, να εξατομικεύει την οριζόμενη στον νόμο φορολογική υποχρέωση κάθε αυτοτελούς υποκειμένου, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η βεβαίωση του φόρου δεν συνιστά ενοχική αξίωση στηριζόμενη σε δικαίωμα του Δημοσίου, αλλά άσκηση κυριαρχικής εξουσίας.

Έτσι και κατά κυριολεξία, η «φορολογική παραγραφή» ταυτίζεται με την εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης για επιβολή φόρου και αντανακλά την έκπτωση του Δημοσίου από την εξουσία του για επιβολή φόρων.²³

²¹Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 43

²²Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 624, Φορτσάκης Θ. και Σαβαϊδίου Α. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*, 5η έκδοση, σελ. 604

²³Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>, Μάλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297, Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5η έκδοση, σελ. 1114

Ως εκ τούτου, πιο δόκιμοι θεωρούνται οι όροι «έκπτωση του Δημοσίου από την εξουσία του για επιβολή φόρων» ή «εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους».²⁴

Συνέπεια της συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής ή με άλλη διατύπωση της παρόδου άπρακτης της τασσόμενης από το φορολογικό νόμο προθεσμίας για την άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου είναι η νομική πλημμέλεια της καταλογιστικής πράξης, (ωστόσο αν ο φόρος καταβληθεί μετά την πάροδο του χρόνου παραγραφής η καταβολή του δεν είναι αχρεώστητη καταβολή).²⁵

3.5 Νομική φύση της παραγραφής

Κρατούσα στην ελληνική θεωρία²⁶ αλλά και στη νομολογία (ΣτΕ 1738/2017, 3174/2014, 2546/2014, 3643/2013, 1885/2006, 1378/2006, 2950/2006, 1626/2001, 1316/1991), παρά το γεγονός ότι η «φορολογική παραγραφή» έχει χαρακτήρα όχι αξίωσης, αλλά έκπτωσης του Δημοσίου από την εξουσία για την επιβολή φόρου, είναι η άποψη που υποστηρίζει τον ουσιαστικό χαρακτήρα του θεσμού της παραγραφής, και στο πεδίο του Δημοσίου Δικαίου.

Παρ' όλα αυτά, οι ίδιες διατάξεις περί παραγραφής ρυθμίζουν ζητήματα τόσο φορολογικού ελέγχου, όσο και έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων επιβολής φόρου. Με βάση αυτή την προσέγγιση, μια διαδικαστική φορολογική διάταξη ενδέχεται είτε να έχει αμιγώς διαδικαστικό χαρακτήρα είτε να έχει τόσο διαδικαστικό όσο και ουσιαστικό περιεχόμενο.²⁷

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου ή προστίμου έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και όχι αποσβεστικής προθεσμίας και επομένως, δεδομένου ότι η συμπλήρωση ή όχι του χρόνου παραγραφής συνδέεται με τη συνδρομή και προβολή πραγματικών περιστατικών, (όπως πχ αυτών που κωλύουν την πρόοδο του χρόνου της

²⁴Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 624, Φορτσάκης Θ. και ΣαββαΐδουΑ. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*, 5η έκδοση, σελ. 604, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1841, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 889

²⁵Φορτσάκης Θ. και ΣαββαΐδουΑ. (2014), *ΦορολογικόΔίκαιο*, 5η έκδοση, σελ. 605, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1843

²⁶Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 7, Μάλλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 625, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1843-1844

²⁷Τσουρουφλής Α. και Μηλιαράκης Κ. (2019), *Εκπρόθεσμες δηλώσεις και παραγραφή*, ΔΦΝ, Τεύχος 1645, Τόμος 73ος, σελ. 451-474

παραγραφής ή αποτελούν λόγους διακοπής της) που δεν μπορεί να γνωρίζει το δικαστήριο (ΣτΕ 1316/1991), η διαπίστωση στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση της παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο της ουσίας, αλλά πρέπει να προτείνεται προσηκόντως από τον φορολογούμενο με την ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και ακολούθως την προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.²⁸

Λόγω επομένως του χαρακτήρα της προθεσμίας ως «γνήσιας παραγραφής», η πάροδος αυτής δεν επιφέρει εξάλειψη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, για την οποία συνεχίζει να υφίσταται «φυσική φορολογική ενοχή», με αποτέλεσμα αν ο φόρος τελικώς καταβληθεί μετά την προθεσμία της παραγραφής, να μην θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς. Η παραγραφή συνεπάγεται απλώς την αδυναμία του Δημοσίου να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο την πράξη επιβολής του φόρου ή προστίμου, και τυχόν εκδοθείσα πράξη είναι νομικά πλημμελής (ΣτΕ 3772/1996, 2851/1994).²⁹

Ο θεσμός της παραγραφής δεν μπορεί να αποκλεισθεί εκ των προτέρων ή να συμφωνηθεί χρόνος μεγαλύτερος ή μικρότερος ή να οριστεί με όρους δυσμενέστερους ή ευμενέστερους των όσων από το νόμο προβλέπονται και τούτου διότι είναι θεσμός δημοσίας τάξης (ΑΚ275), αποβλέποντας στην εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων και υπηρετώντας την ασφάλεια του δικαίου και των συναλλαγών. Δεν είναι όμως αντίθετη προς τον σκοπό της παραγραφής η μετά τη συμπλήρωσή της παραίτηση από αυτήν (ΑΚ276).³⁰

3.6 Δικαιολογητικοί λόγοι (ratio) της παραγραφής

Στο Ποινικό Δίκαιο ο δικαιολογητικός λόγος του θεσμού της παραγραφής εντοπίζεται κυρίως στην αλλοίωση του ποινικού φαινομένου μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την τέλεση της άδικης πράξης. Στο Αστικό Δίκαιο αναζητείται στην ασφάλεια του δικαίου και των συναλλαγών, στην απώλεια ή την εξασθένηση των αποδεικτικών μέσων που συνεπάγεται το πέρασμα του χρόνου.

²⁸Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 10, Μέντης Γρ. και Μιχελινάκης Β. (επιμ.) (2016), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 239, Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*, 5η έκδοση, σελ. 605, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 894

²⁹Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*, 5η έκδοση, σελ. 605-606, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1843

³⁰Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 297, Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5η έκδοση, σελ. 1108, Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 13, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 894

Στο Δημόσιο Δίκαιο, λόγω και του ότι οι φορείς του Δημοσίου δεν είναι φορείς αλλά μόνο αποδέκτες δικαιωμάτων, υπάρχουν ιδιαιτερότητες.³¹

Η φορολογική παραγραφή αποτελεί το πεδίο στο οποίο η δράση της εκτελεστικής εξουσίας, κατά τη βεβαίωση του φόρου, συναντάται με τον χρονικό περιορισμό της εξουσίας της να το πράξει, ήτοι το πεδίο όπου δύο θεμελιώδεις συνταγματικοί κανόνες, της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, αντί να δρουν παράλληλα σε σχέση αιτίου και αιτιατού, τέμνονται.³²

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου, καθιερώνεται στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, απαιτώντας για τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη φόρου την έκφραση σχετικής λαϊκής βούλησης, ήτοι τυπικό νόμο, και μη επιτρέποντας την κατά νομοθετική εξουσιοδότηση ρύθμιση των στοιχείων αυτού (αντικείμενο της φορολογίας, φορολογικό συντελεστή, απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία).³³ Κατά τον κανόνα της νομιμότητας του φόρου, η δράση της εκτελεστικής εξουσίας περιορίζεται στην κατά δέσμια αρμοδιότητα διάγνωση/εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού, όπως αυτή ορίζεται στον Νόμο.³⁴

Στενά συνδεδεμένη προς την αρχή της νομιμότητας του φόρου είναι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται και αυτή στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, ως ειδικότερη έκφραση, στο πεδίο της φορολογίας, της αρχής της ασφάλειας δικαίου, απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου (αρ. 2 και 25 παρ. 1 Σ.). Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου (που υποστήριξε και ο Σκωτσέζος οικονομολόγος Adam Smith στο έργο του «Ο πλούτος των εθνών»), και της συνακόλουθης εμπιστοσύνης στη δράση της φορολογικής διοίκησης επιβάλλει όπως τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου καθορίζονται στο νόμο κατά τρόπο απόλυτα σαφή. Έτσι τίθενται σοβαροί φραγμοί στην αυθαιρεσία της εκτελεστικής εξουσίας και συγχρόνως δημιουργείται ένα αίσθημα βεβαιότητας στο διοικούμενο, που είναι σε θέση να υπολογίζει τη φορολογική του υποχρέωση, και γενικότερα ένα κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ του φορολογουμένου και της φορολογούσας αρχής (ΣτΕ Ολ. 3174/2014, ΣτΕ Ολ. 1738/2017).³⁵

Τον σκοπό της παραγραφής τον εντοπίζουμε μέσα από τη σύγκρουση συμφερόντων υπόχρεου και δικαιούχου, οφειλέτη και δανειστή.

³¹Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 12-13

³²Μάλλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297

³³Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 74

³⁴Μάλλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297

³⁵Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 129-130, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 889

Το συμφέρον του δικαιούχου έγκειται στην ενάσκηση των δικαιωμάτων του που του παρέχει το ουσιαστικό δίκαιο και την ικανοποίηση της αξίωσής του, που αποτελεί ιδιοκτησία του κατά την έννοια του Συντάγματος (άρθρο 17) και άρα απολαμβάνει και την αντίστοιχη προστασία. Το εν λόγω δικαίωμα προστατεύεται και σε κοινοτικό επίπεδο βάσει του άρθρου 1 του Πρώτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, με τον περιορισμό ότι ως ιδιοκτησία νοούνται όσες αξιώσεις έχουν βεβαιωθεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή αποδεικνύονται με κάποιον άλλον τρόπο. Πιθανόν, μαζί με την ιδιοκτησία να συρρέουν και άλλα θεμελιώδη συνταγματικά δικαιώματα (απόλυτα δικαιώματα στην υγεία και την ελευθερία), τα οποία να αξιώνουν την προστατευτική ενέργεια του νόμου.³⁶

Τη δραστική επέμβαση στο συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του δικαιούχου στην ιδιοκτησία, δια του θεσμού της παραγραφής, επιβάλλουν τα συμφέροντα του υπόχρεου, συμφέροντα τα οποία και αυτά με τη σειρά τους ανάγονται σε αντίστοιχα συνταγματικά δικαιώματα, ήτοι: α) το δικαίωμα του εναγόμενου σε μια δίκαιη δίκη και β) το δικαίωμα ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας και συμμετοχής στην οικονομική, κοινωνική και πολιτική ζωή του τόπου.

Το δικαίωμα σε μια δίκαιη δίκη (ως ρυθμίζεται στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, η υπερνομοθετική ισχύς της οποίας αναγνωρίζεται από το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος) προάγει τη δυνατότητα κατάλληλης, επαρκούς και ισότιμης συμμετοχής στη δίκη με την αποτροπή της μειονεκτικής μεταχείρισης ενός εκ των διαδίκων. Η πάροδος του χρόνου, ωστόσο, συνήθως εξασθενεί και από ένα σημείο και μετά εκμηδενίζει τις δυνατότητες αντίκρουσης των ισχυρισμών του ενάγοντος, ενώ η διατήρηση των αποδεικτικών μέσων επί μακρῶ απαιτεί ιδιαίτερα σημαντικά έξοδα από τον δυνητικά εναγόμενο, γεγονός που αντιβαίνει και στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Σ.) αλλά και στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του (καλόπιστου) φορολογουμένου.

Η προστασία του δικαιώματος στην ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας και συμμετοχής στην οικονομική, κοινωνική και πολιτική ζωή προϋποθέτει την ελευθερία διάθεσης εκ μέρους του ατόμου, στην ευρεία έννοια του όρου, και τη δυνατότητα ασφαλούς συναλλακτικού προσανατολισμού του, ελέγχου και παρακολούθησης των ανειλημμένων υποχρεώσεων, προκειμένου να προγραμματίσει τα επόμενα βήματα και την περαιτέρω δραστηριοποίησή του ιδιαίτερα στον οικονομικό τομέα. Ο κίνδυνος έκθεσης σε μελλοντικές και απρόβλεπτες υποχρεώσεις, καθιστά τον οφειλέτη όμηρο στις επιλογές του δανειστή, περιορίζει τη δικαιοπρακτική του βούληση και την ελευθερία κινήσεών του, προκαλεί

³⁶Κορνηλάκης Α. και Γιοβαννόπουλος Ρ. (2003), *Σύγχρονες τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο*, σελ.12

συστολή και ανασφάλεια, οδηγεί στην υιοθέτηση μιας πιο συντηρητικής στάσης και στην προληπτική συσσώρευση κεφαλαίου για πιθανά μελλοντικά έξοδα και κινδύνους, αυξάνοντας το παθητικό, μειώνοντας τη διαθέσιμη ρευστότητα και συνακόλουθα το περιθώριο ενεργοποίησης του υποκειμένου στην οικονομική ζωή και συρρικνώνοντας την οικονομική του ευρωστία.³⁷

Η φορολογική παραγραφή, ως θεσμός δημόσιας τάξης, επιχειρεί να σταθμίσει την ανάγκη να προστατευθούν διαφορετικές σφαίρες δράσης και να συγκεράσει διαφορετικούς στόχους. Αφενός αποβλέπει στην γρήγορη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων για λόγους ορθολογικού προγραμματισμού των δημοσίων εσόδων και εξόδων, ομαλής εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού, εύρυθμης λειτουργίας του κρατικού μηχανισμού και διατήρησης του κράτους προνοίας. Αφετέρου, υπηρετεί την ασφάλεια των συναλλαγών, θέτοντας όριο στην εκκαθάριση των εις το παρελθόν αναγόμενων σχέσεων, και αίροντας την οικονομική και κοινωνική αβεβαιότητα από την εκκρεμότητα αυτών. Περαιτέρω, απαλλάσσει τους φορολογουμένους από την υποχρέωση της μακρόχρονης φύλαξης βιβλίων και στοιχείων, αλλά ανακουφίζει και τις φορολογικές υπηρεσίες από τον φόρτο βεβαιώσεων φόρων, που ανάγονται στο απώτερο παρελθόν, και τα διοικητικά δικαστήρια από την εξέταση στην ουσία παρωχημένων υποθέσεων.³⁸

Έτσι, η φορολογική παραγραφή θέτει ένα όριο στον χρόνο, εντός του οποίου έχει τη δυνατότητα η φορολογική διοίκηση να προβεί στη βεβαίωση του φορολογικού φαινομένου, δηλαδή σε φορολογικό καταλογισμό με την έκδοση νόμιμου τίτλου (φορολογικής καταλογιστικής πράξης).³⁹

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω (συνταγματικών) αρχών, όπως θα δούμε παρακάτω, η δικαστική εξουσία, εξυπηρετώντας τον θεσμικό εγγυητικό της ρόλο, και συνακόλουθα και η Φορολογική Διοίκηση (πλέον ως Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων) πέτυχε, σε μεγάλο βαθμό, να θέσει φρένο στις νομοθετικές ρυθμίσεις και πρακτικές των συνεχών παρατάσεων της παραγραφής, που είχαν γίνει καθεστώς, προσκρούοντας στην αρχή τη βεβαιότητας του

³⁷ Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 17-18, Κορνηλάκης Α. και Γιοβαννόπουλος Ρ. (2003), *Σύγχρονες τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο*, σελ.13-15

³⁸ Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 17-19, Κούρη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>, Μάλλιου, Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή και τα πρόσφατα νομολογιακά δεδομένα*, ΔΦΝ, Τεύχος 1577, Τόμος 70ος, σελ. 145-146, Μαργαρίτης, Μ. και Μαργαρίτη, Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝακ*, σελ. 204, Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, σελ. 240, Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5η έκδοση, σελ. 1108, Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 12-14, Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου Α. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*, 5η έκδοση, σελ. 606, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1843, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/νση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 889

³⁹ Μάλλιου, Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή και τα πρόσφατα νομολογιακά δεδομένα*, ΔΦΝ, Τεύχος 1577, Τόμος 70ος, σελ. 145-146

φόρου, αλλά και στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου, καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας.

Ως προς τους σκοπούς που υπηρετεί η φορολογική παραγραφή, έχουν κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ Ολ. 1738/2017, ΣτΕ 2934, 2935/2017 7μ, ΣτΕ 1623/2016 7μ, ΣτΕ 888/2016 Τμ. Β', ΣτΕ 1976/2015, ΣτΕ 2811/2012 7μ, επίσης ΔΕΕ 2.6.2016, C-81/15, Καπνοβιομηχανία Καρέλια Α.Ε. κατά Υπουργού Οικονομικών) τα ακόλουθα:

- 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 ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων 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 φύσης 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 επ' αόριστον εν αμφιβόλω.

Συνακόλουθα, για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων, απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνισταμένη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από το φορολογούμενο.

- Η παραγραφή αυτή θα πρέπει να έχει συνολικά εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Αυτά δε προς τον σκοπό:

α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των διοικουμένων τήρησης των οικονομικών υποχρεώσεών τους, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμόδιων διοικητικών αρχών, δια της μεγάλης διάρκειας του χρόνου της παραγραφής ή της δυνατότητας της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξης της, παράτασής της,

β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την εθνική οικονομία, ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι

σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι κληρονόμοι τους,

γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελθούσης επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, προς κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των, έναντι των πολιτών, υποχρεώσεών του.

δ) να αποφεύγεται ο κίνδυνος η Φορολογική Διοίκηση να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων στις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τήρησης της ήδη ισχύουσας νομοθεσίας, οι οποίοι θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους διοικούμενους της συνείδησης για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν.

3.7 Είδη παραγραφής

Στο δημόσιο δίκαιο, η παραγραφή υποδιαιρείται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: α) την παραγραφή για αξιώσεις υπέρ του Δημοσίου (με χρηματικό αντικείμενο ή χαρακτήρα πειθαρχικό) β) την παραγραφή για αξιώσεις κατά του Δημοσίου.

Όσον αφορά τις χρηματικές απαιτήσεις του Δημοσίου έναντι τρίτων, στο παρελθόν η έννοια «παραγραφή» εμφάνιζε τρεις μορφές και συγκεκριμένα αφορούσε: α) την επιβολή φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς (βεβαίωση με την ευρεία έννοια) με την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης β) τη διενέργεια ταμειακής βεβαίωσης του

καταλογισθέντος ποσού, για το οποίο υφίστατο νόμιμος τίτλος (βεβαίωση με τη στενή έννοια) και γ) την είσπραξη του ταμειακά βεβαιωθέντος ποσού.⁴⁰

Η παραγραφή δημοσίων δικαιωμάτων προβλέπεται από το νόμο με ειδικές διατάξεις, ήτοι τα άρθρα 136 επ. του Ν.4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας - δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις», που καταργεί με το άρθρο 177 παρ. 1 τον Ν.2362/1995 «Περί Δημοσίου Λογιστικού, ελέγχου των δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις» από 1.1.2015), με εξαίρεση τους φόρους και τα λοιπά δημόσια έσοδα, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013).⁴¹

Στο φορολογικό δίκαιο, μετά δε τη θέση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σε ισχύ και την κατάργηση της διάκρισης μεταξύ της με ευρεία και με στενή έννοια βεβαίωσης, οι χρηματικές απαιτήσεις του Δημοσίου υπόκεινται σε δύο ειδών παραγραφές, ήτοι την παραγραφή που αφορά στον προσδιορισμό του φόρου, τέλους, προστίμου, εισφοράς και την κοινοποίηση της σχετικής καταλογιστικής πράξης (που αποτελεί και το αντικείμενο εξέτασης και ανάλυσης του παρόντος εκπονήματος) και αυτή που αφορά την είσπραξη των προσδιορισθέντων και ταμειακώς βεβαιωθέντων φόρων και λοιπών εσόδων.⁴²

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 30 παρ. 1 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 46 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013), προβλέπεται ότι με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Ενώ στο άρθρο 41 του Κώδικα ορίζεται ως αφετηρία για την έναρξη της 30ήμερης προθεσμίας καταβολής του φόρου – σε περίπτωση διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου – η κοινοποίηση της οικείας πράξης στον φορολογούμενο. Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι η βεβαίωση του φόρου με τη στενή έννοια πρέπει να συμπίπτει χρονικά με την βεβαίωση του φόρου εν ευρεία έννοια, ήτοι τον προσδιορισμό του φόρου διά της έκδοσης της οικείας πράξης αλλά και την κοινοποίησή της στον φορολογούμενο. Στην δε αιτιολογική έκθεση του Ν. 4223/2013, υπογραμμίζεται ότι, εν αντιθέσει προς τα έως τώρα ισχύοντα, με την πράξη προσδιορισμού του φόρου προσδιορίζεται, αλλά ταυτόχρονα είναι και εισπρακτέα η φορολογική οφειλή.

⁴⁰Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 3, Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 46-47, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παρασχών*, 5η έκδοση, σελ. 1845, Φωτόπουλος Ι. (1999), *Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων*, 2η έκδοση, σελ. 850-851

⁴¹Δαγτόγλου Π. (2015), *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7η αναθ. Έκδοση, σελ. 209 επ., Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, σελ. 52

⁴²Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 4, Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>, Μάλλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 623

Ειδικότερα, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ρυθμίζει στις διατάξεις του:

- α. την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει πράξη διοικητικού εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ήτοι να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα, που ρυθμίζεται, για τις περιόδους μετά την 1.1.2014, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ
- β. την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων, που ρυθμίζεται, για τις περιόδους μετά την 1.1.2014, στις διατάξεις του άρθρου 51 του ΚΦΔ και
- γ. την παραγραφή της αξίωσης του φορολογουμένου έναντι της Φορολογικής Διοίκησης προς επιστροφή φόρου, που ρυθμίζεται, για τις περιόδους μετά την 1.1.2014, στις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 4 του ΚΦΔ.⁴³

⁴³Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 894

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ Ή ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

4.1 Τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο και στα κράτη - μέλη του ΟΟΣΑ

Η Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας (ΕΟΚ) – Συνθήκη της Ρώμης που υπεγράφη στις 25.03.1957, αποβλέποντας σε μια διαρκώς στενότερη ένωση των λαών της Ευρώπης, προέβλεψε, μεταξύ άλλων, τη δημιουργία μιας κοινής αγοράς με ανόθευτο ανταγωνισμό και την προοδευτική προσέγγιση της οικονομικής πολιτικής των κρατών μελών. Ίδιους στόχους και οραματισμούς προβάλλει και η μεταγενέστερη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) – Συνθήκη της Λισσαβόνας που υπεγράφη στις 13.12.2007.

Οι σχετικές με τη φορολογία ρυθμίσεις, που περιλαμβάνονταν αρχικώς στα άρθρα 95-99 της Συνθήκης Εκ (άρθρα 90-93, ως τροποποιήθηκαν το 1997 με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ) και πλέον περικλείονται στα άρθρα 110-113 της ΣΛΕΕ, υπό τον τίτλο «φορολογικές διατάξεις», αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των προβλημάτων που ανακύπτουν από τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των κρατών-μελών και την εναρμόνισή των τελευταίων κυρίως στον τομέα των έμμεσων φόρων. Ως εναρμόνιση δε των φορολογικών ρυθμίσεων νοείται η μεταρρύθμιση του εθνικού δικαίου των κρατών-μελών στο αναγκαίο μέτρο προς επίτευξη του σκοπού της κοινότητας, ήτοι της λειτουργίας «εσωτερικής» άλλως «ενιαίας» αγοράς.⁴⁴

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν οριοθετούν εξ αντικειμένου τους τομείς, στους οποίους η Κοινότητα (πλέον Ευρωπαϊκή Ένωση) νομιμοποιείται να λάβει μέτρα εναρμόνισης. Τα

⁴⁴Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 187-189, 219

ανωτέρα άρθρα, συνεπώς, μπορούν να θεμελιώσουν κοινοτική αρμοδιότητα εναρμόνισης και στον τομέα του δικαίου της παραγραφής, αφού οι διαφορές ανάμεσα στις σχετικές ρυθμίσεις των κρατών μελών διασαλεύουν την ασφάλεια των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και οδηγούν σε νόθευση των όρων του ανταγωνισμού.⁴⁵

Σύμφωνα πάντως, με την στρατηγική φορολογική πολιτική της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν υφίσταται ανάγκη για μια οριζόντια εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών της, που αρχικά είναι ελεύθερα να επιλέξουν το φορολογικό σύστημα που θεωρούν πιο κατάλληλο. Όταν τα εθνικά φορολογικά συστήματα δεν μπορούν να επιφέρουν μία αποτελεσματική λύση, τότε ενδείκνυται ανάληψη πρωτοβουλίας από τα αρμόδια κοινοτικά όργανα (Ευρωπαϊκή Επιτροπή) για την προώθηση των ευρύτερων στόχων της ενωσιακής πολιτικής, ήτοι την εξάλειψη των διακρίσεων, την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την αντιμετώπιση του επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού και την επίτευξη μεγαλύτερης συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών της ΕΕ κατά τον έλεγχο και την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης.⁴⁶

Πάντως, οποιαδήποτε πρόταση για δράση σε ενωσιακό επίπεδο πρέπει να λαμβάνει υπόψη της την αρχή της επικουρικότητας που προβλέπεται στο άρθρο 5 παρ. 3 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση (ΣΕΕ), και αποσκοπεί στην προάσπιση της δυνατότητας των κρατών-μελών να λαμβάνουν αποφάσεις και μέτρα, νομιμοποιεί δε την παρέμβαση της Ένωσης, εάν οι στόχοι ενός μέτρου δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη, αλλά μπορούν μάλλον να επιτευχθούν καλύτερα σε ενωσιακό επίπεδο.⁴⁷

Τα τελευταία χρόνια η Επιτροπή δημοσιεύει συχνά στοιχεία και προβαίνει σε οικονομική ανάλυση των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών της ΕΕ, ενημερώνοντας για τις φορολογικές τάσεις και δίνοντας ανάλογες συστάσεις.

Περαιτέρω, όσον αφορά την αντιμετώπιση των φορολογικών ζητημάτων (και κατά συνέπεια και του ζητήματος της παραγραφής) από το ενωσιακό δίκαιο, διαπιστώνουμε ότι το μοναδικό άρθρο της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) το οποίο αναφέρεται ρητώς στη φορολογία είναι το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου (ΠΠΠ), με το οποίο κατοχυρώνεται ο σεβασμός της περιουσίας του προσώπου και αναγνωρίζεται παράλληλα η εξουσία των Κρατών προς επιβολή φόρων και θέσπιση μέτρων προς εξασφάλιση της καταβολής τους. Ειδικότερα, τα κράτη-μέλη διαθέτουν ευρεία

⁴⁵Κορνηλάκης Α. και Γιοβαννόπουλος Ρ. (2003), *Σύγχρονες τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο*, σελ.35-36

⁴⁶ΣαββαΐδουΚ. (2019), *Ζητήματα φορολογικής πολιτικής και διοίκησης*, ΔΦΝ, Τεύχος 1644, Τόμος 73ος, σελ. 387-401

⁴⁷Κορνηλάκης Α. και Γιοβαννόπουλος Ρ. (2003), *Σύγχρονες τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο*, σελ.35

εξουσία ως προς τον προσδιορισμό των φόρων και τους τρόπους είσπραξής τους κατ' εκτίμηση των πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών προβλημάτων τους. Όμως, εφόσον η επιβολή φορολογίας αποτελεί επέμβαση στην περιουσία του προσώπου, πρέπει η σχετική ρύθμιση να συνιστά έκφραση μιας δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των απαιτήσεων του δημοσίου συμφέροντος και των επιταγών προστασίας των δικαιωμάτων των βαρυνόμενων, μια σχέσης συνάφειας και αναλογίας μεταξύ χρησιμοποιούμενων μέσων και επιδιωκόμενων σκοπών.

Στο εν λόγω άρθρο ερείδεται πληθώρα αποφάσεων του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΔΔΑ 9.1.2013, *Volkov v. Ukraine*, 21722/2011, ΕΔΔΑ 3.3.2015, *Dimitrovi v. Bulgaria*, 12655/09), περί παραβίασης της ασφάλειας δικαίου λόγω έλλειψης νομοθετικής πρόβλεψης εύλογου χρόνου παραγραφής. Και η νομολογία αυτή του ΕΔΔΑ αποτέλεσε πηγή έμπνευσης για τη σημαντικότερη μεταστροφή της συνταγματικής νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα. Αναλυτικότερα, στη νομολογία του ΕΔΔΑ παραπέμπουν οι αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας 2811/2012 7μ., 144/2015, 1976/2015, τις οποίες μνημονεύει η απόφαση 675/2017 του Β' τμήματος του Δικαστηρίου, που παρέπεμψε το ζήτημα των παρατάσεων της παραγραφής στην Ολομέλεια, αποφαινόμενη με την υπ'αρ. 1738/2017 απόφαση-ορόσημο περί αντισυνταγματικότητας των οικείων νομοθετικών διατάξεων. Ο χρόνος της παραγραφής απασχόλησε το ΕΔΔΑ και υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας (ΕΔΔΑ 29.3.2011, *Alíkaj και άλλοι κατά Ιταλίας*, 47357/08 και ΕΔΔΑ 7.4.2015, *Cestaro κατά Ιταλίας*, 6884/11). Ανάλογο προβληματισμό ανέπτυξε και το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κρίνοντας ότι η παραγραφή πρέπει να έχει συνολικά εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας (ΔΕΕ 5.5.2011, υποθέσεις C-201/10 και C-202/10, ΔΕΕ 17.9.2014, υπόθεση C-341/13, ΔΕΕ 8.9.2015, υπόθεση C-105/14 *Taricco*).⁴⁸

Είναι εμφανές ότι το ΔΕΕ «επιβάλλει» με τη νομολογία του την πρόβλεψη εύλογης διάρκειας προθεσμίας παραγραφής, η οποία ωστόσο δεν πρέπει να είναι σύντομη. Συγκεκριμένα, από τις διατυπωμένες στις ανωτέρω αποφάσεις του σκέψεις προκύπτει ότι α) οι εθνικοί κανόνες περί παραγραφής πρέπει να είναι τέτοιοι, ώστε η πρακτική εφαρμογή τους να παρίσταται ικανή να εξυπηρετήσει το συμφέρον της αποτελεσματικής καταπολέμησης των σχετικών παραβάσεων β) τούτο ισχύει και για τους κανόνες που ρυθμίζουν την επιμήκυνση της κατ' αρχήν οριζόμενης παραγραφής, μέσω διακοπής ή

⁴⁸Δημητρακόπουλος, Ι. (2020), *Η εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στη φορολογική διαδικασία και δίκη*, <http://www.humanrightscaselaw.gr>

αναστολής της και γ) συνεπώς, η συνολική προθεσμία παραγραφής, πρέπει να είναι στην πράξη αρκετή για τη συστηματική αντιμετώπιση με αποτελεσματικό τρόπο των παραβάσεων στις οποίες αναφέρεται. Από τη νομολογία, δε, του ΕΔΔΑ προκύπτει ότι η αναλογικότητα των κανόνων που ρυθμίζουν την παραγραφή εξετάζεται, ιδίως, ενόψει του διακυβέυματος, ήτοι της φύσης και της σημασίας των εννόμων αγαθών τα οποία εξυπηρετούνται ή θίγονται.⁴⁹

Αίσθηση προκάλεσε η κρίση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ότι η πρόβλεψη σύντομης προθεσμίας παραγραφής οδηγεί σε προσβολή των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης και ως εκ τούτου ανακύπτει υποχρέωση του εθνικού δικαστή να μην εφαρμόσει μια τέτοια πρόβλεψη του νομοθέτη (ΔΕΕ υπόθεση 105/2014 και υπόθεση 42/2017). Αν και στις συγκεκριμένες υποθέσεις η παραγραφή αφορούσε το ποινικό ζήτημα της φοροδιαφυγής, εντούτοις το σκεπτικό της απόφασης φαίνεται ότι τυγχάνει ανάλογης εφαρμογής και στην φορολογική παραγραφή.⁵⁰

Πάντως, παρά τις κατευθυντήριες γραμμές-συστάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα νομολογιακά δεδομένα του ΕΔΔΑ και του ΔΕΕ, η εναρμόνιση του δικαίου της παραγραφής είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα, λόγω των σημαντικών αποκλίσεων των προθεσμιών παραγραφής στις επιμέρους έννομες τάξεις, αλλά και των θεμελιωδών διαφορών όσον αφορά το χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής, την αναστολή και τη διακοπή της, τις ρυθμίσεις παράτασης ή σύντμησης. Τα περισσότερα δίκαια καθιερώνουν ένα κλιμακούμενο σύστημα βραχυπρόθεσμων, μεσοπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων παραγραφών, μέσω διάσπαρτων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας τους.⁵¹

Στην Αυστρία⁵² το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης να επιβάλλει φόρους ή πρόστιμα παραγράφεται εντός πενταετίας από τη λήξη του υπό κρίση οικονομικού έτους. Αν στο μεταξύ, εκκινήσει φορολογικός έλεγχος ή εκτίμηση φόρου, η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται σε δέκα έτη. Δεκαετής είναι η παραγραφή και για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, ενώ σε εξαιρετικές περιπτώσεις ισχύει δεκαπενταετής περίοδος παραγραφής.

Οι φορολογικές αρχές στο Βέλγιο⁵³ δύνανται να διενεργούν φορολογικό έλεγχο και να αναπροσαρμόζουν τη φορολογητέα βάση μέσα σε τρία έτη, σε περίπτωση δε απάτης, μέσα σε επτά έτη.

⁴⁹ Δημητρακόπουλος, Ι. (2017), *Αρχή της αναλογικότητας και διάρκεια της παραγραφής διοικητικών παραβάσεων*, <http://www.humanrightscaselaw.gr>

⁵⁰ ΦινοκαλιώτηςΚ. (2020), *ΦορολογικόΔίκαιο*, 6ηέκδοση, σελ. 636, IBDF, (2018), 2015-2017 *General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*, <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>

⁵¹ Κορνηλάκης Α. και Γιοβαννόπουλος Ρ.(2003), *Σύγχρονες τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο*, σελ.42

⁵²<https://taxsummaries.pwc.com/austria/corporate/tax-administration>

⁵³<https://taxsummaries.pwc.com/belgium/corporate/tax-administration>

Στη Βουλγαρία⁵⁴ και στη Σλοβακία⁵⁵ η πενταετία είναι ο κανόνας και η δεκαετία η εξαίρεση για την παραγραφή του δικαιώματος των φορολογικών αρχών προς έλεγχο και καταλογισμό.

Στο γαλλικό φορολογικό σύστημα⁵⁶ προβλέπεται κατά βάση τριετής προθεσμία παραγραφής, με δυνατότητα παράτασης έως δέκα χρόνια, για την αντιμετώπιση περιπτώσεων απάτης και απόκρυψης δραστηριότητας ή εσόδων. Σε τριετή κατά κανόνα και δεκαετή κατ' εξαίρεση παραγραφή υπόκεινται και οι φορολογικοί έλεγχοι στην Τσεχική Δημοκρατία.⁵⁷

Στη Γερμανία⁵⁸ το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο, αξιολόγηση και έκδοση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου υπόκειται σε τετραετή παραγραφή από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση η ανωτέρω προθεσμία παραγραφής εκκινεί μετά από τρία χρόνια από το υπό κρίση έτος. Χρονική επέκταση σε δέκα έτη της παραγραφής χωρεί σε υποθέσεις φοροδιαφυγής.

Οι ιρλανδικές αρχές⁵⁹ έχουν περιθώριο τεσσάρων ετών να προβούν σε έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων από το τέλος του έτους υποβολής τους.

Και στην Ισπανία,⁶⁰ οι φορολογικοί έλεγχοι εμπίπτουν σε προθεσμία παραγραφής τεσσάρων ετών που άρχεται από τη λήξη της προβλεπόμενης περιόδου υποβολής δηλώσεων, με τη δυνατότητα να εκκινήσει εκ νέου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ή προβολής από τον φορολογούμενο κάποιας ένστασης ή αξίωσης σχετικής με τη φορολογική υποχρέωση. Η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται σε δέκα χρόνια προκειμένου να εξεταστούν υποθέσεις διπλής φορολογίας, μεταφοράς ζημιών, ή φοροελαφρύνσεων.

Στη Δανία⁶¹ ισχύει τετραετής παραγραφή ως κανόνας, που παρατείνεται για δύο επιπλέον χρόνια σε ελέγχους ενδοομιλικών συναλλαγών.

Στο φορολογικό δίκαιο της Εσθονίας⁶² και της Λετονίας⁶³ προβλέπονται δύο προθεσμίες παραγραφής, η τριετία και η πενταετία, ενώ σε αυτό της Λιθουανίας⁶⁴ προστίθεται ως εξαίρεση και η δεκαετία.

⁵⁴<https://taxsummaries.pwc.com/bulgaria/corporate/tax-administration>

⁵⁵<https://taxsummaries.pwc.com/slovak-republic/corporate/tax-administration>

⁵⁶<https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/tax-administration>

⁵⁷<https://taxsummaries.pwc.com/czech-republic/corporate/tax-administration>

⁵⁸<https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/tax-administration>

⁵⁹<https://taxsummaries.pwc.com/ireland/corporate/tax-administration>

⁶⁰<https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/tax-administration>

⁶¹<https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/tax-administration>

⁶²<https://taxsummaries.pwc.com/estonia/corporate/tax-administration>

⁶³<https://taxsummaries.pwc.com/latvia/corporate/tax-administration>

⁶⁴<https://taxsummaries.pwc.com/lithuania/corporate/tax-administration>

Στην Κροατία,⁶⁵ η προθεσμία παραγραφής είναι αμιγώς εξαετής, στην Ισλανδία⁶⁶ είναι καταρχήν εξαετής, και κατ' εξαίρεση δεκαετής και στην Μάλτα⁶⁷ είναι εξαετής, εκτός αν διαπιστωθεί αποκρυβείσα ύλη ή υποβληθεί εκουσίως εσφαλμένη ή παραπλανητική δήλωση.

Η ιταλική φορολογική διοίκηση⁶⁸ προβαίνει σε έλεγχο και καταλογισμό φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων εντός πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής των οικείων δηλώσεων. Αν δεν υποβληθούν δηλώσεις, η παραγραφή καθίσταται επταετής.

Στις Κάτω Χώρες,⁶⁹ από τη φορολογική νομοθεσία ορίζεται πενταετής παραγραφή, που δύναται να παραταθεί έως και δώδεκα έτη, όταν χρήζει διερεύνησης εισόδημα από αλλοδαπή χώρα.

Για φορολογικούς ελέγχους στην Ουγγαρία⁷⁰, στη Ρουμανία⁷¹, στη Σλοβενία⁷² και στην Πολωνία⁷³ προβλέπεται μία προθεσμία παραγραφής, αυτή της πενταετίας.

Στην Πορτογαλία⁷⁴ η προθεσμία παραγραφής για φορολογικούς ελέγχους και έκδοση καταλογιστικών πράξεων είναι αρχικώς τετραετής. Παρεκτείνεται όμως σε δώδεκα έτη σε περιπτώσεις ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων και κινητών αξιών εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, φοροδιαφυγής ή συναλλαγών με μη συνεργάσιμα κράτη (φορολογικούς παραδείσους).

Πρόσφατα, η φινλανδική φορολογική διοίκηση⁷⁵ προέβη σε συρρίκνωση της βασικής προθεσμίας παραγραφής από πέντε σε τρία χρόνια, με δυνατότητα επιμήκυνσης ενός ή δύο επιπλέον ετών, σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Στα κράτη μέλη του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), η βασική προθεσμία παραγραφής κυμαίνεται από τρία έως οχτώ χρόνια, ενώ σε περιπτώσεις ανακριβών δηλώσεων ή φορολογικής απάτης, το δικαίωμα των φορολογικών αρχών προς έλεγχο και καταλογισμό φόρων και προστίμων παραγράφεται μετά από πέντε, δέκα ή είκοσι χρόνια, κατά περίπτωση, σύμφωνα με στοιχεία του Οργανισμού.⁷⁶

⁶⁵<https://taxsummaries.pwc.com/croatia/corporate/tax-administration>

⁶⁶<https://taxsummaries.pwc.com/iceland/corporate/tax-administration>

⁶⁷<https://taxsummaries.pwc.com/malta/corporate/tax-administration>

⁶⁸<https://taxsummaries.pwc.com/italy/corporate/tax-administration>

⁶⁹<https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/tax-administration>

⁷⁰<https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/tax-administration>

⁷¹<https://taxsummaries.pwc.com/romania/corporate/tax-administration>

⁷²<https://taxsummaries.pwc.com/slovenia/corporate/tax-administration>

⁷³<https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/tax-administration>

⁷⁴<https://taxsummaries.pwc.com/portugal/corporate/tax-administration>

⁷⁵ IBDF (2018), 2015-2017 *General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*<https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>, <https://taxsummaries.pwc.com/finland/corporate/tax-administration>

⁷⁶ OECD (2006), *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>

Το IRS, η φορολογική διοίκηση των Ηνωμένων Πολιτειών δύναται να προβεί σε έλεγχο φορολογικών δηλώσεων εντός τριών ετών κατά κανόνα από την υποβολή τους ή έξι και πλέον ετών κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση απόκρυψης ποσοστού μεγαλύτερου του 25% του εισοδήματος ή εσόδων αλλοδαπής προέλευσης ποσού άνω των 5.000\$ (πχ τόκων από τραπεζικούς λογαριασμούς στο εξωτερικό). Αν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, ή υποβληθεί δολίως ψευδής δήλωση, το δικαίωμα ελέγχου και επιβολής φόρων και κυρώσεων δεν υπόκειται σε παραγραφή. Οι φορολογούμενοι είναι υποχρεωμένοι να διαφυλάξουν τα φορολογικά ή λογιστικά τους αρχεία για τα αντίστοιχα χρονικά διαστήματα.⁷⁷

Οι φορολογικές αρχές στο Ηνωμένο Βασίλειο⁷⁸ διαθέτουν ένα χρονικό περιθώριο 12 μηνών από την κατάθεση ή την ημερομηνία λήξης για την κατάθεση των φορολογικών δηλώσεων, προκειμένου να προβούν σε έναρξη ελέγχου τους, προθεσμία που δύναται να παρεκταθεί εάν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση ή προκύψει κάποιο σημαντικό στοιχείο που δεν συνεκτιμήθηκε αρχικώς. Η προθεσμία παραγραφής είναι, κατά βάση, τετραετής. Η παραγραφή καθίσταται εξαετής, όταν διαπιστωθεί διαφυγή φόρου εισοδήματος, υπεραξίας, εταιρειών, κληρονομιάς, μεταβίβασης ακινήτων και μετοχών, που οφείλεται σε αμέλεια του φορολογούμενου και εικοσαετής αν διαπράχθηκε η εν λόγω φοροδιαφυγή εσκεμμένα.

Γενικός κανόνας πενταετούς παραγραφής ισχύει για τους φορολογικούς ελέγχους στην Ελβετία⁷⁹. Ωστόσο, εάν διαπιστωθεί φορολογική απάτη ή φοροδιαφυγή, δίνεται η δυνατότητα επανεκτίμησης της φορολογητέας ύλης ή επανελέγχου γενικότερα εντός δέκα ετών από τη λήξη του υπό κρίση φορολογικού έτους.

Πριν τρία χρόνια η Νορβηγία⁸⁰ επαναπροσδιόρισε το καθεστώς παραγραφής του δικαιώματος προς έλεγχο και καταλογισμό φόρων, καθιερώνοντας και αυτή ως κανόνα την πενταετία, και ως εξαίρεση την δεκαετία, ιδίως όταν ο φορολογούμενος έχει επιδείξει σοβαρή αμέλεια κατά την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων.

Στο Λουξεμβούργο, δεν τίθενται περιοριστικά χρονικά όρια για τη διενέργεια των ελέγχων και την αξιοποίηση των διαφόρων πληροφοριών προς επιβολή του φόρου.

⁷⁷Blokhin, A., (2019), Can the IRS Audit You After a Refund? <https://www.investopedia.com/ask/answers/110415/can-irs-audit-you-after-refund.asp>, IRS, *IRS Audits - How far back can the IRS go to audit my return?* <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits#far-back>, O'Connell, B. (2020), *How Long Should I Keep My Tax Records?* <https://www.investopedia.com/ask/answers/020414/how-long-should-i-keep-my-tax-records.asp>, Wood, R., (2019), *IRS Audit Period Is 3 Years, 6 Years or Forever: How To Cut Your Risk.* <https://www.forbes.com/sites/robertwood/2019/10/08/irs-audit-period-is-3-years-6-years-or-forever-how-to-cut-your-risk/?sh=3d7cafc07ba6#6f6a16417ba6>,

⁷⁸<https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/tax-administration>, OECD (2006), *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-handbook/ch51300>

⁷⁹ <https://taxsummaries.pwc.com/switzerland/corporate/tax-administration>

⁸⁰ <https://taxsummaries.pwc.com/norway/corporate/tax-administration>

Οι φορολογικοί έλεγχοι στην Τουρκία⁸¹ υπόκεινται, κατά κανόνα, σε πενταετή παραγραφή.

Στην Αυστραλία⁸² έχει υιοθετηθεί ως χρόνος παραγραφής ο πενταετής, που όμως δεν ισχύει, αν ανακύψει θέμα απάτης ή φοροδιαφυγής.

Στη Νέα Ζηλανδία⁸³, το σχετικό δικαίωμα των αρμοδίων ελεγκτικών αρχών υπόκειται σε τετραετή παραγραφή από το τέλος του έτους κατάθεσης της φορολογικής δήλωσης. Εάν διαπιστωθεί ότι υποβλήθηκε δόλια ή παραπλανητική φορολογική δήλωση ή παραλείφθηκε να δηλωθεί εισόδημα συγκεκριμένης φύσης και πηγής, δεν υπάρχουν όρια παραγραφής.

Στην Ιαπωνία⁸⁴, ο φορολογικός νομοθέτης ορίζει ως κανόνα την πενταετή παραγραφή από το χρόνο κατάθεσης της αρχικής φορολογικής δήλωσης, που καθίσταται δεκαετής εάν υποβληθεί τροποποιητική δήλωση ως προς ζημία μεταφερόμενη σε επόμενο έτος. Για τον έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών παρέχεται χρονικό περιθώριο επτά ετών, ενώ, αν ζητηθεί αμοιβαία διοικητική συνδρομή από άλλη χώρα, οι προθεσμίες παραγραφής παρατείνονται για επιπλέον τρία χρόνια.

Αρκετά πολύπλοκο είναι το καθεστώς της φορολογικής παραγραφής στον Καναδά⁸⁵, όπου προβλέπεται ως κανόνας τριετής ή τετραετής παραγραφή, ανάλογα με το είδος της επιχείρησης, που παρεκτείνεται για επιπλέον τρία χρόνια όταν προκύψει μη δηλωθέν ή ανακριβώς δηλωθέν εισόδημα συνδεδεμένης (θυγατρικής) επιχείρησης, και αναστέλλεται για τον χρόνο αναμονής αιτούμενων πληροφοριών από χώρα του εξωτερικού.

Στην Κολομβία⁸⁶, ισχύει κατά βάση η τριετής προθεσμία παραγραφής, και πενταετής όταν δηλώνονται ζημίες ή πραγματοποιούνται ενδοομιλικές συναλλαγές.

Το δικαίωμα των φορολογικών αρχών στο Μεξικό⁸⁷ να επιβάλλουν φόρους υπόκειται σε πενταετή παραγραφή με αφετηρία το χρόνο κατάθεσης της δήλωσης, που καθίσταται δεκαετής, εάν ο φορολογούμενος έχει παραλείψει να λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου, δεν τηρεί λογιστικά αρχεία ή δεν έχει υποβάλλει φορολογική δήλωση.

⁸¹ IBDF (2018), 2015-2017 *General Report on the Protection of Taxpayers' Rights* <https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>, <https://taxsummaries.pwc.com/finland/corporate/tax-administration>

⁸² <https://taxsummaries.pwc.com/australia/corporate/tax-administration>

⁸³ OECD (2006), *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>, <https://taxsummaries.pwc.com/new-zealand/corporate/tax-administration>

⁸⁴ <https://taxsummaries.pwc.com/japan/corporate/tax-administration>

⁸⁵ <https://taxsummaries.pwc.com/canada/corporate/tax-administration>

⁸⁶ <https://taxsummaries.pwc.com/colombia/corporate/tax-administration>

⁸⁷ <https://taxsummaries.pwc.com/mexico/corporate/tax-administration>

Τέλος, στη Χιλή⁸⁸, η προθεσμία παραγραφής είναι καταρχήν τριετής, και, στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής δήλωσης με ψευδές ή παραπλανητικό περιεχόμενο, εξαετής.

Όπως διαπιστώνεται, ο χρόνος διεξαγωγής ελέγχων είναι περιορισμένος στην πλειονότητα των χωρών που προαναφέρθηκαν. Βέβαια, οι προθεσμίες παραγραφής διαφέρουν από χώρα σε χώρα, προς επιβεβαίωση της θέσης που διατυπώσαμε παραπάνω περί αυξημένων δυσχερειών στο εγχείρημα εναρμόνισης των φορολογικών δικαίων των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή και του ΟΟΣΑ.

4.2 Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου έως τις 31.12.2013 - Προϊσχύσαν καθεστώς

Για τις φορολογικές περιόδους έως τις 31.12.2013, ελλείπει ενιαίων κανόνων, στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας, τα χρονικά όρια, μετά την παρέλευση των οποίων παραγράφεται το δικαίωμα επιβολής των φόρων, προστίμων και κυρώσεων ρυθμίζονταν από τη νομοθεσία (ουσιαστικό δίκαιο) των επιμέρους φορολογιών.⁸⁹

Με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ότι, αναφορικά με τον έλεγχο χρήσεων, περιόδων, υποθέσεων και φορολογικών υποχρεώσεων, που προηγούνται της έναρξης ισχύος αυτού (1.1.2014) εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει καταλογιστικές πράξεις για τις εκάστοτε φορολογίες.

4.2.1 Φορολογία Εισοδήματος και Παρακρατούμενων Φόρων

Στη φορολογία εισοδήματος, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ) οριζόταν ως κανόνας η πενταετής παραγραφής (παρ.1), προβλέπονταν οι περιπτώσεις στις οποίες χωρούσε «παράταση» της ως άνω πενταετούς παραγραφής (παρ. 2 και 3), οριοθετούνταν η κατ' εξαίρεση δεκαετής παραγραφή (παρ. 4) καθώς και η δεκαπενταετής παραγραφή, για την περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης (παρ. 5). Περαιτέρω, υπήρχε πρόβλεψη, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των

⁸⁸ <https://taxsummaries.pwc.com/chile/corporate/tax-administration>

⁸⁹Φορτσάκης Θ. και ΣαββαΐδουΑ. (2014), ΦορολογικόΔίκαιο, 5ηέκδοση, σελ.606

τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου θα υποβαλλόταν η δήλωση. Τέλος, για την περίπτωση της ακύρωσης φύλλου ελέγχου για τυπικούς λόγους, με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, εκκινούσε ειδική προθεσμία παραγραφής, διάρκειας ενός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης (παρ.6).

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, δηλαδή να διενεργήσει έλεγχο και να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου, παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει λήξει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 3 του ΚΦΕ ορίζεται ότι ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί, κατ' εξαίρεση, να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο πενταετίας:

- Αν το φύλλο ελέγχου, που κοινοποιείται μέσα στην πενταετία, ακυρωθεί μετά τη λήξη της πενταετίας, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.
- Αν το φύλλο ελέγχου κοινοποιείται μεν μέσα στην πενταετία, αλλά σε πρόσωπο που δεν είχε φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.
- Αν το φύλλο ελέγχου εκδοθεί από αναρμόδια ΔΟΥ ή για οικονομικό έτος άλλο από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.
- Αν το φύλλο ελέγχου, που εκδίδεται εμπρόθεσμα (δηλαδή μέσα στην 5ετία), ακυρωθεί μετά τη λήξη της 5ετίας (σχετ. εγκ. 1018050/189/ΠΟΛ.1042/ 8.2.1993).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής (ΠΟΛ. 1052/2007) και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται κατ' εξαίρεση μετά την πάροδο της δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληγε η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος:

- α) στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και
- β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, ανεξάρτητα από το αν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επίσης, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στο τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος της παραγραφής παρατείνεται ένα ακόμα ημερολογιακό έτος, γίνεται δηλαδή ενδεκαετής (σχετ. εγκ. 1018050/189/A8812/ΠΟΛ.1042/8.2.1993).

Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει την πράξη καταλογισμού φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο 15 ετών από την λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, εάν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων.⁹⁰

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ΚΦΕ, δύναται ο προϊστάμενος της ΔΟΥ να εκδώσει και να κοινοποιήσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ακόμη κι αν το ήδη εκδοθέν κατέστη οριστικό:

α) όταν περιέρχονται σε γνώση του καθ' οιονδήποτε τρόπον συμπληρωματικά στοιχεία (π.χ. πληροφοριακά δελτία), εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι τα φορολογηθέντα εισοδήματα είναι κατώτερα των πραγματικών. Δεν απαιτείται τα αξιολογούμενα συμπληρωματικά στοιχεία να είναι νέα, αλλά αρκεί αυτά να μην είχαν ληφθεί υπόψη κατά το χρόνο έκδοσης του φύλλου ελέγχου.

β) όταν τα στοιχεία τα αναγραφόμενα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τις συνοδούσες αυτήν καταστάσεις και έντυπα, επί των οποίων βασίστηκε ο έλεγχος κι εξέδωσε ειλικρινές φύλλο ελέγχου, αποδεικνύονται καθ' οιονδήποτε τρόπο (από τα βιβλία της επιχείρησης ή από πληροφοριακά δελτία) ανακριβή.

γ) όταν περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία κατόπιν αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών από όπου αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές.

Στις παραπάνω περιπτώσεις, το νέο αυτό φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.⁹¹

Συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 (όπως και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, στη φορολογία του ΦΠΑ) δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86).

⁹⁰Σταματόπουλος, Δ. και Καραβοκύρης, Α. (2010), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Πρακτικό Βοήθημα*, σελ. 877-878, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 899-901

⁹¹Σταματόπουλος, Δ. και Καραβοκύρης, Α. (2010), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Πρακτικό Βοήθημα*, σελ. 798-799

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής (ΔΟΥ, ΣΔΟΕ, κλπ.), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του, αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, προϋσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΠΟΛ. 1100/2001).⁹²

Οι περί παραγραφής διατάξεις εφαρμόζονταν και στην περίπτωση επιβολής προστίμων εισοδήματος του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ίδιου νόμου.

4.2.2 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Στον ΦΠΑ, το ζήτημα της παραγραφής ρυθμιζόταν στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ). Ειδικότερα, κι εδώ ως κανόνας προβλεπόταν η πενταετής παραγραφή (παρ. 1) και ως εξαίρεση, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, η δεκαετής παραγραφή (παρ. 2), ενώ, υπήρχε πρόβλεψη για επιπλέον χρονικό περιθώριο τριών (3) ετών για την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής ή έκτακτης δήλωσης (παρ.3).⁹³

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ δεν μπορεί να γίνει ύστερα από την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης ή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 57 του Κώδικα ΦΠΑ, κατ' εξαίρεση, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας, εάν:

- α) δεν έχει υποβληθεί εκκαθαριστική ή έκτακτη δήλωση
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στον φόρο, με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

⁹²Σταματόπουλος, Δ. και Καραβοκύρης, Α. (2010), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Πρακτικό Βοήθημα*, σελ. 800-801

⁹³Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 901-902

Με την διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 57 αντιμετωπίζεται η περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής εκκαθαριστικής ή έκτακτης δήλωσης, όπου η παραγραφή δεν συντελείται πριν την παρέλευση τριετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.⁹⁴

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49, μπορεί να εκδοθεί και συμπληρωματική πράξη και να κοινοποιηθεί στον υπόχρεο στον φόρο, έστω και αν η αρχική έγινε οριστική, εφόσον περιέλθουν στον Προϊστάμενο ΔΟΥ συμπληρωματικά στοιχεία, από τα οποία προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη ή αν διαπιστωθεί ανακρίβεια στη δήλωση και στα στοιχεία (έντυπα και καταστάσεις) που τη συνοδεύουν ή αν ληφθούν νεότερα επιβαρυντικά στοιχεία από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών-μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών, κατόπιν διοικητικής συνδρομής, κατ' ανάλογη εφαρμογή της περ. γ' του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994.

Με την υπ' αρ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, έγινε δεκτό ότι στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχική πράξη εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορεί να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί νομίμως συμπληρωματική πράξη κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΠΟΛ. 1125/25.11.2004)

Σύμφωνα, τέλος, με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων ΦΠΑ των άρθρων 4 και 6 του ίδιου νόμου. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.⁹⁵

4.2.3 Φορολογία Κεφαλαίου

4.2.3.1 Φορολογία Κληρονομιών και Δωρεών – Γονικών Παροχών

Με ιδιαίτερο τρόπο ρυθμιζόταν το ζήτημα της παραγραφής στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία, διεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001. Ειδικότερα στην εν λόγω φορολογία δεν θεσπιζόταν ως κανόνας η πενταετής παραγραφή, αλλά η δεκαετής παραγραφή για ανακριβή

⁹⁴Τσιατούρας, Φ. (2012), *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) – Κωδικοποίηση, Ερμηνείας & Εφαρμογή*, 2η έκδοση, σελ. 1229-1231

⁹⁵Τσιατούρας, Φ. (2012), *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) – Κωδικοποίηση, Ερμηνείας & Εφαρμογή*, 2η έκδοση, σελ. 1182-1183

δήλωση και η δεκαπενταετής παραγραφή για παράλειψη υποβολής δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε (παρ. 1), ενώ προβλεπόταν και άρνηση χορήγησης πιστοποιητικών για μια ακόμη δεκαπενταετία αναφορικά με κληρονομιαία στοιχεία που δεν δηλώθηκαν αν δεν υποβληθεί δήλωση και καταβληθεί ο αναλογών φόρος (παρ. 2). Περαιτέρω, ορίζονταν περιπτώσεις που η κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης ήταν επιτρεπτή και μετά το πέρας της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς παραγραφής, όπως η περίπτωση ακύρωσής της για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο, για ένα επιπλέον έτος (παρ. 3, 4). Επίσης, αναγνωριζόταν ρητώς ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου για περιπτώσεις που η φορολογική υποχρέωση γεννιόταν έως 31.12.1994, ημερομηνία που αναπροσαρμοζόταν με νεότερες διατάξεις (παρ.5). Τέλος, για την επιβολή προστίμων ο χρόνος παραγραφής οριζόταν δεκαετής.⁹⁶

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 102 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου κληρονομιών ή δωρεών ή γονικών παροχών, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, που είχε υποβληθεί από τον/τους υπόχρεο/υπόχρεους, παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η (εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη) δήλωση. Όπως μάλιστα κρίθηκε νομολογιακά (ΔΕΦΑθ 214/2000), σε περίπτωση υποβολής συμπληρωματικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς, από το χρόνο υποβολής της αρχίζει νέα δεκαετής προθεσμία κοινοποίησης πράξης επιβολής φόρου, τόσο για την συμπληρωματική όσο και την αρχική δήλωση. Το ίδιο νομολογήθηκε και για την περίπτωση που στην αρχική δήλωση είχε περιληφθεί περιουσιακό στοιχείο για το οποίο υπήρχε αναβολή του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και ακολούθως, μετά τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης (ΣτΕ 980/1991), υπεβλήθη δήλωση.⁹⁷

Με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 102 ορίζεται ότι για περιουσιακά στοιχεία που δεν δηλώθηκαν (ολοσχερώς), είτε γιατί δεν υπεβλήθη δήλωση είτε γιατί υπεβλήθη αλλά τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία δεν περιλήφθηκαν σε αυτή, είτε γιατί καταρτίστηκε συμβόλαιο το οποίο χαρακτηρίστηκε από τη φορολογική αρχή εικονικό, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής των ανωτέρω φόρων παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα πέντε (15) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επιβολή δήλωσης, ή υπεγράφη το συμβόλαιο το οποίο προσβάλλεται για εικονικότητα. Σημειώνεται ότι η ιδιαιτερότητα της εν λόγω διάταξης να

⁹⁶Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 904

⁹⁷Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1854-1855

συναρτά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, όχι γενικά και αφηρημένα με την υποβολή ή όχι φορολογικής δήλωσης, αλλά με την καταχώριση σε δήλωση χωριστά κάθε περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε αιτία θανάτου ή λόγω δωρεάς ή γονικής παροχήςείχε αναπόφευκτα ως συνέπεια για την ίδια κληρονομιά να τρέχουν παράλληλα διαφορετικές προθεσμίες για τα περιουσιακά στοιχεία που δηλώθηκαν και για εκείνα που δεν δηλώθηκαν. Περαιτέρω, αν η προαναφερθείσα δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής συμπληρωθεί, η αρμόδια φορολογική αρχή δύναται για τα επόμενα δεκαπέντε χρόνια (από τη λήξη των προηγούμενων) να μην χορηγεί τα πιστοποιητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 105 και 115 του Κώδικα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 102, με αποτέλεσμα να μην μπορεί ο υπόχρεος π.χ. να μεταβιβάσει περιουσιακό στοιχείο ή να αναλάβει χρήματα από κληρονομιαίο τραπεζικό λογαριασμό, που παρέλειψε να δηλώσει. Για τη χορήγηση πιστοποιητικού στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει, κατά τη διάρκεια της δεύτερης αυτής δεκαπενταετίας, να υποβληθεί εκπρόθεσμη δήλωση και να καταβληθεί ο κύριος και πρόσθετος φόρος που αναλογεί σε αυτή. Η εκπρόθεσμη αυτή δήλωση υπόκειται στον έλεγχο της ΔΟΥ, η οποία σε περίπτωση ανακρίβειας του περιεχομένου της, μπορεί να εκδώσει σχετική καταλογιστική πράξη μέσα σε δεκαετή προθεσμία από το τέλος του έτους της υποβολής της.⁹⁸

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 102 του Κώδικα, επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξεων του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ εντός ενός επιπλέον έτους μετά τη συμπλήρωση της κατά περίπτωση δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής, περιοριστικά στις ακόλουθες τέσσερις περιπτώσεις:

α) Αν κοινοποιηθείσα εμπρόθεσμα καταλογιστική πράξη ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο (π.χ. για πράξη εκδοθείσα από αναρμόδια ΔΟΥ ή εις βάρος μη υπόχρεου στο φόρο προσώπου ή πράξη μη νομίμως κοινοποιηθείσα) από το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου (παρ. 3 περ. α').

β) Αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου στον οποίο είχε στηριχθεί, μέσα σε ένα έτος από την επίδοση στη φορολογική αρχή της ακυρωτικής απόφασης (παρ. 3 περ. β').

γ) Αν ο υπόχρεος υποβάλλει δήλωση το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος, μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία ενός (1) έτους από την

⁹⁸Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1856-1858

υποβολή της δήλωσης ή από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της δικαστικής απόφασης (παρ. 3 περ. γ').

δ) Αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της ΔΟΥ που θεώρησε την έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η αρχική καταλογιστική πράξη, τιμωρηθεί πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου ή πειθαρχικού συμβουλίου, για δόλο ή βαριά αμέλεια κατά τον έλεγχο αυτόν, μέσα ένα (1) έτος από την κοινοποίηση στη φορολογική αρχή της οικείας απόφασης (παρ. 3 περ. δ').

ε) Αν με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ακυρωθεί ατομική ειδοποίηση βεβαίωσης φόρου ή πράξη διοικητικής εκτέλεσης, εντός ενός έτους από την κοινοποίηση στην αρμόδια ΔΟΥ της δικαστικής απόφασης (παρ. 6 και 7).⁹⁹

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 102 του Κώδικα, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 61 του ν. 4583/2018 (ΦΕΚ Α' 212/18-12-2018) και ισχύει από 18/12/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για να επιβάλλει και να εισπράξει φόρους κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών έχει παραγραφεί για υποθέσεις στις οποίες η σχετική φορολογική υποχρέωση είχε γεννηθεί μέχρι και την 31-12-2003. Στις παραγεγραμμένες αυτές υποθέσεις δεν απαιτείται το πιστοποιητικό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 105 έως και 112 του Κώδικα.

4.2.3.2 Φορολογία Μεταβιβάσεων Ακινήτων

Τα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου μεταβίβασης ακινήτου καθορίζονταν στις διατάξεις του άρθρου 12 του Α.Ν. 1521/1950, που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950, προβλέποντας πενταετή παραγραφή από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο επιδόθηκε η οικεία δήλωση (άρθρο 1 παρ. 3)

Για τις μεταβιβάσεις όμως για τις οποίες για οποιοδήποτε λόγο δεν υπεβλήθη δήλωση ΦΜΑ, υποστηρίχθηκε¹⁰⁰ ότι η παρ. 2 του άρθρου 46 του Ν. 820/1978, παρέπεμπε στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 102 του Ν.Δ. 118/1973, του προγενέστερου Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών - Δωρεών (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 45 του Ν. 820/1978), ήτοι σε παραγραφή δεκαπενταετή (βλ. και υπ' αρ. Α.13494.ΠΟΛ.22/18-1-1988 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών). Η ερμηνεία αυτή θεωρήθηκε ότι επιβεβαιώνεται έμμεσα και από τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 8 περ β' του ν.1078/1980 περί απαλλαγής από τον ΦΜΑ κατά την αγορά πρώτης κατοικίας, με την οποία ορίζεται ότι το δικαίωμα του

⁹⁹Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1860-1863

¹⁰⁰Φωτόπουλος, Ι. (1999), *Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων*, 2η έκδοση, σελ. 854-855

Δημοσίου για τον καταλογισμό του κύριου και πρόσθετου φόρου, για απαλλαγή του φόρου, παραγράφεται μετά την πάροδο 15 ετών από το τέλος του έτους εντός του οποίου παρασχέθηκε η απαλλαγή σε περίπτωση μη πλήρωσης των προϋποθέσεων της. Διαφορετική άποψη, ωστόσο, εκφράστηκε από τη νομολογία (ΔΕφΠειρ 405/1991), με τη σκέψη ότι η προθεσμία παραγραφής ΦΜΑ αναστέλλεται, όταν δεν υποβληθεί καθόλου δήλωση.

Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει φύλλο ελέγχου και μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής (εντός ενός έτους) και να καταλογίσει ΦΜΑ, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 46 του Ν. 820/1978, η οποία παραπέμπει στις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 102 του Ν.Δ. 118/1973, διατηρείται στις περιπτώσεις ακύρωσης με δικαστική απόφαση του φύλλου ελέγχου για τυπικό λόγο ή της βεβαίωσης για τυπικό ελάττωμα του σχετικού τίτλου, ή της πειθαρχικής τιμωρίας για δόλο ή βαριά αμέλεια του ελεγκτή υπαλλήλου ή του προϊστάμενου της ΔΟΥ που θεώρησε την οικεία έκθεση ελέγχου, με απόφαση του αρμόδιου οργάνου.¹⁰¹

Σύμφωνα με τη θεωρία¹⁰², από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 3 και 12 παρ. 1 του Α. Ν. 1521/1950, με τα άρθρα 51 παρ. 2 και 65 του Ν.Δ. 3323/1955, όπως κωδικοποιήθηκαν αντίστοιχα στα άρθρα 68 παρ. 2 και 75 του Ν. 2238/1994 προκύπτει ότι είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, ακόμη και αν το αρχικό φύλλο ελέγχου έχει καταστεί οριστικό, και στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, αν από «συμπληρωματικά» στοιχεία που περιήλθαν, με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα και προκειμένου για τον ΦΜΑ η φορολογητέα αξία του υπό κρίση ακινήτου είναι μεγαλύτερη εκείνης που είχε περιληφθεί στο αρχικό φύλλο ελέγχου. Ωστόσο η ευχέρεια της φορολογικής αρχής να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, και όχι δεκαετίας όπως στη φορολογία του εισοδήματος. Αυτό επιβεβαιώθηκε και από τη Φορολογική Διοίκηση (υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1073153ΕΞ2015 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης Κεφαλαίου) και δια αποφάσεων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ Αθ. 1529-1531/16-05-2019)

Αν συντρέχουν οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις, το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα της φορολογητέας αξίας που προκύπτει από το αρχικό φύλλο ελέγχου και το συμπληρωματικό που εκδόθηκε κατά τα προεκτεθέντα και αφαιρείται ο ΦΜΑ που είχε καταβληθεί με τη δήλωση και αρχικό φύλλο ελέγχου.

¹⁰¹Φωτόπουλος, Ι. (1999), *Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων*, 2η έκδοση, σελ. 854-858

¹⁰²Φωτόπουλος, Ι. (1999), *Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων*, 2η έκδοση, σελ. 781-787

4.2.4 Φορολογία Κατοχής Ακίνητης Περιουσίας

Από το 1975 έως σήμερα, επιβλήθηκαν στην χώρα μας διάφοροι φόροι επί της κατοχής ακίνητης περιουσίας, όπως ο Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ), Ο Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ), ο Φόρος επί των Ακινήτων (ΕΦΑ), το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ), το Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ). Αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τους εν λόγω φόρους ή τέλη έως τις 31.12.2013 διαπιστώνουμε τα εξής:

4.2.4.1 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ)

Αναφορικά με το φόρο μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) που θεσπίστηκε με το Ν. 2459/1997 (άρθρο 1), αφορώντας τη συνολική αξία της περιουσίας ανήκουσας σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο στην Ελλάδα κατά την πρώτη Ιανουαρίου του εκάστοτε έτους (αρχής γενομένης από 1.1.1997), η έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμά του να κοινοποιήσει πράξη επιβολής φόρου και προστίμου ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου, που παραπέμπουν στις διατάξεις του άρθρου 102 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών (Ν.Δ. 118/1973, ήδη Ν.2961/2001), ήτοι ίσχυε:

- στην περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, δεκαετής παραγραφή από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,
- στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, είτε για ολόκληρη είτε για ένα μέρος της ακίνητης περιουσίας, δεκαπενταετής παραγραφή, από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης (και μη χορήγηση πιστοποιητικού περί μη οφειλής φόρου για επιπλέον μία δεκαπενταετία),
- στην περίπτωση επιβολής προστίμου, δεκαετής παραγραφή, από το τέλος το έτους, μέσα στο οποίο συντελέστηκε η παράβαση,
- στην περίπτωση α) ακύρωσης με δικαστική απόφαση της καταλογιστικής πράξης του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής για μη ουσιαστικό λόγο ή της βεβαίωσης του φόρου και του προστίμου για τυπικό ελάττωμα του τίτλου βεβαίωσης β) υποβολής δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής γ) πειθαρχικής ποινής του υπαλλήλου που συνέταξε την έκθεση ελέγχου ή του προϊστάμενου της ΔΟΥ, υπέρβαση των ορίων παραγραφής για ένα επιπλέον έτος.¹⁰³

¹⁰³Αδάμ-Κόλλια Α., (2012), (επιστ. επιμ.) Φορολογίες – Περιουσιολόγιο Ακινήτων, σελ. 437

4.2.4.2 Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ)

Τα περί περιγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου για το ενιαίο τέλος ακινήτων (ΕΤΑΚ) που εισήχθη με τον Ν. 3634/2008, επιβαλλόμενο στην ακίνητη περιουσία φυσικών ή νομικών προσώπων, στην Ελλάδα, κατά την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, από το 2008 και μετά, ορίζονταν στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του εν λόγω νόμου, που προέβλεπαν πενταετή, κατά κανόνα, παραγραφή από το τέλος του έτους λήξης της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Σε περίπτωση υποβολής της σχετικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της ανωτέρω προθεσμίας παραγραφής, δινόταν (επιπλέον) περιθώριο τριών ετών από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης για την επιβολή του φόρου. Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3, 4, 6, 7 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονταν ανάλογα, ενώ σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης η παραγραφή καθίστατο δεκαπενταετής από το τέλος του έτους φορολογίας (βλ. και ΠΟΛ. 1199/2017).

4.2.4.3 Φόρος Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ)

Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 του Ν. 3842/2010 αλλά και την ΠΟΛ. 1199/2017, για το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο (ΦΑΠ) στην ακίνητη περιουσία, φυσικών ή νομικών προσώπων, κείμενη στην Ελλάδα την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, από το έτος 2010 και μετά, επανερχόταν η δεκαετής παραγραφή από το τέλος του έτους λήξης της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους σύνθεσης της δήλωσης για τα φυσικά πρόσωπα (ανεξάρτητα από το αν είχε υποβληθεί ή συντεθεί δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας ή όχι είτε για ολόκληρη είτε για μέρος της ακίνητης περιουσίας).

4.2.4.4 Ειδικός Φόρος Ακινήτων (ΕΦΑ)

Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις επιβολής ειδικού φόρου επί των ακινήτων (ΕΦΑ), που θεσπίστηκε με το Ν. 3091/2002, αφορώντας τα εμπράγματα δικαιώματα στην Ελλάδα νομικών προσώπων και οντοτήτων, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ανωτέρω νόμου (αλλά και την ΠΟΛ.

1199/2017), εφαρμόζονταν ανάλογα οι διατάξεις για την επιβολή του φόρου εισοδήματος (κατά κανόνα πενταετής παραγραφή), για την επιβολή δε πρόσθετου φόρου ή προστίμου οι διατάξεις των σχετικών άρθρων του Ν. 2523/1997.

4.2.4.5 Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (ΤΑΠ)

Με το Ν. 2130/1993 επιβλήθηκε υπέρ των δήμων και των κοινοτήτων τέλος ακίνητης περιουσίας (ΤΑΠ) επί της αξίας της ακίνητης περιουσίας κείμενης εντός της διοικητικής τους περιφέρειας, με την επισήμανση (στο άρθρο 24 παρ. 12) ότι η βεβαίωση των οφειλόμενων τελών δεν μπορεί να γίνεται από τους δήμους οποτεδήποτε, χωρίς να τίθενται συγκεκριμένα όρια. Γινόταν, ωστόσο, δεκτό ότι ίσχυε, κατ' ανάλογη εφαρμογή η (αποσβεστική) προθεσμία του άρθρου 2 του Ν. 344/1968 (ΦΕΚ Α 71/5.4.1968), ήτοι πέντε έτη από τη λήξη του οικονομικού έτους, στο οποίο το τέλος αναγόταν, και κατ' εξαίρεση παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας αν: α) ήταν άγνωστος ο υπόχρεος, β) ακυρωνόταν μετά την πάροδο της πενταετίας η φορολογική εγγραφή για το λόγο ότι ο υπόχρεος δεν είχε λάβει γνώση αυτής, γ) η βεβαίωση γινόταν σε μη υπόχρεο πρόσωπο ή για οικονομικό έτος διάφορο από αυτό που αφορούσε η φορολογική υποχρέωση.

4.2.5 Τέλη Χαρτοσήμου

Στη φορολογία περί επιβολής τελών χαρτοσήμου (Π.Δ. της 28^{ης} Ιουλίου 1931) ΚΝΤΧ, όπως ισχύει, δεδομένου ότι δεν υπάρχει διάταξη, που να ρυθμίζει τον χρόνο παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, προ της εφαρμογής του ΚΦΔ, κατά πάγια νομολογία γινόταν δεκτό ότι εφαρμόζεται η εικοσαετής παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (ΣτΕ 1561/2003, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 394/1982).¹⁰⁴

Επίσης στην ανωτέρω εικοσαετή παραγραφή του άρθρου ΑΚ 249 υπόκειτο και η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή της υπέρ ΟΓΑ κοινωνικής εισφοράς του Ν. 4169/1961, που υπολογίζεται επί των καταλογιζόμενων τελών χαρτοσήμου (ΣτΕ 1561/2003).

4.2.6 Πρόστιμα

¹⁰⁴Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5η έκδοση, σελ. 1115, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 904

4.2.6.1 Πρόστιμα για παραβάσεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) και του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012)

Κατά ρητή διάταξη (άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997), για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, εφαρμόζονταν οι διατάξεις περί παραγραφής στην Φορολογία Εισοδήματος. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.

4.2.6.2 Χρηματικές Κυρώσεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990

Σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, καταλογίζεται στον λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου ο ΦΠΑ των στοιχείων αυτών, αν δεν έχει αποδοθεί από τον εκδότη τους (ΣτΕ 3398/2015, 3292/2007, 4034/1999).

Η ανωτέρω ειδική χρηματική κύρωση δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή της. Ωστόσο, από το ισχύον νομικό πλαίσιο αλλά και την σχετική νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό ΦΠΑ, η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου και βασίζεται σε αυτές (ΔΕφΑθ 5521/2013). Περαιτέρω, στο άρθρο 2 περ. ε' του ΚΦΔ ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (ΦΠΑ). Τα παραπάνω άγουν στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει ΦΠΑ σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη, έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής. Συνεπώς, για την έκδοση πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του ΦΠΑ από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (ΔΕφΘεσσαλ.1390/2017).

4.2.6.3 Πρόστιμα στις φορολογίες των Κληρονομιών και Δωρεών – Γονικών Παροχών

Σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2961/2001 το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο στη φορολογία των Κληρονομιών ή των Δωρεών - Γονικών Παροχών παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο συντελέστηκε η παράβαση.¹⁰⁵

4.2.6.4 Λοιπά Πρόστιμα (του άρθρου 4 ή 6 του Ν. 2523/1997)

Για την επιβολή προστίμων λοιπών φορολογιών του άρθρου 4 του Ν. 2553/1997, λόγω μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς τοιαύτης, στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, καθώς και προστίμου του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία εφαρμόζονταν ανάλογα οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία.

4.3 Παρατάσεις προθεσμιών παραγραφής

Εκτός των προαναφερθέντων διατάξεων που ρύθμιζαν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει καταλογιστική πράξη για φορολογικές περιόδους έως 31.12.2003, επί σειρά ετών ήταν πάγια η πρακτική του νομοθέτη να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής δια ειδικών διατάξεων, με την επίκληση (στην αιτιολογική έκθεση του εκάστοτε νόμου) της αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου του συνόλου των φορολογουμένων εντός του χρόνου παραγραφής.

Πέραν αυτού, επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής μπορεί να χωρήσει και δια μεταβατικής διάταξης, όπου να ορίζεται ότι οι νέες περί παραγραφής διατάξεις καταλαμβάνουν και προγενέστερες χρήσεις, περιόδους ή φορολογικές υποχρεώσεις. Για παράδειγμα στην παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι η παράγραφος 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, που όριζε τον χρόνο παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής αρχικά στην εικοσαετία, και πλέον στη δεκαετία, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που

¹⁰⁵Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5η έκδοση, σελ. 1858-1859

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του ΚΦΔ, εάν κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Ειδικότερα, και σε μία προσπάθεια να ομαδοποιήσουμε το ευρύ φάσμα νομοθετημάτων παράτασης παραγραφής, διακρίνουμε τις ακόλουθες περιπτώσεις:

ι. Διαδοχικές παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που έληξαν στις 31.12.2001, 31.12.2002, 31.12.2003, 31.12.2004, 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008, 31.12.2009, 30.06.2010, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012 μέχρι 31.12.2013. Συγκεκριμένα:

-Με το άρθρο 5 του Ν.2892/2001, οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2001 παρατάθηκαν μέχρι 31.12.2002 (πλην των υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και φόρου ακίνητης περιουσίας).

-Με το άρθρο 19 παρ. 19 του Ν.3091/2002, οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2002 παρατάθηκαν μέχρι 31.12.2003 (πλην των υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και φόρου ακίνητης περιουσίας).

-Με το άρθρο 22 του Ν.3212/2003, οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2003 παρατάθηκαν μέχρι 27.2.2004.

-Με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν.3296/2004, οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2004 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2005 (πλην των υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας και φόρου ακίνητης περιουσίας).

-Με το άρθρο 11 του Ν.3513/2006 οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2006 και 31.12.2007 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2008 (πλην των υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών).

-Με το άρθρο 29 του Ν.3697/2008 οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2008 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2009 (πλην των υποθέσεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών).

-Με το άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2009 παρατάθηκαν έως τις 30.06.2010.

-Με το άρθρο 82 του Ν. 3842/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 30.06.2010 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2010.

-Με το άρθρο 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2010 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2011.

-Με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν στις 31.12.2011 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2012.

-Με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 4098/2012 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν στις 31.12.2012 παρατάθηκαν έως τις 31.12.2013.

ii. Διετής παράταση παραγραφής: α) για υποθέσεις πλαστών, εικονικών και νοθευμένων, ως προς τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο προστιθέμενης αξίας καθώς και λοιπούς παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, εφόσον είχαν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι σχετικές αποφάσεις προστίμου επί παραβάσεως τήρησης βιβλίων και στοιχείων, εντός του χρόνου της αρχικής παραγραφής, δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002 (ΠΟΛ. 1038/2003) β) σε περιπτώσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, εφόσον μέχρι το χρόνο της αρχικής (κανονικής) παραγραφής είχαν επιδοθεί οι οικείες εκθέσεις κατάσχεσης, βάσει του άρθρου 22 παρ. 3 του Ν. 3212/2013, που παραπέμπει στο προαναφερθέν άρθρο.

Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους που έπονται της διαχειριστικής περιόδου για την οποία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε απόφαση προστίμου ΚΒΣ ή επιδόθηκε έκθεση κατάσχεσης, μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής της τελευταίας.

iii) Ειδική διετής παράταση παραγραφής υποθέσεων, για τις οποίες έως τις 31.12.2013 είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου ή εισαγγελική παραγγελία ή είχαν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική αρχή κράτους-μέλους της Ε.Ε. ή τρίτης χώρας, στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας ή ανταλλαγής πληροφοριών για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, βάσει του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 και του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 (βλ. ΠΟΛ. 1232/2013, ΠΟΛ.1265/2013 και ΠΟΛ.1185/2016).

iv) Ειδική μονοετής παράταση παραγραφής υποθέσεων για τις οποίες έως τις 31.12.2014 ή 31.12.2015 είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου ή εισαγγελική παραγγελία ή αίτημα αμοιβαίας συνδρομής ή παροχής πληροφοριών για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής κλπ., βάσει του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014 και του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 αντίστοιχα.

Υπενθυμίζεται ότι ο κατά τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου αποτελεί και το χρόνο μέχρι τον οποίο πρέπει να διαφυλάσσονται τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για χρήσεις πριν την 31.12.2013, με βάση το άρθρο 21 παρ. 2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 4093/2012

(ΚΦΑΣ) σε συνδυασμό με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 71 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).¹⁰⁶

Τέλος, με την μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίστηκε ρητώς ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 36 παρ. 3 του ίδιου νόμου (ως αρχικώς είχε διατυπωθεί) εικοσαετής παραγραφή αναπτύσσει, κατ' εξαίρεση, εφαρμογή και για «εγκλήματα φοροδιαφυγής» (όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 66 του Κώδικα), που διαπράχθηκαν πριν την εφαρμογή του Κώδικα, αρκεί κατά τη θέση του σε ισχύ (1.1.2014) να μην έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου. Ήδη, με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν.4646/2019 έχει τροποποιηθεί το άρθρο 36 παρ. 3 περ. α' του ΚΦΔ, περιορίζοντας την παραγραφή, σε περίπτωση φοροδιαφυγής, σε δεκαετία, καταλαμβάνοντας τα έτη 2012-2017.¹⁰⁷

4.4 Νομολογιακές κρίσεις σε θέματα φορολογικής παραγραφής

Κατά την εξέταση της «φορολογικής παραγραφής» από τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και κυρίως από το Συμβούλιο της Επικρατείας, υπό το πρίσμα των συνταγματικών αρχών και κανόνων, επιλύθηκαν διάφορα χρόνια ερμηνευτικά ζητήματα, οδηγώντας στον εκσυγχρονισμό, τον εξορθολογισμό και την συνταγματοποίηση του οικείου νομοθετικού πλαισίου. Μεταξύ άλλων, στο μικροσκόπιο των δικαστηρίων βρέθηκαν το φαινόμενο «Λερναία Ύδρα» των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής, η επιμήκυνση του χρόνου της παραγραφής για τα πρόστιμα του ΚΒΣ, η έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων, που την καθιστούν δεκαετή, η παραγραφή στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, η επιμήκυνσή της (αρχικώς σε εικοσαετία) για τις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής αλλά και η μέγιστη παραγραφή (εικοσαετία) στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη, όπως στη φορολογία τελών χαρτοσήμου.

¹⁰⁶Αδάμ-Κόλλια Α., (2012), (επιστ. επιμ.) *Φορολογίες – Περιουσιολόγιο Ακινήτων*, σελ. 437, Αναγνώστου, Ε. – ΕΣΥΟΛ (2020), *Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο παλαιών φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.accountancygreece.gr>, Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>, Πανταζόπουλος Π. (2012), *Η παράταση παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων*, Επιχείρηση, Τεύχος 86, Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π. και Σταματόπουλος Γ. (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία*, σελ. 380, Φορτσάκης, Θ. (2015), *Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών*, ΔΦΝ, Τεύχος 1559, Τόμος 69ος, σελ. 483-495

¹⁰⁷Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ.921 επ.

4.4.1 Παρατάσεις χρόνου παραγραφής - Η πορεία έως την ΣτΕ Ολ. 1738/2017

Υπό το καθεστώς του προϊσχύσαντος ΚΦΕ, και επί σειρά ετών είχε παγιωθεί η τακτική του νομοθέτη να επεκτείνει επανειλημμένως τα χρονικά όρια της, κατά κανόνα, πενταετούς παραγραφής, λόγω των αδυναμιών που εμφανίζονταν για την υλοποίηση των σχετικών ελέγχων από τη Φορολογική Διοίκηση, με αποτέλεσμα ο φορολογούμενος να επωμίζεται πέραν του κυρίου φόρου υπέρογκες προσαυξήσεις αλλά και να αδυνατεί να αμυνθεί αποτελεσματικά, λόγω της καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων ης επιχείρησής του.¹⁰⁸

Η αστάθεια, η πολυπλοκότητα και η διασπορά του νομοθετικού πλαισίου που ρύθμιζε τα της παραγραφής ζητήματα δημιουργούσαν επί σειρά ετών ένα χαοτικό φορολογικό περιβάλλον. Οι αλληπάλληλες παρατάσεις του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και φορολογικές κυρώσεις απομείωναν το δικαίωμα της έννομης (δικαστικής) προστασίας του φορολογούμενου, στερώντας του την ένσταση της παραγραφής, καθιστώντας κενό γράμμα τις διακηρύξεις περί δικονομικής ισότητας των διαδίκων στη διοικητική δίκη, λόγω της υπέρτερης θέσης του Δημοσίου έναντι του συνόλου των φορολογουμένων, προκαλώντας αίσθημα ανασφάλειας δικαίου και αβεβαιότητας, κλονίζοντας την εμπιστοσύνη τους και την προσδοκία περί δικαιοσύνης ειρήνης. Λαμβάνοντας συχνά χώρα λίγο πριν ή κατά τη διάρκεια ισχύος «εξαιρετικών» ρυθμίσεων περαίωσης εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, οι παρατάσεις παραγραφών εξωθούσαν εμμέσως τους φορολογουμένους να υπαχθούν στην περαίωση, προς ταμιακό όφελος του Κράτους, ωστόσο πρόσκαιρο, καθώς οδηγούσαν σε απώλεια της φορολογικής συνείδησης και σε μεγαλύτερη φοροδιαφυγή από τους «παθόντες» φορολογούμενους. Οι συνεχείς μεταβολές του χρόνου παραγραφής των διαφόρων ετών προκαλούσαν στρεβλώσεις στη φορολογική διαδικασία, αφού δεν αποκλειόταν μεταγενέστερη χρήση να παραγράφεται νωρίτερα από την προηγούμενή της, ενώ περισσότερες χρήσεις παραγράφονταν ταυτόχρονα, με αποτέλεσμα την άσκηση πίεσης στα φορολογικά όργανα, που συχνά οδηγούσε σε ελεγκτικές υπερβολές και πλημμέλειες των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, αλλά και τον φόρτο των διοικητικών δικαστηρίων, λόγω της πληθώρας των προσφυγών και τον προσδιορισμό των δικασίμων σε μεγάλο βάθος χρόνου. Η διεξαγωγή της φορολογικής διαδικασίας, σχεδόν σταθερά κατ' απόκλιση από τις βασικές νομοθετικές ρυθμίσεις επηρέαζε αρνητικά το

¹⁰⁸Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 626

επιχειρηματικό κλίμα και συνιστούσε άκρως αντιαναπτυξιακό κίνητρο για τις εγχώριες αλλά και αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Η μεθόδευση αυτή είχε προκαλέσει βέβαια από νωρίς αμφισβητήσεις για τη συνταγματικότητά της, όχι μόνο ενόψει του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος (κανόνα χρονικού περιορισμού της φορολογικής αναδρομής) αλλά και άλλων συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών-δικαιολογητικών λόγων της παραγραφής (αρχής της ισότητας, αρχής της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας).

Κατ' αρχάς, ενόψει και της αρχής της νομιμότητας του φόρου, απορρέουσας από το άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος (σχετική και ΣτΕ Ολ 3596/1991), είναι σαφές ότι η παράταση μπορεί να δοθεί μόνο με νόμο και όχι με κανονιστική πράξη.¹⁰⁹

Πέραν τούτου, 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.¹¹⁰ Είχε νομολογηθεί απλώς (ΣτΕ 750-751/2008, 70/2004, 1508/2002, 691/2001, 523/2000, 139/1998, 5460/96, 3511/1996 7μ., 3805/1995, 618/1990, 1070/1989, 2266/85 7μ., 2048/1985, 2033/1974), ότι η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για γεννηθείσες και μη παραγραφείσες φορολογικές αξιώσεις (ήτοι αν η σχετική διάταξη δημοσιευτεί πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής) δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή του φόρου και δεν παραβιάζει το χρονικό όριο της παραγραφής. Αντίθετα, η μετά τη λήξη του αρχικού χρόνου φορολογικής παραγραφής, χρονική επέκταση, με μεταγενέστερη διάταξη τυπικού νόμου είναι αντίθετη με το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος.¹¹¹

Την ίδια θέση υιοθέτησε και η νεότερη νομολογία (ΣτΕ 3936/2013, 2962/2013), με την επισήμανση ότι μια τέτοια «πλασματική» παράταση (παράταση του ήδη συμπληρωθέντος χρόνου παραγραφής) ισοδυναμεί με αναδρομική φορολόγηση της αυτής βιοτικής σχέσης ή κατάστασης, χωρίς τις προϋποθέσεις των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, οι οποίες στο πλαίσιο του κράτους δικαίου αποσκοπούν στη δημιουργία καθεστώτος ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης στο πεδίο των

¹⁰⁹ Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>

¹¹⁰ Παναζόπουλος, Π. (2017), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης - Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, σελ. 35-38

¹¹¹ Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 40, Μάλλιου, Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 626-627, Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παραχών*, 5η έκδοση, σελ. 1867

φορολογικών σχέσεων, παράλληλα δε παρίσταται αντίθετη με την αρχή της ισότητας, αφού συνεπάγεται αδικαιολόγητη επιβολή φόρου σε μόνη την κατηγορία αυτή των πολιτών.

Βέβαια επί της νομολογιακής αυτής θέσης, είχαν εκφραστεί προβληματισμοί για την επίδραση στην συνταγματική ανοχή της διαστολής του χρόνου φορολογικής παραγραφής, του χρόνου δημοσίευσης της διάταξης παράτασης, πριν ή μετά τη λήξη της, ως κριτηρίου, εφόσον και στις δύο περιπτώσεις θα επέλθουν δυσμενή αποτελέσματα, για φορολογική ενοχή που γεννάται μέσα σε διαχείριση που είναι παλαιότερη και δεν εντάσσεται στο χρονικό πλαίσιο του κανόνα του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος.¹¹²

Η Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την με αριθμό 3174/2014 απόφασή της ανήγαγε την παραγραφή σε ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής κατά την παρ. 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, υποκείμενη στους χρονικούς περιορισμούς της παρ. 2 του ίδιου άρθρου, κρίνοντας ότι επιμήκυνσή της είναι δυνατή μόνο με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτος.¹¹³

Από τη θεωρία είχε υποστηριχθεί ότι οι διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου της παραγραφής καταλάμβαναν τόσο τις κανονικές προθεσμίες παραγραφής που έληγαν στην εκάστοτε ημερομηνία, όσο και τις ήδη, βάσει έτερων (προγενέστερων) διατάξεων, παρατεινόμενες προθεσμίες παραγραφής.¹¹⁴ Επίσης, είχε διατυπωθεί η άποψη ότι η εκάστοτε παράταση αφορά αποκλειστικά και μόνο την πενταετή προθεσμία παραγραφής κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94 και όχι την κατ' εξαίρεση δεκαετή παραγραφή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, ήτοι δεν καταλαμβάνει τις περιπτώσεις έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου και την επιβολή πρόσθετων φόρων, διότι σε όλα τα ανωτέρω νομοθετήματα παράτασης προθεσμιών παραγραφής μέχρι και τον Ν. 4098/2012, παραλείπεται η περίπτωση της διενέργειας συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και επιβολής πρόσθετων φόρων και η παράταση κατά τη ρητή διατύπωση αφορά μόνο επιβολή φόρων, τελών και εισφορών. Κατά την ίδια άποψη, η παράταση της προθεσμίας της παρ. 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/94, θα είχε νόημα μόνο εφόσον ταυτόχρονα παρατεινόταν η χρονική διάρκεια των προϋποθέσεων που αποτελούν αναγκαίο όρο (*conditio sine qua non*) για τη θέση της σε ισχύ. Δηλαδή θα έπρεπε να ορίζεται ότι εκτός της παράτασης του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, παρατείνεται ισόχρονα και η χρονική περίοδος, εντός της οποίας

¹¹² Μάλλιου, Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, ΔΦΝ, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297

¹¹³ Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 40-41, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 896

¹¹⁴ Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π. και Σταματόπουλος Γ. (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία*, σελ. 375

θα μπορούν να περιέλθουν εις γνώσιν του αρμόδιου προϊστάμενου ΔΟΥ τα γεγονότα που θέτουν σε ισχύ την εξαιρετική παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 4.¹¹⁵

Το πρώτο θέμα προσέγγισε, διστακτικά, η νομολογία. Σύμφωνα με την απόφαση 24/2013 του Διοικητικού Εφετείου Χανίων, οι περί παραγραφής ρυθμίσεις καταλάμβαναν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε σε συγκεκριμένες ημερομηνίες, καθόσον ο νομοθέτης δεν όριζε ρητώς, σαφώς και ειδικώς κάτι άλλο (όπως π.χ. στην παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 3296/2004). Πέραν της γραμματικής ερμηνείας, η ανωτέρω απόφαση είχε ως έρεισμά της, αφενός, τη συνταγματική αρχή της ισότητας, δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτόν εξασφαλίζεται ότι για όλες τις χρήσεις ισχύει η ίδια διάρκεια του χρόνου παραγραφής, και, αφετέρου, τις εκ της αρχής του Κράτους Δικαίου ευθέως συναγόμενες επί μέρους συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.

Η θέση αυτή υιοθετήθηκε και με την υπ' αρ. 888/2016 (παραπεμπτική στην 7μελή σύνθεση) απόφαση του Β' τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, που ρητώς αποφάνθηκε ότι οι παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013 καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή (πενταετής ή δεκαετής) έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες και όχι, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες, όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα.¹¹⁶

Μολαταύτα, η ΣτΕ 1623/2016 7μ, κρίνοντας επί προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του ΚΒΣ, δεν επανέλαβε τη σκέψη αυτή, και άφησε ανοιχτό το ζήτημα των διαδοχικών παρατάσεων ήδη παραταθεισών προθεσμιών, κάνοντας μνεία - υπόδειξη προς το νομοθέτη για την «εύλογη διάρκεια» του συνολικού χρόνου παραγραφής.¹¹⁷ Παραταύτα, με την απόφαση 1623/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η νομολογία σημείωσε σημαντική εξέλιξη, διατυπώνοντας την θέση (υπό το πρίσμα και της προηγηθείσας ΣτΕ 1976/2015 του Β' Τμήματος) ότι απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, οριζόμενη εκ των προτέρων και επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο, δύναται, δε, κατ' εξαίρεση (στενώς ερμηνευτέα βάσει της αρχής της στενής ερμηνείας των φορολογικών νόμων,

¹¹⁵Φορτσάκης, Θ. (2015), *Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών*, ΔΦΝ, Τεύχος 1559, Τόμος 69ος, σελ. 483-495

¹¹⁶Αναγνώστου, Ε. – ΕΣΥΟΛ (2020), *Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο παλαιών φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.accountancygreece.gr>

¹¹⁷Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>

απόρροιας της αρχής της νομιμότητας του φόρου, και της “in dubio contra fiscum” ερμηνείας) ήτοι υπό τον όρο της συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων να παραταθεί. Περαιτέρω, το Δικαστήριο προχώρησε σε μία ενδιαφέρουσα κρίση, αποφαινόμενο ότι 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, αφού οι σχετικοί νόμοι δεν αναφέρονται ειδικώς σε φορολογικές κυρώσεις, αλλά αντίθετα διαλαμβάνουν μόνο φόρους, τέλη και εισφορές.¹¹⁸ Σημαίνουσα ακόμη είναι η θέση ότι οι περί παράτασης νομοθετικές ρυθμίσεις, αφορούν τις προθεσμίες τόσο της πενταετούς όσο και της δεκαετούς παραγραφής, όπως συνάγεται από τον γενικό τρόπο διατύπωσής τους.¹¹⁹ Πάντως, η κρινόμενη με την απόφαση αυτή υπόθεση επιλύθηκε, χωρίς να ανακύψει ζήτημα αντισυνταγματικότητας των σχετικών νομοθετικών διατάξεων περί παράτασης του χρόνου παραγραφής.

Σύντομα, όμως, το εν λόγω ζήτημα τέθηκε σε άλλη (αναιρετική) διαφορά, που αφορούσε σε φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος. Με την υπ’ αρ. 675/2017 απόφασή του, το Β’ Τμήμα του ΣτΕ, εξετάζοντας το θέμα της παραγραφής στο πλαίσιο καταλογισμού στη φορολογία του εισοδήματος, θεώρησε αντισυνταγματικές νομοθετικές διατάξεις με τις οποίες είχαν δοθεί συνεχόμενες παρατάσεις παραγραφής στη φορολογία εισοδήματος και παρέπεμψε το ζήτημα (της αντισυνταγματικότητας) στην Ολομέλεια.¹²⁰

Με την με αριθμό 1738/2017 απόφαση-σταθμό στο θέμα της φορολογικής παραγραφής της Ολομέλειας του ΣτΕ μεταστράφηκε οριστικά η έως τότε κρατούσα νομολογία, κατά την οποία ο νομοθέτης είχε την ευχέρεια να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί, κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Το δικαστήριο οδηγήθηκε στη διαπίστωση ότι η πρακτική των αλληπάλλληλων παρατάσεων του χρόνου παραγραφής και μάλιστα λίγο πριν τη λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παράτασής της, καθιστά αδύνατη οποιαδήποτε πρόβλεψη περί του χρόνου λήξης της αρχικά ορισθείσας ως πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84

¹¹⁸ Ευσταθόπουλος, Σ. (2017), *Ο χρόνος παραγραφής φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.efstathopoulos-law.gr>, Πανταζόπουλος, Π. (2017), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας - Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, σελ. 35-38, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 897

¹¹⁹ Κούρη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>

¹²⁰ Δημητρακόπουλος, Ι. (2017), *Η παραγραφή της εξουσίας της Διοίκησης για διαπίστωση διοικητικών παραβάσεων και επιβολή των αντίστοιχων δημοσιονομικών βαρών ή/και κυρώσεων, ως θεμελιώδης εγγύηση υπέρ του διοικουμένου: από την ΣτΕ Β’ Τμ. 1976/2015 έως την ΣτΕ Ολομ. 1738/2017*, <http://www.humanrightscaselaw.gr>

παρ. 1 του ΚΦΕ, αντιβαίνουσα στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος.¹²¹ Συγκεκριμένα, η Ολομέλεια του Δικαστηρίου αποφάνθηκε ότι διάταξη νόμου περί παράτασης χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην, απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχή της ασφάλειας δικαίου, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο, στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις, όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Με αυτό το σκεπτικό έκρινε αντισυνταγματικές (και επομένως μη εφαρμοστέες) τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β' του Ν. 3862/2010.

Κατόπιν ερμηνείας των κρίσιμων συνταγματικών διατάξεων και αρχών, το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο προσδιόρισε, στο σκεπτικό της απόφασης, τα στοιχεία που καθιστούν συμβατή με τις αρχές αυτές την επιβολή μιας οικονομικής επιβάρυνσης υπό την μορφή φόρου, τέλους, εισφοράς ή κύρωσης. Καταρχήν, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της αρχής της ασφάλειας του δικαίου (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος) λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβάρυνσης (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κύρωσης. Για να είναι δυνατή δε η (εκ των προτέρων) πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, πράγμα που συμβάλλει και στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Φορολογική 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). Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Ομοίως έκρινε το Δικαστήριο με τις αποφάσεις 2932, 2934, 2935/2017 της επταμελούς σύνθεσής του για τις ανάλογου περιεχομένου διατάξεις παράτασης του χρόνου παραγραφής του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4

¹²¹Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 43-44

παρ. 7 του Ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, του άρθρου 37 παρ.5 του Ν.4141/2013 και του άρθρου 22 του Ν.4203/2013.¹²²

Σύμφωνα, μάλιστα, με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η με αριθμό 1738/2017 απόφαση της Ολ ΣτΕ δεν έκανε ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του Ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του Ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Η Φορολογική Διοίκηση, παίρνοντας επισήμως θέση, εξέδωσε ρητές οδηγίες προς τον ελεγκτικό της μηχανισμό (συμμορφούμενη με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας).

Με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και, μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίστηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών υποθέσεις.

Ακολούθως, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α΄ Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ. 1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του

¹²²Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 43

ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετία για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Με την δε ΠΟΛ.1208/2017 περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ , σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.¹²³

Το ζήτημα των παρατάσεων των προθεσμιών παραγραφής απασχόλησε το Συμβούλιο της Επικρατείας και σε σχέση με το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων του ΦΠΑ. Το δικαστήριο έκρινε ότι οι συνεχείς παρατάσεις που είχαν δοθεί με νομοθετικές ρυθμίσεις αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς, αν δεν υπάρξουν νεότερα στοιχεία, η παραγραφή είναι πενταετής (ΣτΕ 282/2018, 403/2018). Ανάλογη δε στάση τήρησε και για τη φορολογία των κληρονομιών (ΣτΕ 732/2019).¹²⁴

4.4.2 Συμπληρωματικά στοιχεία

Με τη ΣτΕ 7μ 1623/2016, το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο τάχθηκε υπέρ της αναλογικής εφαρμογής των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και στην επιβολή προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ. Συγκεκριμένα, το Συμβούλιο της Επικρατείας, βασιζόμενο στη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997, αποφάνθηκε 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 να κοινοποιηθεί

¹²³Αναγνώστου, Ε. – ΕΣΥΟΛ (2020), *Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο παλαιών φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.accountancygreece.gr>, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 628

¹²⁴Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 630

εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του π. ΚΦΕ δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.¹²⁵

Σε ότι αφορά την έννοια των «συμπληρωματικών» στοιχείων που επέτρεπαν την επιμήκυνση της παραγραφής σε δέκα έτη, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ Β΄ Τμ. 2934-2935/2017, ΣτΕ Β΄ Τμ. 172-173/2018) έκανε δεκτό ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια ή εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Επιπλέον, στην κρίση του ΣτΕ περιήλθε και το ζήτημα της αξιολόγησης ή μη ως «συμπληρωματικού» στοιχείου που νομιμοποιεί την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής (δυνάμει των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β΄ και του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α΄ του Ν. 2238/1994), των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών, τα οποία τίθενται στη διάθεση της φορολογικής αρχής προς έλεγχο, στο πλαίσιο της διερεύνησης της ύπαρξης τυχόν αδικαιολόγητης «προσαύξησης περιουσίας», όπως αυτή ορίζεται στη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 εδ. β΄ του Ν. 2238/1994, που προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 3888/2010. Όπως νομολογήθηκε (ΣτΕ Β΄ Τμ. 2934/2017, ΣτΕ Β΄ Τμ. 172/2018), μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, που δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής (βλ. και γνωμοδότηση ΝΣΚ Ολ 268/2017).¹²⁶

Στο ερώτημα κατά πόσο στοιχεία από τις καταθέσεις σε τραπεζικά ιδρύματα της αλλοδαπής μπορούν να χαρακτηριστούν νέα στοιχεία, έδωσαν απάντηση τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια (ΔΕφαθ 3820/2016 και 3821/2016, 4748/2018), κρίνοντας ότι τα στοιχεία αυτά δεν μπορεί να θεωρηθούν νέα, έτσι ώστε να είναι επιτρεπτή η επιμήκυνση της

¹²⁵ Ευσταθόπουλος Σ. (2017), *Ο χρόνος παραγραφής φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.efstathopoulos-law.gr>, Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourtii.pdf>, Πανταζόπουλος, Π. (2017), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας - Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Σνήγορος, Τεύχος 122, σελ. 35-38, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 897

¹²⁶ Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 262-267

παραγραφής σε δεκαετή, στο μέτρο που έχει προβλεφθεί με σχετικές συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας η δυνατότητα ανταλλαγής πληροφοριών.¹²⁷

Περαιτέρω, δια της απόφασης 172/2018 του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 περ. α' του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), ούτε η καταγγελία τρίτου προσώπου ούτε η πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου.¹²⁸

Ωστόσο, το Ανώτατο Δικαστήριο (ΣτΕ 1494/2019, 1628/2019) δέχθηκε ότι συμπληρωματικά στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι α) έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνιακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του β) επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.¹²⁹

Πρόσφατα, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ Β' Τμ. 1348/2020) συμπλήρωσε τη νομολογία επί της έννοιας των συμπληρωματικών στοιχείων, αποφαινόμενο ότι δεν αποτελούν τιαύτα στοιχεία που αφορούν στην εκ μέρους του ελεγχόμενου φορολογούμενου αγορά ή πώληση ακινήτων στην ημεδαπή, δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά (πρέπει να) τίθενται υπόψη της Φορολογικής Διοίκησης τόσο πριν όσο και αμέσως μετά από τη σύνταξη του οικείου συμβολαίου μεταβίβασης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7, 13 και 14 του Ν. 1587/1950, (τα εν λόγω άρθρα του Ν. 1587/1950 ορίζουν, αντίστοιχα, ότι, πριν από τη μεταβίβαση ακινήτου, οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στη Φορολογική Διοίκηση, ότι ο υποθηκοφύλακας υποχρεούται να αρνηθεί την μεταγραφή του συμβολαίου, εάν δεν προσάγεται σε αυτόν αντίγραφο της δήλωσης φόρου

¹²⁷Ευσταθόπουλος Σ. (2017), *Ο χρόνος παραγραφής φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.efstathopoulos-law.gr>, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 629-630

¹²⁸Δαλιάνης, Γ. (2020), *“Κερκόπορτα” στην παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.artion.gr/kerkoporta-stin-para-grafi-ton-fo-ro-lo-gi-kon-y-po-the-se-on/>, Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 268-269, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 904-910

¹²⁹ Γαλεγαλίδου Μ. (2020), *Προϋποθέσεις διενέργειας συμπληρωματικού ελέγχου και έκδοσης συμπληρωματικής καταλογιστικής πράξης Κατά τις μόλις δημοσιευθείσες με αριθμούς 1494/2019 και 1628/2019 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας*, Τεύχος 1660, Τόμος 74ος, σελ. 22-32

μεταβίβασης, δεόντως θεωρημένο από τον Οικονομικό Έφορο και ότι ο συμβολαιογράφος υποχρεούται να αποστείλει στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο αντίγραφο των συμβολαίων μεταβίβασης που συνήφθησαν τον προηγούμενο μήνα). Εξάλλου, το ότι η δήλωση φόρου μεταβίβασης και αντίγραφο του συμβολαίου μεταβίβασης υποβάλλονται σε ΔΟΥ (της περιφέρειας του ακινήτου) διαφορετική από τη ΔΟΥ στην οποία υπάγεται ο φορολογούμενος (ως εκ του τόπου κατοικίας του ή επαγγελματικής έδρας του) ή από την υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης η οποία διενεργεί τον έλεγχο και εκδίδει την οικεία πράξη καταλογισμού φόρου, δεν αποτελεί παράμετρο ικανή να δικαιολογήσει (ενόψει και της αρχής της αναλογικότητας) αντίθετο συμπέρασμα, διότι, πάντως, τα σχετικά στοιχεία περιέρχονται σε γνώση της φορολογικής αρχής, η οποία έχει τη δυνατότητα (αλλά και την υποχρέωση, ως επιμελώς δρώσα Διοίκηση) να τα λάβει επίκαιρα υπόψη, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του (ελεγκτικού) έργου της.

Σε συνέχεια της προπαρατεθείσας νομολογίας, η Φορολογική Διοίκηση προέβη στην έκδοση των ακόλουθων εγκυκλίων διαταγών:

-την ΠΟΛ 1191/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση της υπ' αρ. 265/2017 γνωμοδότησης του ΝΣΚ (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου», σύμφωνα με την οποία η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου και στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία. Επομένως, κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης.

-Την ΠΟΛ. 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του αρ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων», με την οποία, για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίστηκε ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές

κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

Αντικείμενο νομολογιακών κρίσεων αποτέλεσε και το θέμα της ετήσιας παρέκτασης της παραγραφής κατ'εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής, καθώς από τη διάταξη δεν αποσαφηνίζεται ρητώς αν αναφέρεται στο πέμπτο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής ή της κατ'εξαίρεση δεκαετούς παραγραφής.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με την υπ'αρ. 89/2018 ομόφωνη γνωμοδότησή του έκρινε ότι για υποθέσεις χρήσεων μέχρι τις 31-12-2013 συντρέχει νόμιμος λόγος για ετήσια επιμήκυνση της αρχικής (πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής προς επιβολή φόρων, προστίμων κτλ., κατ'εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής αυτής.¹³⁰

Ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ Τμ. Β' 1057/2020) εξέφρασε αντίθετη άποψη, υποστηρίζοντας ότι με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ δεν εισάγεται γενική ρύθμιση, παρέχουσα τη δυνατότητα ενιαίας παρέκτασης όλων των κατ'άρθρο 84 του ΚΦΕ παραγραφών των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περιπτώσεις που υπόψη της φορολογικής αρχής τίθενται νέα κρίσιμα στοιχεία. Και τόνισε ότι πρόκειται, αντιθέτως, περί εξαιρετικής διάταξης, η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84

¹³⁰Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 915

του ΚΦΕ, αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περ. β΄ της αυτής παραγράφου.

4.4.3 Εκπρόθεσμες δηλώσεις

Το ζήτημα του χρόνου της παραγραφής, σε σχέση με την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, απασχόλησε τόσο τη νομολογία όσο και τη Φορολογική Διοίκηση.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, αρχικά έκρινε (δια της υπ' αρ. 173/2006 γνωμοδότησής του) ότι, εάν η δήλωση 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 γενικές διατάξεις. Δηλαδή, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης (βλ. και το υπ' αρ. πρωτ. 1171079/ΕΞ 2010/Δ12Β/17.12.2010 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών).¹³¹

Με νεότερη γνωμοδότησή του (την υπ' αρ. 111/2018), το ΝΣΚ αναθεώρησε τη θέση του, δεχόμενο ότι η εφαρμογή της δεκαπενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, κατά το άρθρο 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 χωρεί μόνο επί μη υποβολής δήλωσης, χωρίς να εντάσσεται στην περίπτωση αυτή και η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, η οποία εξακολουθεί να διέπεται από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής. Ακολούθως, η Α' Ολομέλεια Διακοπών του Νομικού Συμβουλίου διά της υπ' αρ. 147/2018 γνωμοδότησης, αποφάνθηκε 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 5ετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την επιμήκυνσή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής, καθώς 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 του ΚΦΕ.Επισημάνθηκε, πάντως, ως αυτονόητο, ότι τυχόν υποβολή δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους, μέσα

¹³¹Αναγνώστου, Ε. – ΕΣΥΟΛ (2020), *Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο παλαιών φορολογικών υποθέσεων*, <https://www.accountancygreece.gr>

στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, δεν αναιρεί την αρξάμενη δεκαπενταετή παραγραφή, ελλείπει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.¹³²

Με την δε ΠΟΛ. 1165/2018 εγκύκλιο διαταγή, που κοινοποίησε την ανωτέρω γνωμοδότηση, κατόπιν αποδοχής της από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, αποφασηνίστηκε ότι σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για τη επίδοση της δήλωσης, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής (αρ.84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994). Η προθεσμία αυτή παρεκτείνεται κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της πενταετίας (τελ. εδ. της παρ.5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994). Τέλος, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής: α) στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (εδ. α' της παρ.5 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994) ή β) σε περίπτωση υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.

Με τη με αριθμό 732/2019 απόφαση, η οποία εκδόθηκε με βάση τη διαδικασία του άρθρου 1 του Ν.3900/2010 (δίκη «πιλότος»), το Συμβούλιο της Επικρατείας (7μελής σύνθεση), διαφοροποιήθηκε (με ευμενέστερη κρίση επί του θέματος για τους φορολογούμενους), από την ανωτέρω Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ, και κατ'επέκταση τη θέση της Φορολογικής Διοίκησης, αποφαινόμενο ότι η 15ετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής φορολογικής δήλωσης, στις δε περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, εφαρμόζεται η τριετής προθεσμία, αρχόμενη από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α' του Ν. 2238/1994 δεκαπενταετία από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Απαντώντας μάλιστα στον τυχόν εύλογο προβληματισμό κατά πόσο είναι ορθό να εξομοιώνεται, από άποψης έναρξης της προθεσμίας παραγραφής, ο συνεπής φορολογούμενος, ο οποίος υπέβαλε εμπροθέσμως τη φορολογική του δήλωση, με τον αδιαμφισβήτητα ασυνεπή φορολογούμενο, αντιτάσσει τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1

¹³² Μάλλιου, Α. (2018), *Η διάρκεια της παραγραφής σε περιπτώσεις εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος, έως και τη χρήση 2013 - Η μόλις εκδοθείσα γνωμοδότηση με αριθμό 147/2018 της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους*, ΔΦΝ, Τεύχος 1624, Τόμος 72ος, σελ. 467-480, Μάλλιου, Α. Κ. (2018), *Περί παραγραφής και πάλι η συζήτηση*, ΔΦΝ, Τεύχος 1624, Τόμος 72ος, σελ. 465-466, Τσουρουφλής, Α. και Μηλιαράκης, Κ. (2019), *Εκπρόθεσμες δηλώσεις και παραγραφή - Το ζήτημα του χρόνου παραγραφής υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες διαπιστώνεται εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων, με βάση την απόφαση του ΣτΕ732/2019 (7μ)*, ΔΦΝ, Τεύχος 1645, Τόμος 73ος, σελ. 451-474

του Ν.2238/1994, δυνάμει της οποίας είναι ευχερής, εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής, ο έλεγχος και ο εντοπισμός των περιπτώσεων μη εμπροθέσμως υποβληθείσων φορολογικών δηλώσεων.¹³³

Ακολούθως, η Φορολογική Διοίκηση επισφράγισε την ορθολογική αντιμετώπιση των εκπρόθεσμων δηλώσεων ως προς το χρόνο παραγραφής τους, με την έκδοση της υπ' αρ. πρωτ. Ε.2123/2019 εγκυκλίου απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., συμπνέοντας με την ανωτέρω κρίση του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου.

4.4.4 Εικοσαετής παραγραφή λόγω φοροδιαφυγής

Η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περί εικοσαετούς παραγραφής για περιπτώσεις φοροδιαφυγής σε χρήσεις προγενέστερες του 2014, που έδωσε ρητώς η μεταβατική διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του Κώδικα, δημιούργησε εξ αρχής προβληματισμό για την αναδρομική τροποποίηση σε βάρος των φορολογουμένων του ισχύοντος νομικού καθεστώ.¹³⁴

Λαμβανομένου υπόψη, όμως, του σκεπτικού των αποφάσεων του ΣτΕ 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, με την υπ' αρ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ, που έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της ΑΑΔΕ και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ. 1192/2017, κρίθηκε ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί κατά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ (βλ. και ΠΟΛ.1208/2017).¹³⁵

4.4.5 Παραγραφή τελών χαρτοσήμου

¹³³Τσουρουφλής, Α. και Μηλιαράκης, Κ. (2019), *Εκπρόθεσμες δηλώσεις και παραγραφή - Το ζήτημα του χρόνου παραγραφής υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες διαπιστώνεται εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων, με βάση την απόφαση του ΣτΕ732/2019 (7μ)*, ΔΦΝ, Τεύχος 1645, Τόμος 73ος, σελ. 451-474

¹³⁴Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 245

¹³⁵Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 922-923

Ελλείπει σχετικής διάταξης στα οικεία νομοθετήματα (Π.Δ. της 28ης Ιουλίου 1931 «Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου» και άρθρο 11 παρ. 1 του νόμου 4169/1961 «περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων») για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου και εισφορά ΟΓΑεπ 'αυτών, για χρήσεις πριν την εφαρμογή του ΚΦΔ, επικρατούσε μέχρι πρόσφατα σύγχυση για το θέμα αυτό.

Προς κάλυψη του νομοθετικού αυτού κενού, διαπλάθοντας κατ' ουσία δίκαιο, με αναλογική εφαρμογή διάταξης ιδιωτικού δικαίου, η πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων ουσίας εφάρμοζε αναλογικά τη γενική εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα (ΣτΕ 1561/2003, 2579/1998, 3514/1996, 1890/1985, 394/1982, 3556/1980). Δικαιολογητική βάση για την επιλογή αυτή ήταν ακριβώς η συνταγματική πρόβλεψη του κανόνα της βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 2 Σ.), κατά την οποία δεν είναι συνταγματικά ανεκτό το απαράγραπτο φορολογικής υποχρέωσης.¹³⁶

Στο μεταξύ, με τη θέση σε ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προκλήθηκαν νέα ερωτηματικά για το κατά πόσο οι διαπιστωθείσες από τις φορολογικές αρχές περιπτώσεις μη καταβολής των οφειλόμενων τελών χαρτοσήμων και εισφοράς ΟΓΑ επ' αυτών εντάσσονται ή όχι στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, κατά το άρθρο 66 του Ν. 4174/2013. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του εν λόγω άρθρου προβλέπεται ότι έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος, μεταξύ άλλων, με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει αυτούς ανακριβώς, ενώ στην παρ. 2 διευκρινίζεται ότι παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επιμέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

Ήδη, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1317/1997 είχε σημειωθεί ότι σε καμία περίπτωση τα τέλη χαρτοσήμου δεν θεωρούνται φόροι παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι, ανεξάρτητα από τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής αυτών, ενώ η θέση αυτή της Φορολογικής Διοίκησης, επαναλήφθηκε στην με αριθ. ΔΕΛ Γ 1189816 ΕΞ 2017/20.12.2017 εγκύκλιο (σχετική και η υπ' αρ. 147/2016 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ)

Με την υπ' αρ. Ε.2045/2019 εγκύκλιο διαταγή του διοικητή της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του

¹³⁶ Γαλεγαλίδου Μ. (2020), *Πενταετής η παραγραφή της δυνατότητας του δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου και κοινωνική εισφορά υπέρ ΟΓΑ, κατά τη μόλις δημοσιευθείσα με αριθμό 433/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας*, ΔΦΝ, Τεύχος 1669, Τόμος 76ος, σελ. 627-636, Πάνου Τ. (2020), *Εξελιξείς στην παραγραφή των τελών χαρτοσήμου*, http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=1057&tb3=1

Ν. 4174/2013 στα τέλη χαρτοσήμου, με τη ρητή επισήμανση ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Ωστόσο, μέχρι πρότινος, οι φορολογικές αρχές εφάρμοζαν στις περιπτώσεις καταλογισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ την εικοσαετή παραγραφή του άρθρου 249 ΑΚ, ελλείπει άλλης διάταξης του φορολογικού δικαίου που να ορίζει διαφορετικά αλλά και αντίθετης νομολογίας.

Αξιοσημείωτη νομολογιακή στροφή πραγματοποιήθηκε την προηγούμενη χρονιά από τα διοικητικά δικαστήρια. Άξια αναφοράς είναι η απόφαση υπ' αρ.1107/2019 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (αλλά και η υπ' αρ. 1665/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, στην οποία ευθέως παραπέμπει), που, κινούμενη στο πνεύμα της ΣτΕ Ολ 1738/2017, έκρινε ότι ο κανόνας της εικοσαετούς παραγραφής των αξιώσεων του άρθρου 249 του Αστικού Κώδικα, εκτιμώμενος υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής, κατ' αναλογία, για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της υπέρ ΟΓΑ κοινωνικής εισφοράς, ενόψει και του επιδιωκόμενου, εν προκειμένω, σκοπού δημοσίου συμφέροντος για αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου και εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Στην περίπτωση αυτή, εφαρμοστέα ρύθμιση, «η οποία στοιχεί προς την απαίτηση της διάταξης του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος», είναι εκείνη της πενταετούς παραγραφής, που προβλέπεται στη φορολογία εισοδήματος και στο νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας, αρχόμενης από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία ανάγονται οι ένδικες επιβαρύνσεις.¹³⁷

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, επιλύοντας πλέον οριστικά αυτό το ζήτημα μείζονος σημασίας, με την υπ' αρ 433/2020 (Β' τμήμα) πρόσφατη απόφασή του, αποφάνθηκε ότι η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου (και της συνακόλουθης εισφοράς υπέρ ΟΓΑ) υπόκειται κατ' αρχήν σε πενταετή προθεσμία παραγραφής (όπως προβλέπεται και εφαρμόζεται και στο σύνολο των λοιπών φορολογικών αντικειμένων), από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, με αναλογική εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του προγενέστερου ΚΦΕ (Ν. 2238/1994). Κατ' εξαίρεση, ισχύει η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις

¹³⁷Γαλεγαλίδου Μ. (2019), *Πενταετής η παραγραφή της δυνατότητας του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου και κοινωνική εισφορά υπέρ ΟΓΑ, κατά τη μόλις δημοσιευθείσα με αριθμό 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών*, ΔΦΝ, Τεύχος 1649, Τόμος 73ος, σελ 714-726, Γρηγοριάδου, Σ. (2019), *Η «Συνταγματοποίηση» του φορολογικού δικαίου και το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος εισπράξης τελών χαρτοσήμου*, <https://www.sev.org.gr/inivliothiki-tekmiriosi/miniaio-deltio-gia-to-rythmistiko-perivallon/i-syntagmatopoiisi-tou-forologikou-dikaiou-kai-to-zitima-tis-paragrafis-tou-dikaiomatos-eispraxis-telon-chartosimou/>, Μάλλιου, Α. (2019), *Παραγραφή και τέλη χαρτοσήμου*, ΔΦΝ, Τεύχος 1649, Τόμος 73ος, σελ. 705-706, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 630-631

της παρ. 4 του άρθρου 84, π.χ. στην περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων. Σύμφωνα δε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ΚΝΤΧ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, επί δανείων συναπτόμενων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ αυτών και τρίτων, τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από την εγγραφή των σχετικών πράξεων στα λογιστικά βιβλία του υπόχρεου. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή οφείλει να διαπιστώνει την οικεία οφειλή βάσει των δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος, με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν ρητώς και τα τέλη χαρτοσήμου, ο φορολογικός νομοθέτης, από 1.1.2014, θέσπισε ως γενικό πλέον κανόνα την πενταετή προθεσμία παραγραφής, επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη.

Αντίθετα, δεν τυγχάνει εφαρμογής η εικοσαετής παραγραφή του Αστικού Κώδικα, δεδομένου ότι αυτή αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Η δε διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και ως εκ τούτου ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 ΚΝΤΧ) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κώδικα.

Επίσης, δεν εφαρμόζεται ούτε η δεκαπενταετής παραγραφή (για οφειλόμενα τέλη μέχρι 31.12.2013) σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, παρά μόνο στην περίπτωση που το

τέλος χαρτοσήμου καταβάλλεται με τον φόρο εισοδήματος (βλ. περίπτωση χαρτοσήμου επί μισθωμάτων).¹³⁸

Με την ίδια ερμηνευτική προσέγγιση αντιμετώπισε, μετά την δημοσίευση της ανωτέρω απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών τις σχετικές με τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ ενδικοφανείς προσφυγές για περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ (βλ. ΔΕΔ Αθ. 1252/24.6.2020, 1041/5.6.2020, 820/4.5.2020, ΔΕΔ Θ 1138/30.6.2020, 996/10.6.2020, 940/27.5.2020)

Υιοθετώντας το σκεπτικό του Συμβουλίου της Επικρατείας, των Διοικητικών Δικαστηρίων αλλά και της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών η Φορολογική Διοίκηση, εξέδωσε άμεσα την Ε.2147/2020 εγκύκλιο διαταγή, με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ», τασσόμενη, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του ΚΝΤΧ, οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ (δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού), ρητώς υπέρ του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, και της κατ' εξαίρεση δεκαετούς παραγραφής (με την ίδια αφετηρία), εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, με την επισήμανση ότι όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Διευκρινίστηκε ακόμη ότι (για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ, ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής, στην περίπτωση μη υποβολής των οικείων δηλώσεων. Τέλος, επαναλήφθηκε ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς (πλέον) προθεσμίας

¹³⁸ Γαλεγαλίδου Μ. (2020), *Πενταετής η παραγραφή της δυνατότητας του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου και κοινωνική εισφορά υπέρ ΟΓΑ, κατά τη μόλις δημοσιευθείσα με αριθμό 433/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας*, ΔΦΝ, Τεύχος 1669, Τόμος 76ος, σελ. 627-636, Καλάκου Κ. (2020), *Τέλη χαρτοσήμου: μια νομοθεσία που χρήζει άμεσης φορολογικής μεταρρύθμισης*, <https://lawyermagazine.gr/tell-xartoshmou-mia-nomothesia-pou-xrhzei-ameshs-forologikh-metarruthmishs/>, Πάνου Τ. (2020), *Εξελίξεις στην παραγραφή των τελών χαρτοσήμου*, <http://www.logistis.gr>

παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).

4.5 Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου από 1.1.2014 και μετά - Ισχύον νομικό πλαίσιο (ΚΦΔ)

Πριν από τη θέση σε ισχύ του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως είδαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει ορισμένο φόρο ρυθμιζόταν κατά τρόπο αποσπασματικό ανά είδος φορολογίας, με διατάξεις που περιλαμβάνονταν στο σώμα των ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων.

Ήδη με τον Ν.4174/2013 που τέθηκε σε ισχύ από 1.1.2014 (άρθρο 73 ΚΦΔ), επήλθε ριζική μεταβολή στο καθεστώς αυτό και η διοικητική διαδικασία για την επιβολή και την είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, ρυθμίζεται κατά τρόπο ενιαίο. Ειδικότερα, στο άρθρο 2 του Κώδικα ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του, καταλαμβάνοντας τον φόρο εισοδήματος, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), τον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), τον φόρο κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια (με εφαρμογή 1.1.2015, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 29 του ΚΦΔ), χρηματικές κυρώσεις και τόκους που προβλέπονται από τον Κώδικα, φόρους, τέλη, εισφορές και χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο παράρτημά του.¹³⁹

Οι διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα, ως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ρυθμίζουν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού, καθιερώνοντας ως κανόνα την πενταετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης και στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων (πχ περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ), από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης (παρ. 1). Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4281/2014 που εισήγαγε την εν λόγω προσθήκη, καθιερώνεται κατ' αποτέλεσμα ίδια χρονική περίοδος για την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού, για όλες τις δηλώσεις που

¹³⁹Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 31-32, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 924

αφορούν την ίδια διαχειριστική περίοδο και ιδίως στον ΦΠΑ, μετά την κατάργηση της υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Ακολούθως, προβλέπονται περιοριστικώς οι περιπτώσεις στις οποίες χωρεί νομίμως παράταση του ως άνω χρόνου της πενταετούς παραγραφής: α) αν κατά το πέμπτο έτος ο φορολογούμενος υποβάλλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25, σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, ή πληροφορίες από οποιαδήποτε τρίτη πηγή, απ' όπου προκύπτει φορολογική οφειλή, και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, η προθεσμία αυτή παρατείνεται για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας (παρ. 2 εδ. α') β) αν ζητηθούν από τη Φορολογική Διοίκηση πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, η προθεσμία αυτή παρατείνεται για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά έτος από την παραλαβή τους (παρ. 2 εδ. β') γ) αν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, η προθεσμία παρατείνεται για περίοδο ενός έτους από την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης απόφασης και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά (παρ. 2 εδ. γ') δ) η προθεσμία παρατείνεται για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, με την παρέκταση για ένα επιπλέον έτος από την έκδοση της απόφασης (παρ. 2 εδ. δ') ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β, η προθεσμία παρατείνεται για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63Β, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.¹⁴⁰

Με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν. 4646/2019 επήλθε μια σημαντική τροποποίηση του ΚΦΔ σε ότι αφορά την προθεσμία της παραγραφής. Ειδικότερα, με την ισχύουσα μέχρι την έναρξη του νόμου αυτού διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 προβλεπόταν, υπό προϋποθέσεις, εικοσαετής παραγραφή για διαπιστωθείσες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.¹⁴¹ Πλέον, η νέα διάταξη προβλέπει δεκαετή παραγραφή α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης και β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής (εντός της πενταετίας) και προκύπτει επιπλέον

¹⁴⁰ Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 631

¹⁴¹ Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 632

φορολογική οφειλή (και μόνο ως προς αυτή)(παρ. 3 περ. α'). Διευκρινίζεται ότι οι ανωτέρω ρυθμίσεις καταλαμβάνουν υποθέσεις φορολογικών ετών από 1.1.2018 και μετά, ενώ για τα έτη 2012-2017 ισχύει η χρονική επέκταση της παραγραφής για περιπτώσεις φοροδιαφυγής η οποία ορίζεται, ωστόσο, δεκαετής (και όχι εικοσαετής).

Ορίζεται επίσης κατηγορηματικά, (σε αντίθεση με ότι ίσχυε κατά το προγενέστερο καθεστώς των διατάξεων του Ν. 2238/1994) ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής δεν παρεκτείνεται στην περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία (παρ. 3 περ. β').

Περαιτέρω, εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου (παρ. 4).

Τα δε οριζόμενα στο άρθρο 36, κατά το άρθρο 62 παρ. 1 ΚΦΔ, εφαρμόζονται αναλογικώς και για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, με ειδική πρόβλεψη ως προς τον χρόνο έναρξης στην παρ. 5 ότι, δηλαδή, για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.¹⁴²

Οι διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα, ως αποτελούσες αναγκαστικό δίκαιο, δεν μπορούν να περιορισθούν ως προς τη χρονική έκταση της παραγραφής με ουσιαστικό νόμο, εκδοθέντα κατά νομοθετική εξουσιοδότηση.¹⁴³

Τέλος σημειώνεται ότι το ζήτημα του χρόνου παραγραφής συνδέεται άμεσα και με την χρονική έκταση της υποχρέωσης του φορολογουμένου να διαφυλάσσει τα βιβλία και

¹⁴²Μέντης Γρ. και Μιχελινάκης Β. (επιμ.) (2016), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 227, Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 443

¹⁴³Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/νση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 918

στοιχεία του, όπως ειδικότερα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 αλλά και του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά.¹⁴⁴

4.6 Ερμηνευτικά ζητήματα του ισχύοντος δικαίου σε θέματα παραγραφής

Με το ισχύον νομοθετικό καθεστώς του ΚΦΔ επήλθαν, πέραν της ενιαίας αντιμετώπισης για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του, σημαντικές μεταβολές στον θεσμό της φορολογικής παραγραφής, που όμως δημιουργούν ερμηνευτικά ζητήματα, εγείρουν ερωτηματικά και προκαλούν προβληματισμό.

4.6.1 Κρίσιμος για τη διακοπή της παραγραφής ο χρόνος έκδοσης της πράξης

Κατά το προϊσχύσαν καθεστώς, κρίσιμο γεγονός για τη διαπίστωση του αν έχει παραγραφεί ή όχι το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει ορισμένο φόρο ήταν η κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου, η οποία, εφόσον χωρούσε νομίμως, διέκοπτε την παραγραφή (ΣτΕ 1260/2011, ΣτΕ 101/2012). Συναφώς είχε κριθεί ότι η μη επίδοση της έκθεσης ελέγχου, μαζί με την καταλογιστική πράξη, όπου το επιβάλλει ο νόμος καθιστά πλημμελή την κοινοποίηση, με αποτέλεσμα να μην διακόπτεται ο χρόνος παραγραφής (ΣτΕ 1988/1987).

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου εντός του οριζόμενου χρόνου παραγραφής, ενώ δεν προσδιορίζεται ο χρόνος κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο. Συγκεκριμένα, το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/201 ορίζει ρητά ότι όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους, ενώ η εν λόγω διάταξη εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου σε πρώτο βαθμό.

¹⁴⁴Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π. και Σταματόπουλος Γ. (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία*, σελ. 380, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 632, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 919

Στα άρθρα 28 και 37 του ΚΦΔ διατυπώνεται με σαφήνεια ότι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο, χωρίς ωστόσο να τίθεται περιορισμός ως προς τον χρόνο κοινοποίησης.

Στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4223/2013, με το άρθρο 46 του οποίου επήλθαν ορισμένες τροποποιήσεις στο άρθρο 36 του ΚΦΔ, επισημαίνεται ότι, εν αντιθέσει προς το προϊσχύσαν δίκαιο, η παραγραφή συνδέεται αποκλειστικά με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου εντός του ως άνω οριζόμενου χρόνου και όχι με την κοινοποίηση ή τη νομιμότητα της κοινοποίησης αυτής. Η διακοπή της παραγραφής με μόνη την έκδοση της διακοπτικής πράξης και άσχετα από την κοινοποίησή της συναντάται ήδη στην ελληνική έννομη τάξη στο πλαίσιο του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού και αφορά την έκδοση προγράμματος πλειστηριασμού (ΣτΕ 1508/2002).

Για τη ρύθμιση αυτή, εκφράστηκαν από τη θεωρία, εξ αρχής σοβαρές και εύλογες επιφυλάξεις, λόγω της δυνατότητας καταστρατήγησής της, η διάταξη θεωρήθηκε προβληματική, και προβλήθηκε ευθέως η θέση υπέρ της διακοπής της παραγραφής με τη νόμιμη κοινοποίηση της σχετικής πράξης καταλογισμού. Ειδικότερα, ανέκυψε ο προβληματισμός αν η ρύθμιση αυτή εξυπηρετεί την ασφάλεια δικαίου, στην οποία αποσκοπεί ο θεσμός της παραγραφής. Σημειώθηκε ότι είναι αντίθετο προς τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου, της προστασίας της εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της βεβαιότητας του φόρου να ορίζεται με νόμο ως χρόνος διακοπής της παραγραφής ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, γεγονός άγνωστο στον φορολογούμενο, ο οποίος, αγνοώντας τη συνδρομή του, ευλόγως εκτιμά ότι το σχετικό φορολογικό δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποκύψει στην κατά νόμον παραγραφή. Ιδιαίτερα, δε, επισημάνθηκε ο κίνδυνος καταχρηστικής εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων από τις φορολογικές αρχές και στρεβλώσεων, λόγω αδυναμίας αντικειμενικού ελέγχου του πραγματικού χρόνου έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων, με «κατά τα φαινόμενα» έκδοση πράξης εντός του προβλεπόμενου χρόνου της παραγραφής, αλλά εν τοις πράγμασι μεταγενέστερη ολοκλήρωση του ελέγχου και προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου δια της οικείας πράξης και συνάμα κοινοποίηση σε πολύ αργότερο χρόνο.¹⁴⁵

Σύμφωνα με τη νεότερη νομολογιακή στάση (ΔΕφΑθ 734/2020, ΔΕφΘεσ 716/2020, 759/2019, ΔΠρΘεσ 8856/2018, ΔΠρΘεσ 3668/2018), η μεταβατική διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, στο βαθμό που καταλαμβάνει φορολογικές αξιώσεις, που

¹⁴⁵Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 33-34, Μέντης Γρ. και Μιχελινάκης Β. (επιμ.) (2016), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 237-238, Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 635, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δίνση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 915

ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου που την εισάγει, είναι ανίσχυρη υπό το πνεύμα των ήδη κριθέντων με την 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και τις εξειδικεύουσες αυτήν, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Όπως επισημαίνεται, με την πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου με την έκδοση και μόνο της πράξης επιβολής προστίμου, δεδομένου μάλιστα ότι δεν προβλέπεται συγκεκριμένη προθεσμία εντός της οποίας πρέπει η πράξη αυτή να κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο, η ανωτέρω διάταξη τροποποιεί αναδρομικά σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς, που ίσχυε κατά τον χρόνο, στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις, όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Η τελευταία αυτή ρύθμιση αφήνει έκθετους τους φορολογούμενους σε μια μακρά και αδύνατο να προσδιοριστεί εκ των προτέρων περίοδο ανασφάλειας δικαίου, που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας, και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου (ΣτΕ 1738/2017 Ολ., 1656/2016 7μ.). Υπενθυμίζεται, δε, ότι από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης απορρέει ο κανόνας ότι η δυσμενής ατομική διοικητική πράξη, που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνο από την κοινοποίησή της προς αυτόν ή τουλάχιστον από τη γνώση του για το περιεχόμενό της (ΣτΕ 602/2003 Ολ.).

Η Φορολογική Διοίκηση, με την υπ' αρ. Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020 / 5.11.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, παρέχοντας διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με το ζήτημα της έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών παραγραφής, ενόψει των νομολογιακών εξελίξεων και μέχρι να επιλυθεί το εν λόγω ζήτημα από το Συμβούλιο της Επικρατείας, κάλεσε τους προϊσταμένους των φορολογικών υπηρεσιών, όπως παρακολουθούν τον χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων διασφαλίζοντας, ανεξαρτήτως της χρήσης που αυτές αφορούν, την αμελλητί κοινοποίησή τους εντός του έτους ,κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση, μέχρι 31/12 του εν λόγω έτους.

4.6.2. Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση νέων στοιχείων - Ορισμός της έννοιας «νέο στοιχείο»

Στις νέες περί παραγραφής διατάξεις περιλαμβάνονται ρυθμίσεις για επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής αφενός για ένα επιπλέον έτος, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του ΚΦΔ, κατά το πέμπτο έτος της προθεσμίας παραγραφής, σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης (και όχι απλά μερικός) έλεγχος (άρθρο 36 παρ. 2 περ. α'), αφετέρου για πέντε επιπλέον έτη από τη λήξη της αρχικής πενταετούς προθεσμίας σε περίπτωση που, μετά την πενταετία, περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες απ' όπου προκύπτει υπερβαίνουσα της αρχικώς προσδιορισθείσας φορολογική οφειλή. Η επιμήκυνση του χρόνου της παραγραφής για μία επιπλέον πενταετία καταλαμβάνει φορολογικά έτη από 1.1.2018 και μετά, όπως ρητά διευκρινίζεται με ειδική σημείωση της επιστημονικής επιτροπής κάτω από την παράγραφο 3 του άρθρου 36, ως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν. 4646/2019 και ισχύει. Μάλιστα στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019 σημειώνεται ότι, εφόσον η δυνατότητα πενταετούς παράτασης της προθεσμίας παραγραφής, στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής (και άρα δεν στοιχειοθετείται έγκλημα φοροδιαφυγής), μεταβάλλει επί τα χείρω τη θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της νέας διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Πέραν αυτού, ο νόμος με την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 36 του Κώδικα αντιμετώπισε, ανατρεπτικά, τα μέχρι τότε ισχύοντα, η εμφάνιση νέων στοιχείων εντός της πενταετίας να οδηγεί σε δεκαετή παραγραφή, αν είχε προηγηθεί περαίωση ή άλλως οριστική εγγραφή (π.χ. με αρχικώς διενεργηθέντα έλεγχο). Με τη καινούρια ρύθμιση, εάν τα νέα στοιχεία βρίσκονται στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν τίθεται ζήτημα παράτασης, εκτός εάν αυτά ανακλύσουν το τελευταίο έτος, οπότε υπάρχει εύλογα επιπλέον χρονικό περιθώριο ενός έτους.¹⁴⁶

Ο ΚΦΔ ορίζει ρητά την έννοια του «νέου» στοιχείου στο corpus του. Ως «νέο στοιχείο» για υποθέσεις από 1.1.2014 και μετά νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (άρθρο 25 παρ. 5). Ως «νέο στοιχείο» για υποθέσεις μέχρι 31.12.2013 θεωρείται οποιοδήποτε

¹⁴⁶Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 634

στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του (άρθρο 72 παρ. 6).¹⁴⁷

Στο σημείο αυτό αναδεικνύεται μια ουσιώδης διαφορά των ρυθμίσεων του προϊσχύσαντος και του νέου υπό ΚΦΔ καθεστώτος. Συγκεκριμένα, ενώ υπό το προϊσχύσαν δικαίο νέο στοιχείο θεωρούνταν εκείνο που δεν ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής (ελεγκτικής) αρχής, υπό τις ρυθμίσεις του ΚΦΔ, ως νέο στοιχείο θεωρείται όποιο στοιχείο δεν είναι στη διάθεση της (εν γένει) φορολογικής διοίκησης, θεωρούμενης ως ενιαίας.¹⁴⁸

Για τον προσδιορισμό της έννοιας των νέων στοιχείων είναι αναγκαία η επίκληση των όσων κρίθηκαν προσφάτως νομολογιακά, στο πλαίσιο εξέτασης περιπτώσεων παρέκτασης του χρόνου παραγραφής από πενταετία σε δεκαετία, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4 περ. β' και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, λόγω περιέλευσης στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων.¹⁴⁹

Συγκριμένα, όπως έγινε ερμηνευτικώς δεκτό, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να διενεργείται, καταρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπολοίπου των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Ως εκ τούτου, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (καταρχήν οριζόμενης πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΕ. Σε διαφορετική περίπτωση, η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίσταται ο κανόνας, δεδομένου, ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, σε κάθε περίπτωση, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα, ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του καταρχήν προβλεπόμενου εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και

¹⁴⁷Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 241

¹⁴⁸Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 632

¹⁴⁹Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 36, Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 266-269

την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών). Θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου, που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή Φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω της χρήσης βασικού και τακτικού μέσου, που έχει στη διάθεσή του εδώ και πολλά χρόνια ο φορολογικός έλεγχος και το οποίο αυτός οφείλει να εφαρμόζει, ορθολογικά και επίκαιρα, αξιοποιώντας κατάλληλα και τη σύγχρονη τεχνολογία, για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του. Σε κάθε περίπτωση δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 πενταετίας, και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτή είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια ή είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο (ΣτΕ 172/2018, τμήμα Β', 2934-2935/2017, τμήμα Β').¹⁵⁰

Πάντως, «κερκόπορτα» στην παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων φαίνεται να εξακολουθούν να αποτελούν οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002 σε συνδυασμό με το άρθρο 22 παρ. 3 του ν. 3212/2003, με τις οποίες χορηγείται δυνατότητα διεισδυτικής παράτασης της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών επιτηδευματιών, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για έκδοση/λήψη εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία τους έχουν κατασχεθεί, μέχρι τον (αρχικό) χρόνο παραγραφής. Υπό το πρίσμα και των πρόσφατων αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, δυνάμει των οποίων τίθεται φραγμός στις αλληπάλληλες παρατάσεις της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, είναι αμφίβολο το κατά πόσον οι ως άνω διατάξεις συμβιβάζονται με τις συνταγματικές αρχές περί δίκαιης φορολόγησης, ιδίως εάν ληφθεί υπόψη ότι η διεισδυτική παράταση της παραγραφής που «χορηγείται» δεν συνδέεται ούτε με συμπληρωματικά

¹⁵⁰Μάλλiou, Α. (2017), *Και πάλι για τη φορολογική παραγραφή...Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις (ΣτΕ 2934/2017) - Η έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων - Η προϋπόθεση του προηγούμενου οριστικού φύλλου ελέγχου για τις χρήσεις έως και την 2006*, ΔΦΝ, Τεύχος 1615, Τόμος 71ος, σελ. 1203-1261

στοιχεία ούτε με τυχόν κοινοποίηση προστίμου ΚΒΣ ή έκθεσης κατάσχεσης κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής, ώστε να βρίσκει έρεισμα σε κάποιον από τους κωδικοποιημένους στο οικείο νομοθέτημα λόγους παράτασης αυτής.¹⁵¹

4.6.3 Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση φοροδιαφυγής

Ιδιαίτερης μνείας χρήζει η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (πριν τροποποιηθεί με το Ν. 4646/2019) στην οποία προβλεπόταν, κατ' εξαίρεση χρόνος παραγραφής είκοσι ετών, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μια καινοφανής ρύθμιση, καθώς δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη στους προηγούμενους κώδικες, που προέβλεπαν ως εξαιρετικές μορφές παραγραφής τη δεκαετή και τη δεκαπενταετή, υπό συγκεκριμένες για καθεμιά από αυτές προϋποθέσεις.¹⁵²

Η μεγάλη χρονική διάρκεια της εν λόγω παραγραφής, ουδόλως μπορούσε να χαρακτηριστεί ως «εύλογη», συμφώνως προς τις επιταγές της νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1738/2017).¹⁵³

Πέραν τούτου, η νέα αυτή μορφή παραγραφής, θεσπιζόμενη κατά τρόπο ενιαίο για όλες τις φορολογίες και τα φορολογικά αντικείμενα, έστω και ως εξαιρετικό καθεστώς, δυνάμενη, λόγω της συνδέσεώς της με την εύπλαστη έννοια της «φοροδιαφυγής», να μεταβάλλεται στην πορεία των ετών ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής της, προκάλεσε έντονους προβληματισμούς και αμφιβολία ως προς την συμβατότητά της με την αρχή της ασφάλειας του δικαίου.¹⁵⁴

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της έννοιας της «φοροδιαφυγής», απαιτείται να ανατρέξουμε στις διατάξεις του άρθρου 66 του Κώδικα, ήτοι η εν λόγω παραγραφή εξαρτάται από τα εκάστοτε ισχύοντα όρια, που προβλέπουν οι διατάξεις του εν λόγω άρθρου.¹⁵⁵ Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων

¹⁵¹ Δαλιάνης, Γ. (2020), «Κερκόπορτα» στην παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων, <https://www.artion.gr/kerkoporta-stin-paragrafi-ton-foologikon-ypotheseon/>

¹⁵² Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 38, Μέντης Γρ. και Μιχαηλινάκης Β. (επιμ.) (2016), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 237, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ.919

¹⁵³ Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 633, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 920

¹⁵⁴ Κούρη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*, <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>

¹⁵⁵ Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 246, Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ.919

(ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

Η διατύπωση της διάταξης αυτής (αρ. 36 παρ. 3) δημιουργούσε, επιπλέον, μια λογική ανακολουθία ή ένα άτοπο, καθώς η διαπίστωση «φοροδιαφυγής», με περιθώριο την εικοσαετία, προϋπόθετε καταλογισμό παράβασης, ως απόρροια ελέγχου διενεργηθέντος εντός πενταετίας, ώστε το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου να μην είχε υποπέσει σε παραγραφή.¹⁵⁶ Περαιτέρω ανέκυπταν και πρακτικά ζητήματα ως προς τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου για φοροδιαφυγή με βάση τα βιβλία και στοιχεία μετά την πενταετία, συγκεκριμένα, στην περίπτωση που εντός της αρχικής προθεσμίας πενταετούς παραγραφής δεν διενεργούνταν έλεγχος, και ως εκ τούτου ο φορολογούμενος δεν είχε πλέον υποχρέωση να διαφυλάξει τα λογιστικά του αρχεία.¹⁵⁷ Τέλος, συνδεδεμένη με τη διαπίστωση φοροδιαφυγής, η χρονική επέκταση του χρόνου παραγραφής σε είκοσι χρόνια προϋπόθετε αφενός τη συνδρομή δόλου αφετέρου την κρίση του ποινικού δικαστηρίου για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής.¹⁵⁸

Πλέον, η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ έχει τροποποιηθεί, στο δε άρθρο 66 παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019 ορίζεται ότι: ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής

¹⁵⁶Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ.920

¹⁵⁷Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 634

¹⁵⁸Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 38-39

δήλωσης.¹⁵⁹ Μάλιστα στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019 υπογραμμίζεται ότι, με δεδομένο ότι ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά ευνοϊκότερη ρύθμιση σε σχέση με την ισχύουσα μέχρι τη νέα διάταξη, νομίμως η νέα ρύθμιση έχει αναδρομική ισχύ σε περιόδους προγενέστερες της 1/1/2018.

Ειδικώς, ως προς την (αρχικώς) προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του ΚΦΔ εικοσαετή παραγραφή, ορίζεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του ΚΦΔ ότι αυτή αναπτύσσει, κατ' εξαίρεση, εφαρμογή και για περιπτώσεις «φοροδιαφυγής», η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, αρκεί κατά τη θέση του Κώδικα σε ισχύ (1.1.2014) να μην έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου.

Ωστόσο, καθόσον με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν.4646/2019 έχει τροποποιηθεί το άρθρο 36 παρ. 3 του ΚΦΔ και δεν τίθεται πλέον ζήτημα εικοσαετούς παραγραφής σε περίπτωση φοροδιαφυγής, αλλά δεκαετούς, με ρητή ειδική μνεία για την εφαρμογή της σε προηγούμενες περιόδους (με το άρθρο 66 παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019), κρίνεται ότι η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), που ορίζει ότι η (αρχικώς) προβλεπόμενη στο άρθρο 36 παρ. 3 του ίδιου νόμου εικοσαετής παραγραφή αναπτύσσει, κατ' εξαίρεση, εφαρμογή και για «εγκλήματα φοροδιαφυγής» (όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 66 του Κώδικα), που διαπράχθηκαν πριν την εφαρμογή του Κώδικα, αρκεί κατά τη θέση του σε ισχύ (1.1.2014) να μην έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου, δεν έχει πλέον πεδίο εφαρμογής και λόγο ύπαρξης.

4.6.4 Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης

Έως την τροποποίηση του άρθρου 36 του ΚΦΔ με την παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (που ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 86 από τη δημοσίευσή του νόμου από τις 12/12/2019 και μετά) στον Κώδικα δεν περιλαμβανόταν ρύθμιση περί επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, όπως στο προγενέστερο δίκαιο (άρθρο 84 παρ. 5 του ΚΦΕ).¹⁶⁰

Η θέσπιση, με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν. 4646/2019, της δεκαετούς παραγραφής (και όχι δεκαπενταετούς, κατά το παρωχημένο πλέον πρότυπο του άρθρου 84 παρ. 5 του ΚΦΕ),

¹⁵⁹ Παλαιτσάκης Π. (2019), Τέλος η 20ετής παραγραφή για φορο-υποθέσεις, <https://m.naftemporiki.gr/story/1531668>

¹⁶⁰ Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, σελ. 38

μπορεί να θεωρηθεί εύλογη.¹⁶¹ Κι όπως ρητώς διευκρινίζεται από την επιστημονική ομάδα του νόμου, οι διατάξεις της παραγράφου 3 περ. α' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ως τροποποιήθηκαν και ισχύουν καταλαμβάνουν φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά.

4.6.5 Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση αποστολής αιτήματος παροχής πληροφοριών από αλλοδαπή αρχή

Στην περίπτωση αυτή (άρθρο 36 παρ. 2 περ. β' του ΚΦΔ) η παράταση τη παραγραφής τίθεται κατά τρόπο αόριστο, για όλο το χρονικό διάστημα αναμονής των παρεχόμενων από αλλοδαπή χώρα πληροφοριών, χωρίς όριο ή άλλον περιορισμό, με την προσθήκη μάλιστα ενός επιπλέον έτους από την παραλαβή των οικείων στοιχείων. Κατ' αυτό τον τρόπο, όμως, δημιουργείται χρονική αβεβαιότητα, που αντιστρατεύεται τις θέσεις της νομολογίας (προεξάρχουσας της απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017) περί προβλεψιμότητας, εύλογης διάρκειας της παραγραφής και επιτρεπτών ορίων της και τελικώς τον ίδιο τον θεσμό.¹⁶²

4.6.6 Παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση έκδοσης απόφασης επί ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής ή ασκηθέντος βοηθήματος ή μέσου

Η εν λόγω παράταση περιορίζεται, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 2 περ. γ' του ΚΦΔ, στο ζήτημα εκείνο, στο οποίο αφορά η εκδοθείσα απόφαση, χωρίς ωστόσο, να προσδιορίζει σαφώς η φύση του ζητήματος ή της απόφασης. Αν λάβουμε υπόψη τη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης (Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) κρίνουμε ότι η περίπτωση αυτή της παράτασης της προθεσμίας παραγραφής κατά ένα έτος από την έκδοση της απόφασης ΔΕΔ ή του διοικητικού δικαστηρίου αφορά την ακύρωση της πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου για τυπική πλημμέλεια, ήτοι ουσιώδη νομική πλημμέλεια που ανάγεται στον τύπο και στην τηρηθείσα διαδικασία έκδοσης της

¹⁶¹Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6η έκδοση, σελ. 634

¹⁶²Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 917

πράξης (αναρμοδιότητα, μη τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου, παντελής έλλειψη αιτιολογίας, πλημμελής κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης). Την ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνει και η αιτιολογική έκθεση του Ν. 4223/2013, με την οποία θεσπίστηκε η εν λόγω διάταξη, αποσαφηνίζοντας ότι η ρύθμιση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις εκείνες στις οποίες, είτε με την απόφαση επί ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ είτε με την απόφαση δικαστηρίου, πράξη προσδιορισμού φόρου ακυρώνεται για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο (οποιαδήποτε νομική πλημμέλεια, οποιοδήποτε τυπικό σφάλμα, έκδοση πράξης σε βάρος προσώπου που δεν είχε φορολογική υποχρέωση κ.λπ.), οπότε, στην περίπτωση αυτή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης, εντός ενός έτους.¹⁶³

Πέραν τούτου, εγείρονται εύλογα ερωτηματικά για το κατά πόσο, στην περίπτωση επανάληψης της διαδικασίας και επανέκδοσης της καταλογιστικής πράξης από τη φορολογική αρχή, συμμορφούμενη σε απόφαση της ΔΕΔ ή του διοικητικού δικαστηρίου που ακυρώνει την αρχική πράξη για τυπική πλημμέλεια, αρκεί (για τη νομιμότητα της πράξης) μόνο η μη υπέρβαση της ετήσιας παρέκτασης της παραγραφής ή πρέπει καταρχήν να ελεγχθεί αν η αξίωση του Δημοσίου, σύμφωνα και με τα νέα νομολογιακά δεδομένα, είχε κατά το χρόνο έκδοσης της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου υποπέσει σε παραγραφή. Επί του ζητήματος αυτού αναμένεται με ενδιαφέρον η κρίση των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας.

4.6.7 Προσαρμογή φόρου σε μη παραγεγραμμένο φορολογικό έτος βάσει διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του προηγούμενου, παραγεγραμμένου, έτους

Με την αμφιλεγόμενη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 36 του ΚΦΔ παρέχεται στη φορολογική αρχή η δυνατότητα να συμπεριλάβει σε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος, το οποίο δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, προσαρμογή φόρου, που αφορά σε φορολογικό έτος, για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί. Η διάταξη αυτή έχει πρωτόγνωρο περιεχόμενο αλλά και ασαφές νόημα. Εγείρει έντονα ερωτηματικά, δημιουργεί εύλογες επιφυλάξεις για παραβίαση των αρχών της νομιμότητας και βεβαιότητας του φόρου και συνακόλουθα καταστρατήγηση των περί παραγραφής διατάξεων και χρήζει άμεσων διευκρινίσεων.

¹⁶³Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/ση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 918

4.6.8 Παραγραφή για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ

Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων(άρθρο 62 παρ. 1 του ΚΦΔ).

Ειδικώς, ως προς την παραγραφή, γίνεται ιδιαίτερη μνεία στις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και ορίζεται ότι ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση.

Η σύνδεση της έναρξης της προθεσμίας παραγραφής με τη διαπίστωση της παράβασης και όχι με τη διάπραξη της με δυσκολία μπορεί να υποστηριχθεί ότι συνάδει με τις νομολογιακές κρίσεις περί εύλογης διάρκειάς της και ότι εμπίπτει εντός των επιτρεπτών ορίων. Από τη θεωρία έχει εκφραστεί έντονη κριτική και γίνεται λόγος για νομοτεχνική αστοχία που πρέπει να διορθωθεί για τους σκοπούς της ασφάλειας του δικαίου.¹⁶⁴

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Η αρμοδιότητα της φορολογικής Διοίκησης κατά τη φορολογική διαδικασία είναι δέσμια. Τα φορολογικά όργανα είναι υποχρεωμένα να προχωρήσουν στη διερεύνηση του φορολογικού πραγματικού και την εφαρμογή του φορολογικού κανόνα δικαίου. Η

¹⁶⁴Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, σελ. 443

αρμοδιότητα αυτή δεν επιτρέπεται, όμως, να ασκείται απεριόριστα στο χρόνο, καθώς η αναγνώριση μιας τέτοιας δυνατότητας στη φορολογική αρχή θα της επέτρεπε να ελέγχει στο διηνεκές τις οικονομικές συναλλαγές και σχέσεις των φορολογουμένων.

Η παραγραφή αποτελεί θεμελιώδη θεσμό τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημοσίου δικαίου, θέτοντας τα χρονικά όρια άσκησης των εκάστοτε αξιώσεων. Στο φορολογικό δίκαιο, νοείται ως εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα ή έκπτωσή του από το σχετικό δικαίωμα.

Η φορολογική παραγραφή παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσχέρειες στην ερμηνεία της και την οριοθέτησή της, ακροβατώντας αντιμέτωπη με τη σύγκρουση των συμφερόντων του Δημοσίου και των φορολογουμένων, σταθμίζοντας την ανάγκη να διατηρείται και να λειτουργεί το κράτος αλλά και να αναπτύσσεται σε καθεστώς δικαίου η ιδιωτική οικονομία, ισορροπώντας ανάμεσα στην αρχή της νομιμότητας (άρθρο παρ. 1 Σ.) από τη μια και τις αρχές της βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ.1, 4 Σ.) και της ασφάλειας δικαίου από την άλλη.

Η άνευ χρονικών ορίων αναμόχλευση διαφορών του παρελθόντος θα οδηγούσε σε διατάραξη της δικαιοσύνης λόγω της επιδίωξης πραγματικών μεν, ωστόσο παρωχημένων αξιώσεων, με εξασθένηση της αποδεικτικής ευχέρειας, εξαιτίας της παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος από το γενεσιουργό της φορολογικής ενοχής αιτία και, κατά συνέπεια, της άμυνας του υπόχρεου έναντι του δικαιούχου. Η απουσία του θεσμού της παραγραφής θα οδηγούσε σε χρόνια ομηρία των φορολογουμένων, σε αιφνιδιασμό και αδυναμία ανταπόκρισης στις φορολογικές επιβαρύνσεις. Θα ανάγκαζε τους ιδιώτες να διατηρούν μεγάλο απόθεμα κεφαλαίου, για να είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν (ακόμα και απρόβλεπτες) μελλοντικές απαιτήσεις του Δημοσίου, με προφανείς επιπτώσεις στην ελευθερία ανάπτυξης της προσωπικότητας και συμμετοχής στον οικονομικό, πολιτικό και κοινωνικό βίο.

Ο δικαιολογητικός λόγος (ratio) της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο εντοπίζεται στην ανάγκη γρήγορης εκκαθάρισης των φορολογικών εκκρεμοτήτων για λόγους ορθολογικού προγραμματισμού των δημοσίων εσόδων και εξόδων, λυσιτελή βεβαίωση και επίκαιρη είσπραξη φόρων και προστίμων, με ανακούφιση των φορολογικών υπηρεσιών από τον φόρτο ελέγχου των υποθέσεων που ανάγονται στο απώτερο παρελθόν, των δικαστηρίων από τη σάρωση προσφυγών και αιτήσεων αναστολών, των δε φορολογουμένων από την μακρόχρονη φύλαξη βιβλίων και στοιχείων. Συντελεί, ταυτόχρονα, στην άρση της αβεβαιότητας, στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ κράτους και πολιτών,

εδραιώνει τη φορολογική συνείδηση, και τελικώς προάγει τη αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής.

Έως την εφαρμογή του ΚΦΔ (1.1.2014), οι χρόνοι παραγραφής οριοθετούνταν από τις οικείες διατάξεις των επιμέρους φορολογιών.

Στις φορολογίες εισοδήματος (και κατ' ανάλογη εφαρμογή του ΚΒΣ), παρακρατούμενων φόρων και ΦΠΑ οριζόταν ως κανόνας μεν η πενταετής παραγραφή (αρ. 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και αρ. 57 παρ. 1 του Ν. 2859/2000) προβλεπόταν, ωστόσο, μεγάλη περιπτώσιολογία επιμήκυνσης της παραγραφής κατά ένα (αρ. 84 παρ. 4 εδ. δ' και παρ. 6 του Ν. 2238/1994) δύο (αρ. 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002) ή τρία χρόνια (αρ. 84 παρ. 5 εδ. β' του Ν. 2238/1994, αρ. 57 παρ. 3 του Ν. 2859/2000). Στην πλέον συνήθη περίπτωση περιέλευσης σε γνώση του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων, η προθεσμία παραγραφής καθίστατο δεκαετής, ενώ η μη υποβολή δήλωσης παρέκτεινε την παραγραφή (αρ. 57 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 2859/2000) ακόμη και σε δεκαπενταετία (αρ. 84 αρ. 5 εδ. α' του Ν. 2238/1994).

Στο φορολογία μεταβίβασης ακινήτων ίσχυε πενταετής παραγραφή (αρ. 12 παρ. 3 του Ν. 1521/1950), με εξαίρεση τις περιπτώσεις ελέγχου πλήρωσης των προϋποθέσεων χορήγησης απαλλαγής α' κατοικίας του Ν. 1078/1980, ενώ ως αρχική προθεσμία παραγραφής για την φορολογία των κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (και κατ' ανάλογη εφαρμογή και στη φορολογία μεγάλης ακίνητης περιουσίας) οριζόταν η δεκαετία (αρ. 102 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001), και η δεκαπενταετία στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης (αρ. 102 παρ. 1 περ. α' του Ν. 2961/2001), με δυνατότητα μη χορήγησης πιστοποιητικών περί υποβολής δήλωσης και εκπλήρωσης των υποχρεώσεων του φορολογούμενου για μία επιπλέον δεκαπενταετία (παρ. 2 του ίδιου άρθρου).

Στις φορολογίες κατοχής ακίνητης περιουσίας, σε ελάχιστες περιπτώσεις η παραγραφή ρυθμιζόταν ειδικώς από τις οικείες διατάξεις (π.χ. πενταετής παραγραφή στον ΦΑΠ βάσει του αρ. 45 παρ. 2 του Ν. 3842/2010), καθώς κατά βάση εφαρμόζονταν αναλογικά οι διατάξεις είτε της φορολογίας του εισοδήματος (π.χ. ΕΤΑΚ, ΕΦΑ) είτε των κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (π.χ. ΦΜΑΠ) και οι χρόνοι παραγραφής εναλλάσσονταν μεταξύ πενταετίας και δεκαετίας.

Αποκορύφωμα δε των χρονικών ορίων ενάσκησης του δικαιώματος του Δημοσίου αποτελούσε η εικοσαετής παραγραφή για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ επ' αυτών, ελκόμενη από τις διατάξεις του ιδιωτικού δικαίου (ΑΚ 249).

Ωστόσο, η παράλληλη ισχύς, μέχρι την εφαρμογή του ΚΦΔ, πολλών διαφορετικών για κάθε φορολογία ρυθμίσεων περί παραγραφής, γενικών και ειδικών, κανονικών και

εξαιρετικών, καθιστούσαν το ζήτημα της παραγραφής δαιδαλώδες και δημιουργούσαν ένα χαοτικό φορολογικό περιβάλλον. Την αστάθεια, πολυπλοκότητα και η διασπορά του νομοθετικού πλαισίου επιδείνωνε δραματικά η επί σειρά ετών πρακτική επιμήκυνσης των προθεσμιών της παραγραφής από τον φορολογικό νομοθέτη, και μάλιστα με πολλαπλές ενιαύσιες νομοθετικές παρατάσεις, εξαιτίας της αδυναμίας των φορολογικών αρχών να προβούν σε έγκαιρους ελέγχους και καταλογισμούς φόρων και προστίμων και προκειμένου να διασωθούν τα δημόσια έσοδα, ανατρέποντας και φαλκιδεύοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, τον ίδιο τον θεσμό της παραγραφής και τον λόγο θέσπισής της και γεννώντας πολλαπλά ζητήματα συνταγματικότητας. Παράλληλα, η Φορολογική Διοίκηση έκανε κατά κόρον χρήση (ή και κατάχρηση) των «συμπληρωματικών στοιχείων», που νομιμοποιούσαν την παρέκταση του αρχικού χρόνου παραγραφής.

Υπηρετώντας τον θεσμικό εγγυητικό της ρόλο, η δικαστική εξουσία επιχείρησε να στηλιτεύσει την νομοθετική αυτή τακτική των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής και να περιορίσει την δράση της φορολογικής διοίκησης (εκτελεστικής εξουσίας), επιλύοντας μία χρόνια παθογένεια του ελληνικού φορολογικού συστήματος και βγάζοντας χιλιάδες φορολογούμενους από το καθεστώς ανασφάλειας και ομηρίας. Η νομολογία παρενέβη καταλυτικά και αναδιαμόρφωσε το πλαίσιο της φορολογικής παραγραφής, εισάγοντας ερμηνευτικούς κανόνες αναφορικά με την έννοια και το περιεχόμενό της, και μάλιστα με επιτυχή αναφορά στο συστημικό συνταγματικό πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, θέτοντας όρια στη διάρκεια της παραγραφής, και οριοθετώντας την έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων, ως προϋπόθεση για την παράταση της διάρκειά της.

Κορωνίδα της νομολογιακής αυτής «στροφής», επισφραγίζοντας μια σειρά δικαστικών κρίσεων, και εντάσσοντας τον θεσμό της φορολογικής παραγραφής στο συνταγματικό του πλαίσιο, αποτέλεσε η απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017, βάσει της οποίας οι διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές προβλέφθηκαν σε δεκάδες αποσπασματικές νομοθετικές διατάξεις, αντίκεινται στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και τις αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου. Έκτοτε, τα διοικητικά δικαστήρια ουσίας και το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο καλούνται διαρκώς να αντιμετωπίσουν όλο και πιο εξειδικευμένα ζητήματα που αφορούν στην παραγραφή και τη διάρκειά της.

Κατόπιν αναλυτικής επισκόπησης κρίσιμων αποφάσεων των διοικητικών δικαστηρίων και κυρίως του Συμβουλίου της Επικρατείας, παραθέτουμε, συνοψίζοντας, τις κυριότερες νομολογιακές κρίσεις και πορίσματα επί ζητημάτων παραγραφής του δικαιώματος

του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων (ΣτΕ 433/2020 Τμ. Β', ΣτΕ 732/2019 Τμ. Β', ΣτΕ 172/2018 Τμ. Β', ΣτΕ Ολ. 1738/2017, ΣτΕ 675/2017 Τμ. Β', ΣτΕ 7μ 1623/2016, ΣτΕ 888/2016 Τμ. Β', ΣτΕ 1976/2015 Τμ Β', ΣτΕ 144/2012), καθώς και σύμφωνες διοικητικές θέσεις (Ε. 2147/2020, Ε. 2123/2019):

- 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 ενοχής (ΣτΕ 732/2019 Τμ. Β', ΣτΕ 172/2018 Τμ. Β', ΣτΕ Ολ 1738/2017, ΣτΕ 675/2017 Τμ. Β', ΣτΕ Ολ 3174/2014).

- Ο συνταγματικός νομοθέτης, θεσπίζοντας για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης, απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων, εφ' όσον άγει σε επιβάρυνση της θέσης των φορολογουμένων (ΣτΕ Ολ 1738/2017, ΣτΕ Ολ 3174/2014).

- Δεν επιτρέπεται η παράταση του χρόνου παραγραφής, μετά την εκπνοή του, διότι κάτι τέτοιο θα συνιστούσε απαγορευμένη κατά το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος αναδρομική επιβολή φορολογικού βάρους (ΣτΕ Ολ. 1738/2017, ΣΤ. Ολ. 3174/2014).

- Ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε ν' ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου (ΣτΕ 888/2016 Τμ. Β', 2962/2013, 750-751/2008, 70/2004, 1508/2002, 691/2001, 523/2000).

- 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 ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των διατάξεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, που να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο. (ΣτΕ 732/2019 Τμ. Β', ΣτΕ 172/2018 Τμ. Β',

ΣτΕ Ολ. 1738/2017, ΣτΕ 675/2017 Τμ. Β', ΣτΕ 7μ 1623/2016, ΣτΕ 1976/2015 Τμ Β', ΣτΕ 144/2012). Μετά δε την λήξη της, που θα προσδιορίζεται εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο και δεν θα εξαρτάται από ενέργειες δημόσιας αρχής (π.χ. από την έκδοση ή κοινοποίηση εντολής ελέγχου) δεν θα είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβάρυνσης (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κύρωσης.

- Μεταβολή της διάρκειας της παραγραφής με την πρόβλεψη επιμήκυνσης είναι δυνατή μόνο υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτος, ήτοι αυτό συνιστά το ακραίο χρονικό όριο θέσπισης της παράτασης, κείμενο εντός του αρχικώς προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής. (ΣτΕ 732/2019 Τμ. Β', ΣτΕ 172/2018 Τμ. Β', ΣτΕ Ολ. 1738/2017, ΣτΕ 675/2017 Τμ. Β', ΣτΕ 888/2016 Τμ. Β', ΣτΕ Ολ. 3174/2014) Αντίκειται δε στην, απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από τη λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παράτασης αυτής.

- Η παραγραφή πρέπει, επίσης, να έχει συνολικά εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των φορολογουμένων τήρησης των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται απραξία των φορολογικών αρχών β) να μην αφήνονται οι φορολογούμενοι έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, που αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων (ΣτΕ 732/2019 Τμ. Β', ΣτΕ 172/2018 Τμ. Β', ΣτΕ Ολ. 1738/2017, ΣτΕ 675/2017 τμ.Β', ΣτΕ 888/2016 Τμ. Β', ΣτΕ 7μ 1623/2016, ΣτΕ Τμ. Β' 1976/2015).

- Σε κάθε περίπτωση, ενόψει της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παράτασης αυτής, νομοθετική διάταξη, με την οποία προβλέπεται παράταση του χρόνου

παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, δεν εφαρμόζεται αναλογικώς και ως προς το δικαίωμά του να επιβάλει κυρώσεις, όπως τα πρόστιμα του ΚΒΣ, εφόσον στην εν λόγω διάταξη δεν αναφέρεται ρητώς κάτι τέτοιο (ΣτΕ 7μ 1623/2016).

-Δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής σε δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΕ ούτε στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή (ΣτΕ 172/2018 Τμ. Β', ΣτΕ 2934/2017 Τμ. Β') ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΣΔΟΕ, κατόπιν επεξεργασίας των ανωτέρω στοιχείων με αντιπαραβολικό έλεγχο τους με τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του φορολογούμενου, ούτε η ανώνυμη καταγγελία για την οποία συντάχθηκε το σχετικό πληροφοριακό δελτίο (ΣτΕ 172/2018, Τμ. Β'). Η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος, εδώ και πολλά χρόνια και το οποίο οφείλει να αξιοποιεί συστηματικά για την αποτελεσματική εκπλήρωση του έργου του (ΣτΕ Ολ. 2649/2017, ΣτΕ Ολ. 1738/2017).

-Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ισχύει κατ' αρχήν η πενταετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ΚΦΕ. Αν η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, τότε, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 5 εδ. β' του ΚΦΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, με ανώτατο χρονικό όριο την δεκαπενταετία (ΣτΕ 732/2019 Τμ. Β', Ε.2123/2019).

-Η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου (και της συνακόλουθης εισφοράς υπέρ ΟΓΑ) υπόκειται σε πενταετή προθεσμία παραγραφής, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, με αναλογική εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του προγενέστερου ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), και, μόνο κατ' εξαίρεση, σε δεκαετή προθεσμία παραγραφής, με την αυτή αφετηρία, εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενες στο άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ προϋποθέσεις (πχ συμπληρωματικά στοιχεία). Αντίθετα, δεν τυγχάνει εφαρμογής η εικοσαετής παραγραφή του Αστικού Κώδικα

(αρ.249 ΑΚ), δεδομένου ότι αυτή αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές(ΣΤΕ 433/2020 Τμ. Β', Ε.2147/2020).

Με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας επήλθε ριζική μεταβολή στην αντιμετώπιση των ζητημάτων της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, με τη θέσπιση ενιαίας ρύθμισης σε όλες τις επιμέρους φορολογίες και τα φορολογικά αντικείμενα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, για τα φορολογικά έτη 2014 και επόμενα, καθώς και εισαγωγή αλλαγών και καινοτομιών. Δεν υφίστανται πλέον διαφορετικοί κανόνες μεταξύ των φορολογιών, διάσπαρτοι σε σωρεία νόμων, όπως στο παρελθόν. Αυξάνεται, ο βαθμός ασφάλειας δικαίου για τον φορολογούμενο, ο οποίος γνωρίζει συνολικά το χρονικό εύρος των φορολογικών του υποχρεώσεων και δυνατότητας ελέγχου του από τη Φορολογική Διοίκηση. Αντιμετωπίζονται ελαττώματα και στρεβλώσεις του φορολογικού δικαίου στο θέμα της παραγραφής, αίρονται αμφιβολίες, απλοποιούνται διαδικασίες, διευκολύνεται το ελεγκτικό έργο και καθίσταται πιο αποτελεσματικό.

Ωστόσο, ο ΚΦΔ, και κυρίως το άρθρο 36, που ρυθμίζει την παραγραφή, καθώς και έτερες σχετικές διατάξεις, έχει τρωτά σημεία, κενά, ασάφειες ή αστοχίες, γεννά ερμηνευτικά ζητήματα, που χρήζουν διευκρινίσεων, συμπλήρωσης, πραγμάτευσης και αντιμετώπισης. Κάποια από αυτά τα «αμφιλεγόμενα» σημεία εντόπισε και θεράπευσε ήδη ο ίδιος ο νομοθέτης, όπως την, αρχικώς οριζόμενη σε εικοσαετία, παραγραφή λόγω διαπίστωσης φοροδιαφυγής, εφαρμοζόμενη και σε χρήσεις πριν τις 31.12.2013. Με τον Ν. 4646/2019 η προθεσμία της εν λόγω παραγραφής επαναπροσδιορίστηκε σε δεκαετή και μάλιστα περιορίστηκε η εφαρμογή της για τα έτη 2012-2017. Η νέα αυτή μορφή παραγραφής, εξακολουθεί ωστόσο να ερίζει, καθώς συνδέεται με έννοια εύπλαστη (αυτή της φοροδιαφυγής) που μεταβάλλεται στην πορεία των ετών ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής της, ενώ εγείρονται ερωτηματικά για χρόνο διαπίστωσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής.

Περαιτέρω, έντονος προβληματισμός στους νομικούς και οικονομικούς κύκλους έχει εκφραστεί για την ανατροπή που έχει επιφέρει ο Κώδικας στον τρόπο και χρόνο διακοπής της παραγραφής, συνδέοντάς την με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου (άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013) και όχι με την κοινοποίηση ή τη νομιμότητα της κοινοποίησης αυτής, ως προβλεπόταν κατά το προϊσχύσαν δίκαιο. Η μεταβολή αυτή θέτει θέμα παραβίασης της αρχής της φανεράς δράσης της διοίκησης και συνακόλουθα της ασφάλειας δικαίου, λόγω πιθανών καταστρατηγήσεων από τις φορολογικές αρχές «ελεγκτική αδεία» και «ένεκα δημοσίου συμφέροντος». Το ζήτημα δεν έχει αφήσει αδιάφορη και την ίδια την Φορολογική Διοίκηση που πρόσφατα παρείχε σχετικές οδηγίες, καλώντας τους

προϊσταμένους των φορολογικών υπηρεσιών, όπως διασφαλίσουν όχι μόνο την έκδοση αλλά και την αμελλητί κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων εντός του έτους (και σε κάθε περίπτωση μέχρι 31/12) κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή προστίμου.

Πάντως, μετά και την επίλυση των ζητημάτων αυτών, το πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων περί παραγραφής θα αναπτύξει πλήρως την προστατευτική του δράση, για τα συμφέροντα τόσο του φορολογούμενου όσο και του Κράτους

Ανακεφαλαιώνοντας, αξίζει να υπογραμμίσουμε την εγγυητική δράση των διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας και την καταλυτική συμβολή τους στην εδραίωση της δικαιοσύνης, την άμεση και απρόσκοπτη συμμόρφωση της Φορολογικής Διοίκησης στις αποφάσεις τους, αλλά και την προσαρμογή του νομοθέτη, σε μία κοινή προσπάθεια συνταγματοποίησης και εκσυγχρονισμού του φορολογικού πλαισίου στην Ελλάδα, εναρμονισμένου με τις ευρωπαϊκές και διεθνείς τάσεις και φορολογικές εξελίξεις. Και είναι δε προς το συμφέρον όλων μας να προσαρμοστούμε με σύνεση, ωριμότητα και στωικότητα στα νέα δεδομένα, ιδιώτες και διοίκηση, νομοθέτης και νομολογία, προάγοντας την φορολογική σταθερότητα, την ασφάλεια του δικαίου και των συναλλαγών, αλλά και συμβάλλοντας στην αύξηση των δημοσίων εσόδων και την ανάκαμψη της οικονομίας της χώρας μας δια της έγκαιρης και προσήκουσας εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, επίκαιρων και λυσιτελών ελέγχων και βέλτιστης εισπραξιμότητας.

Με το παρόν εκπόνημα επιχειρήθηκε μια συνολική θεώρηση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, των σκοπών που υπηρετεί και των δικαιολογητικών βάσεων της, αναλυτική χαρτογράφηση των ρυθμίσεών της (από το νομοθέτη και τη Φορολογική Διοίκηση), καλύπτοντας την ευρεία περιπτωσιολογία τους, πριν και μετά την εφαρμογή του ΚΦΔ, καθώς και επισκόπηση των πρόσφατων νομολογιακών κρίσεων και μεταρρυθμίσεων, αλλά και παράθεση θεωρητικών προβληματισμών. Ελάχιστες προσπάθειες έχουν γίνει προς την adhoc πραγμάτευση των ζητημάτων της παραγραφής, και όχι παρεμπιπτόντως, στο πλαίσιο εξέτασης άλλων φορολογικών πεδίων από θεωρητικούς και σπουδαστές, και αυτό προσδίδει στο εγχείρημα ουσιαστική αξία και διαμέτρημα, συνιστώντας έναν χρήσιμο οδηγό για νομικούς και οικονομολόγους, ιδιώτες και ελεγκτικές αρχές.

Το ευρύτατο φάσμα και η έκταση των θεμάτων που άπτονται της παραγραφής, θεσμού που συναντάται τόσο στο ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο δίκαιο, ήταν η κυριότερη δυσκολία της μελέτης αυτής, μιας θεωρητικής προσέγγισης, που εστιάζει στα ζητήματα της

παραγραφής μόνον ως προς τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου έναντι των φορολογουμένων, όπως αυτά ανακύπτουν από την ανάλυση της νομοθεσίας, της νομολογίας και της θεωρίας. Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε σε μία περίοδο, κατά την οποία οι νομολογιακές εξελίξεις ήταν καταγιστικές με άμεση ανταπόκριση-συμμόρφωση της Φορολογικής Διοίκησης, με συνέπεια τις μεταβολές στη φορολογική αντιμετώπιση καίριων αντικειμένων, όπως τα τέλη χαρτοσήμου, ενώ σε εξέλιξη, εν αναμονή των νομολογιακών κρίσεων, βρίσκεται και το θέμα του κρίσιμου χρόνου διακοπής της παραγραφής (έκδοσης ή κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης), ως προαναφέρθηκε, με απώτερο σκοπό την εξάλειψη των καταστρατηγήσεων και στρεβλώσεων στη φορολογική διαδικασία. Πέραν τούτου, η δικαστηριακή νομολογία που εξετάστηκε, περιορίζεται σε αποφάσεις που αφορούν χρήσεις διεπόμενες από το προϊσχύσαν (προ ΚΦΔ) καθεστώς, καθώς το φορολογικό έτος 2014, το πρώτο στο οποίο εφαρμόζεται ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, παραγράφεται στα τέλη του τρέχοντος έτους (31.12.2020), πράγμα που σημαίνει ότι οι έλεγχοι είναι σε εξέλιξη όπως και οι μετέπειτα διαδικασίες επανελέγχου (κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής) ή δικαστηριακής κρίσης (κατόπιν άσκησης προσφυγής).

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω περιορισμών, προτείνεται η διενέργεια μελλοντικής έρευνας η οποία θα καταγράψει και θα αναλύσει τις νέες νομολογιακές κρίσεις, διοικητικές παρεμβάσεις και πιθανές νομοθετικές προσαρμογές. Δέον επίσης είναι να διεξαχθούν εμπειρικές έρευνες για επιμέρους σημεία-ζητήματα των περί παραγραφής ρυθμίσεων, που συνιστούν πηγή φορολογικών διαφορών και διενέξεων και οδηγούν σε επανεξέταση των υποθέσεων στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ή απολήγουν στα Διοικητικά Δικαστήρια. Τέλος, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η έτερη «όψη του νομίσματος» της φορολογικής παραγραφής, ήτοι από πλευράς αξιώσεων των φορολογουμένων έναντι του Δημοσίου. Μέσα από τις έρευνες αυτές θα μπορούσαν να εξαχθούν χρηστικά και αξιοποιήσιμα συμπεράσματα για την παραγραφή στην πράξη, να αναδειχθούν περαιτέρω νομοθετικά κενά ή αστοχίες και να διατυπωθούν συγκεκριμένες προτάσεις προς την κατεύθυνση πάντα του εκσυγχρονισμού του φορολογικού δικαίου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

- Αδάμ-Κόλλια Α. (επιστ. επιμ.) (2012), *Φορολογίες – Περιουσιολόγιο Ακινήτων*, Αθήνα: Εκδόσεις ΚΙΝΗΤΡΟΝ Ε.Π.Ε.
- Ανδρουλάκης Β. (2019), *Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
- Δαγτόγλου Π. (2015), *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, 7^η αναθεωρημένη έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Κορνηλάκης Α. και Γιοβαννόπουλος Ρ. (2003), *Σύγχρονες τάσεις του δικαίου της παραγραφής στον ευρωπαϊκό χώρο*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Μαργαρίτης Μ. και Μαργαρίτη Α. (2016), *Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Μέντης Γρ. και Μιχελινάκης Β. (επιμ.) (2016), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
- Παπαστερίου Δ. (1998), *Γενικές Αρχές του Αστικού Δικαίου*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Ρέππας Π. (2010), *Φορολογία Χαρτοσήμου*, 5^η έκδοση, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Ρίζος Κ. (2019), *Παραγραφές*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Σταματόπουλος Δ. και Σταματόπουλος Γ. (2018), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κυρώσεων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Αθήνα: Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος
- Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π. και Σταματόπουλος Γ. (2015), *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση – Ερμηνεία*, Αθήνα: Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος
- Σταματόπουλος Δ. και Καραβοκύρης, Α. (2010), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων, Πρακτικό Βοήθημα*, Αθήνα: Εκδόσεις Forin Σταματόπουλος
- Τσιατούρας Φ. (2012), *Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) – Κωδικοποίηση, Ερμηνείας & Εφαρμογή*, 2^η έκδοση, Αθήνα
- Φινοκαλιώτης Κ. (2020), *Φορολογικό Δίκαιο*, 6^η έκδοση, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Φορτσάκης Θ. και Σαββαΐδου, Α. (2014), *Φορολογικό Δίκαιο*, 5^η έκδοση, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
- Φωτόπουλος Ι. (1999), *Η Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων*, 2^η έκδοση, Αθήνα – Κομοτηνή: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Φωτόπουλος Ι. (2013), *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, 5^η έκδοση,

Αθήνα: Εκδοτική Επιμέλεια Τριανταφύλλη Α.

Φωτόπουλος Ι. (επιστ. δ/υση) (2018), *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Αθήνα – Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα

ΑΡΘΡΑ ΣΕ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

Γαλεγαλίδου Μ. (2020), *Πενταετής η παραγραφή της δυνατότητας του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου και κοινωνική εισφορά υπέρ ΟΓΑ, κατά τη μόλις δημοσιευθείσα με αριθμό 433/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1669, Τόμος 76ος, σελ. 627-636

Γαλεγαλίδου Μ. (2020), *Προϋποθέσεις διενέργειας συμπληρωματικού ελέγχου και έκδοσης συμπληρωματικής καταλογιστικής πράξης κατά τις μόλις δημοσιευθείσες με αριθμούς 1494/2019 και 1628/2019 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1660, Τόμος 74ος, σελ. 22-32

Γαλεγαλίδου Μ. (2019), *Πενταετής η παραγραφή της δυνατότητας του Δημοσίου να επιβάλλει τέλη χαρτοσήμου και κοινωνική εισφορά υπέρ ΟΓΑ, κατά τη μόλις δημοσιευθείσα με αριθμό 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1649, Τόμος 73ος, σελ. 714-726

Μάλλιου Α. (2019), *Παραγραφή και τέλη χαρτοσήμου*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1649, Τόμος 73ος, σελ. 705-706

Μάλλιου Α. (2018), *Η διάρκεια της παραγραφής σε περιπτώσεις εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου εισοδήματος, έως και τη χρήση 2013 - Η μόλις εκδοθείσα γνωμοδότηση με αριθμό 147/2018 της Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1624, Τόμος 72ος, σελ. 467-480

Μάλλιου Α. (2018), *Περί παραγραφής και πάλι η συζήτηση*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1624, Τόμος 72ος, σελ. 465-466

Μάλλιου Α. (2017), *Και πάλι για τη φορολογική παραγραφή...Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις (ΣτΕ 2934/2017) - Η έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων - Η προϋπόθεση του προηγούμενου οριστικού φύλλου ελέγχου για τις χρήσεις έως και την 2006*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1615, Τόμος 71ος, σελ. 1203-1261

Μάλλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις*, Δελτίο Φορολογικής

Νομοθεσίας, Τεύχος 1579, Τόμος 70ος, σελ. 291-297

Μάλλιου Α. (2016), *Η φορολογική παραγραφή και τα πρόσφατα νομολογιακά δεδομένα*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1577, Τόμος 70ος, σελ. 145-146

Πανταζόπουλος Π. (2017), *Η φορολογική παραγραφή και πάλι εγγύηση δικαιοσύνης ασφάλειας - Με αφορμή την ΣτΕ Ολ 1738/2017*, Συνήγορος, Τεύχος 122, σελ. 35-38

Πανταζόπουλος Π. (2012), *Η παράταση παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων*, Επιχείρηση, Τεύχος 86

Τσουρουφλής Α. και Μηλιαράκης Κ. (2019), *Εκπρόθεσμες δηλώσεις και παραγραφή - Το ζήτημα του χρόνου παραγραφής υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες διαπιστώνεται εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων, με βάση την απόφαση του ΣτΕ732/2019 (7μελούς συνθέσεως)*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1645, Τόμος 73ος, σελ. 451-474

Σαββαΐδου Κ. (2019), *Ζητήματα φορολογικής πολιτικής και διοίκησης*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1644, Τόμος 73ος, σελ. 387-401

Φορτσάκης Θ. (2015), *Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών*, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1559, Τόμος 69ος, σελ. 483-495

ΑΡΘΡΑ ΣΕ ΙΣΤΟΧΩΡΟΥΣ

Αναγνώστου Ε. - ΕΣΥΟΛ (2020), *Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο παλαιών φορολογικών υποθέσεων*. Διαθέσιμο στο: <https://www.accountancygreece.gr>

Γρηγοριάδου Σ. (2019), *Η «Συνταγματοποίηση» του φορολογικού δίκαιου και το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος είσπραξης τελών χαρτοσήμου*. Διαθέσιμο στο: <https://www.sev.org.gr/vivliothiki-tekmiriosi/miniaio-deltio-gia-to-rythmistiko-perivallon/i-syntagmatopoiisi-tou-forologikou-dikaiou-kai-to-zitima-tis-paragrafis-tou-dikaiomatos-eispraxis-telon-chartosimou/>

Δαλιάνης Γ. (2020), *“Κερκόπορτα” στην παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων*. Διαθέσιμο στο: <https://www.artion.gr/kerkoporta-stin-paragrafi-ton-forologikon-ypotheseon/>

Δημητρακόπουλος Ι. (2020), *Η εφαρμογή των εγγυήσεων της ΕΣΔΑ στη φορολογική διαδικασία και δίκη*. Διαθέσιμο στο: <http://www.humanrightscaselaw.gr>

Δημητρακόπουλος Ι. (2019), *Σύγχρονοι προβληματισμοί για την έννοια, τη σημασία και τις*

συνέπειες της παραγραφής σε βάρος του Δημοσίου στο φορολογικό δίκαιο. Διαθέσιμο στο: <http://www.humanrightscaselaw.gr>

Δημητρακόπουλος Ι. (2017), *Αρχή της αναλογικότητας και διάρκεια της παραγραφής διοικητικών παραβάσεων*. Διαθέσιμο στο: <http://www.humanrightscaselaw.gr>

Δημητρακόπουλος Ι. (2017), *Η παραγραφή της εξουσίας της Διοίκησης για διαπίστωση διοικητικών παραβάσεων και επιβολή των αντίστοιχων δημοσιονομικών βαρών ή/και κυρώσεων, ως θεμελιώδης εγγύηση υπέρ του διοικουμένου: από την ΣτΕ Β' Τμ. 1976/2015 έως την ΣτΕ Ολομ. 1738/2017*. Διαθέσιμο στο: <http://www.humanrightscaselaw.gr>

Ευσταθόπουλος Σ. (2017), *Ο χρόνος παραγραφής φορολογικών υποθέσεων*. Διαθέσιμο στο: <https://www.efstathopoulos-law.gr>

Καλάκου Κ. (2020), *Τέλη χαρτοσήμου: μια νομοθεσία που χρήζει άμεσης φορολογικής μεταρρύθμισης*. Διαθέσιμο στο: <https://lawyermagazine.gr/tell-xartoshmou-mia-nomothesia-pou-xrhzei-ameshs-forologikhs-metarruthmishs/>

Κούρτη Ξ. (2016), *Νομικοί προβληματισμοί γύρω από το θεσμό της παραγραφής στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο*. Διαθέσιμο στο: <http://mstr-law.gr/wp-content/uploads/2017/01/MStR-Law-Kourti.pdf>

Λαζαράτος Π. (2017), *Παράταση παραγραφών φορολογικών αξιώσεων και Σύνταγμα*. Διαθέσιμο στο: <https://www.capital.gr/tax/3208590/paratasi-paragrafon-forologikon-axioseon-kai-suntagma>

Παλαιτσάκης Π. (2019), *Τέλος η 20ετής παραγραφή για φορο-υποθέσεις*. Διαθέσιμο στο: <https://m.naftemporiki.gr/story/1531668>

Πάνου Τ. (2020), *Εξελίξεις στην παραγραφή των τελών χαρτοσήμου*. Διαθέσιμο στο: http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=1057&tb3=1

Πλάτων, *Νόμοι ή περι νομοθεσίας, πολιτικός του Πλάτωνος*, σελ. 208, Διαθέσιμο στο: <http://www.physics.ntua.gr/mourmouras/greats/platon/>

Πρινωτάκης Π., (2017), *675/2017 ΣτΕ και 1738/2017 Ολ ΣτΕ: Η παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου του φορολογουμένου από τη διοίκηση*. Διαθέσιμο στο: <http://ejournals.lib.auth.gr/XVLaw/article/view/6768/6523>

Τσάγγα Μ-Α. (2017), *Οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων*, Εθνικών και Καποδιστριακών Πανεπιστημίων Αθηνών, Νομική Σχολή. Διαθέσιμο στο: <https://pergamos.lib.uoa.gr/uoa/dl/frontend/file/lib/default/data/2751588/theFile>

Τσακίρη Ε. (2008), *Φορολογικοί έλεγχοι και δικαιώματα φορολογουμένων*. Διαθέσιμο στο: <http://ikee.lib.auth.gr/record/123877/files/tsakiri.pdf>

Blokhin A. (2019), *Can the IRS Audit You After a Refund?* Διαθέσιμο στο:

<https://www.investopedia.com/ask/answers/110415/can-irs-audit-you-after-refund.asp>
IBDF (2018), *2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights*. Διαθέσιμο στο:
<https://www.ibfd.org/Academic/National-Reports-Observatory-Protection-Taxpayers-Rights>
IRS, *IRS Audits - How far back can the IRS go to audit my return?* Διαθέσιμο στο:
<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/irs-audits#far-back>
O'Connell B. (2020), *How Long Should I Keep My Tax Records?* Διαθέσιμο στο:
<https://www.investopedia.com/ask/answers/020414/how-long-should-i-keep-my-tax-records>
OECD (2006), *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*.
Διαθέσιμο στο: <https://www.oecd.org/tax/administration/37589900.pdf>
Wood R. (2019), *IRS Audit Period Is 3 Years, 6 Years Or Forever: How To Cut Your Risk*.
Διαθέσιμο στο: <https://www.forbes.com/sites/robertwood/2019/10/08/irs-audit-period-is-3-years-6-years-or-forever-how-to-cut-your-risk/?sh=3d7cafc07ba6#6f6a16417ba6>

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-handbook/ch51300>
<https://taxsummaries.pwc.com>