



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

Φορολογικός Έλεγχος, Παραγραφή Δικαιώματος του Δημοσίου  
και Δικαιώματα Ελεγχόμενου

Του Ικίμη Χρήστου

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

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2020



## Ευχαριστίες

Η συγγραφή και εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας, πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο του μεταπτυχιακού προγράμματος του τμήματος «Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, στη Θεσσαλονίκη.

Πριν την παρουσίαση της εργασίας, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλα τα μέλη της σχολής, καθηγητές, διδάσκοντες και διοικητικό προσωπικό, και ιδιαιτέρως τον επιβλέποντα καθηγητή μου για τη βοήθεια και την υποστήριξη που μου παρείχε καθώς και την αμέριστη συμπαράσταση που μου έδειξε, με σκοπό την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να εκφράσω την ευγνωμοσύνη μου σε όλους εκείνους που στάθηκαν δίπλα μου, η αρωγή και η συμβολή των οποίων ήταν καθοριστική, σε όλη τη προσπάθεια μου, από την αρχή των σπουδών, ως την ολοκλήρωση, με την κατάθεση της παρούσας εργασίας.

## Περίληψη

Το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου, για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και κοινοποίησης φύλλων ελέγχου και πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών, προστίμων και λοιπών διαπιστωτικών πράξεων, έχει απασχολήσει επανειλημμένως τους φορολογούμενους (είτε φυσικά πρόσωπα είτε νομικές οντότητες), ενώ τελευταία έχει γίνει θέμα της επικαιρότητας λόγω των διαφόρων αποφάσεων που έχουν εκδοθεί από τα δικαστήρια της χώρας, συνακόλουθα από τη διοίκηση των φορολογικών αρχών, οι οποίες προσαρμόστηκαν στις δικαστικές αποφάσεις.

Αναφορικά με το εν λόγω ζήτημα, τα περισσότερα προβλήματα, που αρχικά εμφανίστηκαν, είχαν σαν γενεσιουργό αιτία, και ταυτόχρονα, ως πηγή ανάδειξης πολλών εν γένει θεμάτων, τους διενεργηθέντες ελέγχους, από τις φορολογικές αρχές, σε φορολογικές υποθέσεις, παλαιών ετών (ήτοι, για έτη από το 2000 και επόμενα), οι οποίες έχουν τις περισσότερες φορές υποπέσει στην προβλεπόμενη εκ του νόμου (συνήθη) 5ετή ή 10ετή παραγραφή. Επισημαίνεται εδώ, ότι τα έτη έως και το 1999 χαρακτηρίστηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με βάση την ΠΟΛ.1228/2014 ως τα τελευταία «παραγεγραμμένα» έτη, δηλαδή ως έτη για τα οποία δεν δύναται το δημόσιο να διενεργήσει φορολογικούς ελέγχους και να καταλογίσει φόρους.

Ακολούθησαν πολλές αποφάσεις και εγκύκλιοι, προσπαθώντας η πολιτεία να διορθώσει τα ‘‘κακώς κείμενα’’, και να βρει λύσεις στα προβλήματα που προέκυψαν, από τις αλληπάλληλες παρατάσεις στη παραγραφή που είχαν δοθεί, οι οποίες άλλοτε έλυσαν προβλήματα, και άλλοτε περιέπλεξε την υπάρχουσα κατάσταση, με αποτέλεσμα να είναι απαραίτητη η εμπλοκή του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να δοθεί οριστική λύση στα προκύπτοντα προβλήματα.

**Λέξεις κλειδιά:** παραγραφή, αποφάσεις, φορολογικός έλεγχος.

## **Abstract**

The issue of the statute of limitations of the Greek State, for the purpose of tax audit and notification of control sheets and acts of determination of taxes, fees, levies, fines and other certifying acts, has repeatedly occupied taxpayers (whether natural persons or legal entities), become a matter of topicality due to the various decisions issued by the courts of the country, consequently by the administration of the tax authorities, which were adapted to the court decisions.

In relation to this issue, most of the problems that initially arose had as a generative cause, and at the same time, as a source of many issues in general, the audits carried out by the tax authorities in tax cases of old years (ie, for years from 2000 onwards), which have most often fallen within the statutory (usual) 5-year or 10-year limitation period. It is pointed out here that the years up to 1999 were characterized by the Ministry of Finance based on POL.1228 / 2014 as the last "statute-barred" years, ie as years for which the public can not conduct tax audits and charge taxes.

Many decisions and circulars followed, trying the state to correct the "wrong texts", and to find solutions to the problems that arose, from the successive extensions to the limitation period that had been given, which sometimes solved problems, and sometimes complicated the existing situation. , with the result that the involvement of the Council of State is necessary, in order to give a final solution to the resulting problems.

**Keywords:** statute of limitations, decisions, tax audit.

# Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη.....	4
Abstract .....	5
Εισαγωγή.....	8
<b>Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup> Εισαγωγικές Έννοιες-Αρθρογραφική επισκόπηση .....</b>	<b>111</b>
1.1 Έννοια του φορολογικού ελέγχου .....	188
-Διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.....	198
-Δικαιώματα και υποχρεώσεις ελεγχόμενου .....	21
1.2 Φορολογική παραγραφή .....	23
-Έννοια της φορολογικής παραγραφής.....	24
-Είδη της παραγραφής .....	24
<b>Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup> Φορολογική παραγραφή και διαδοχική παράταση.....</b>	<b>299</b>
2.1 Φορολογική παραγραφή και σχετική νομοθεσία έως 2013.....	298
-Παραγραφή υποθέσεων χρήσεων έως 2003.....	309
-Παραγραφή υποθέσεων χρήσεων από 2004 έως 2013.....	30
2.2 Φορολογική παραγραφή και σχετική νομοθεσία από 2014 και εφεξής.....	35
-Παραγραφή χρήσεων μετά το 2014 .....	377
2.3 Ενδιάμεσες Περιπτώσεις- Φορολογικός Έλεγχος και Ειδικές Περιπτώσεις Παράτασης Παραγραφής.....	39
-Παράταση παραγραφής λόγω νέων στοιχείων .....	43
-Επανελέγχος και έννοια νέων στοιχείων.....	44
<b>Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> Θεμελιώδεις Αρχές Φορολογικού Δικαίου. ....</b>	<b>46</b>
3.1 Η τακτική των διαδοχικών παρατάσεων παραγραφής και η αρχή της καλής νομοθέτησης.....	46
3.2 Η τακτική των διαδοχικών παρατάσεων παραγραφής και η αντισυνταγματικότητα....	488
<b>Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup> Δικαστικές Αποφάσεις και Νομολογία.....</b>	<b>51</b>

4.1 Αποφάσεις ΣτΕ περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου .....	51
-Η 675/2017 Απόφαση του ΣτΕ .....	51
-Η 1738/2017 Απόφαση του ΣτΕ .....	53
-Η 1623/2016 Απόφαση του ΣτΕ .....	56
-Λοιπές σχετικές Αποφάσεις του ΣτΕ .....	56
4.2 Ο ρόλος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, .....	598
-Η 268/2017 Απόφαση του Ν.Σ.Κ. ....	598
-Η 265/2017 Απόφαση του Ν.Σ.Κ. ....	599
-Η 89/2018 Απόφαση του Ν.Σ.Κ. ....	609
-Η Αντίδραση της Φορολογικής Αρχής.....	59
-Αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης.....	60
-Οι ερμηνευτικές ΠΟΛ.1191-1192-1194/2017 .....	61
-Οι παραδοχές της ΠΟΛ.1208/2017 .....	62
4.3 Προτάσεις .....	643
<b>Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup> Συμπεράσματα .....</b>	<b>654</b>
Βιβλιογραφία.....	687
<a href="#">ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</a> .....	72

## Περιεχόμενα Πινάκων

Πίνακας 1.....	33
Πίνακας 2. ....	34
Πίνακας 3.....	38
Πίνακας 4. ....	41
Πίνακας 5. ....	60
Πίνακας 6 (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ).....	72

## Εισαγωγή

Στην εποχή μας, και λόγω της ανάγκης του κράτους να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του, η συλλογή εσόδων και η οικονομική ρευστότητα, τα οποία είναι εξαιρετικά δύσκολα, λόγω της οικονομικής κρίσης που κυριαρχεί τις οικονομίες όλων των κρατών, καθιστά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων επιτακτική ανάγκη. Η έλλειψη επιχειρηματικότητας και ρευστότητας στην αγορά κάνει αυτό το έργο δυσκολότερο. Η δυνατότητα του κράτους να διενεργήσει φορολογικούς ελέγχους φαντάζει μονόδρομος, αλλά οι συνεχείς τροποποιήσεις των φορολογικών νόμων και η έλλειψη προσωπικού, αλλά και υλικοτεχνικών υποδομών, ώθησε κατά το παρελθόντο φορολογικό νομοθέτη, στην πρακτική των παρατάσεων της παραγραφής των ανέλεγκτων χρήσεων, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων όσο το δυνατόν περισσότερων και παλαιότερων ετών, προκειμένου να περιορίσει τη φοροδιαφυγή.

Το φαινόμενο της παράτασης της παραγραφής, στο δικαίωμα του δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων στις επιχειρήσεις και πιο συγκεκριμένα στις ανέλεγκτες χρήσεις αυτών, έχει δημιουργήσει ιδιαίτερα σημαντικά προβλήματα στις οικονομικές οντότητες, τους επιτηδευματίες, τους επενδυτές, λόγω των επιπτώσεων που επιφέρει στη λειτουργία τους, και την αβεβαιότητα που δημιουργεί στις υγιείς και συνεπείς επιχειρήσεις ως προς την υποχρέωση που έχουν για τη διαφύλαξη φορολογικών βιβλίων και στοιχείων. Επίσης έχει δημιουργήσει και προβληματισμό στους νομοθέτες, καθώς με τις αλλεπάλληλες τροποποιήσεις των ισχυουσών διατάξεων και νόμων στην Ελλάδα, το ζήτημα της παραγραφής, γίνεται όλο και πιο θολό. Επομένως, είναι ένα θέμα, μείζονος σημασίας, το οποίο έχει έρθει στο προσκήνιο του δημόσιου ενδιαφέροντος, κυρίως γιατί δεν είναι ξεκάθαρη η νομολογία, σε συνδυασμό με την αυξημένη ανάγκη του δημοσίου για τη συλλογή φόρων, την έλλειψη ανθρώπινου δυναμικού και αύξηση των αναγκών των επιχειρήσεων, που πολλές φορές τους οδηγεί στη φοροδιαφυγή, ως μέσο για την κάλυψη της οικονομικής τους ρευστότητας.

Στο πλαίσιο αυτό, η παρούσα διπλωματική εργασία, εκπονήθηκε με σκοπό να παρουσιάσει όσο το δυνατόν εκτενέστερα τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν το οικονομικό περιβάλλον της χώρας, σε σχέση με τη διαδικασία ελέγχου και τη δημιουργία των προβλημάτων που συνεπάγονται από την πρακτική της διαδοχικής



παράτασης της παραγραφής, που υιοθετούσε το Κράτος, επί σειρά ετών. Η ανάδειξη εννοιών όπως η φοροδιαφυγή, ο φορολογικός έλεγχος, οι παρατάσεις παραγραφής και οι ανέλεγκτες χρήσεις, η ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου, προ παραγραφής, αλλά και η διερεύνηση μέτρων αντιμετώπισης του φαινομένου, είναι ο στόχος της παρούσας εργασίας. Καθώς πρωταρχική υποχρέωση του νομοθέτη σε ένα κράτος δικαίου, είναι να ισορροπεί μεταξύ της προάσπισης του δημοσίου συμφέροντος αλλά και της διαφύλαξης των δικαιωμάτων του κάθε φορολογούμενου, υπηρετώντας την αρχή της νομιμότητας.

Η εργασία έχει χωριστεί σε έξι βασικές ενότητες με σκοπό την εκτενή ανάλυση εννοιών, νομολογίας και διαδικασιών.

Το πρώτο κεφάλαιο αποτελεί μια αρθρογραφική επισκόπηση σχετικά με τη την έννοια της φορολογικής παραγραφής και μια εισαγωγική εισήγηση για τις έννοιες του φορολογικού ελέγχου, των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του ελεγχόμενου κατά την διαδικασία αυτή και της έννοιας της φορολογικής παραγραφής.

Το δεύτερο κεφάλαιο εμβαθύνει σε ανάλυση της φορολογικής παραγραφής και παρατίθεται η νομοθεσία σε σχέση με τη διαδοχική παράταση παραγραφής, και η εισαγωγή των εννοιών «νέο στοιχείο» ή «συμπληρωματικό στοιχείο».

Το τρίτο κεφάλαιο αποτελεί απεικόνιση των βασικών αρχών του Φορολογικού Δικαίου, οι οποίες πολλές φορές, έρχονται σε σύγκρουση με τη νομολογία, στην πράξη, αφού αρκετές φορές παραγκωνίζονται, προκειμένου το δημόσιο να παρακάμψει την παραγραφή. Επιπροσθέτως, κρίνεται απαραίτητο να γίνει και αναφορά περί ελέγχου της συνταγματικότητας της νομοθεσίας που σχετίζεται με τη παραγραφή, τις επιρροές από το ευρωπαϊκό δίκαιο, και τον τρόπο που συσχετίζονται με την παράταση της παραγραφής.

Το τέταρτο κεφάλαιο, εμπεριέχει μια ιστορική αναδρομή στη νομοθεσία και κατ' ουσία επιχειρείται να προβληθεί το νομικό πλαίσιο στο οποίο εμπίπτουν οι αλληπάλληλες παρατάσεις παραγραφής. Επίσης, πραγματεύεται τη τακτική των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, όπως αυτές κρίθηκαν από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ) καθώς και τις τροποποιήσεις στη νομοθεσία, που οι αποφάσεις αυτές επέφεραν στο ζήτημα της αντιμετώπισης της παραγραφής από την Πολιτεία.

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο, κρίθηκε σκόπιμη η παράθεση γενικών αποτελεσμάτων, συνεπειών και επιδράσεων, και η σύνοψη των χαρακτηριστικών, ώστε να εξαχθούν συμπεράσματα από τα όσα έχουν προηγηθεί, μέχρι να καταλήξουμε στο σημερινό νομικό πλαίσιο.

Στο παράρτημα, που αποτελεί την έκτη ενότητα της παρούσας εργασίας, απεικονίζεται συνοπτικά η παραγραφή των δικαιωμάτων του Δημοσίου για τη διενέργεια ελέγχων και επιβολή κυρώσεων, ανά είδος φορολογίας, ελεγχόμενη χρήση-έτος, νομοθεσίας και προσδιορισμό εξαιρέσεων, ανά περίπτωση.

## Κεφάλαιο 1<sup>ο</sup>

### Εισαγωγικές Έννοιες-Αρθρογραφική Επισκόπηση

Η έννοια της παραγραφής αν και ξεκάθαρη, στην φορολογική νομοθεσία έχει καταστεί δυσερμήνευτη τα τελευταία χρόνια, λόγω των πολλών τροποποιήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί. Οπότε είναι απαραίτητη, για τη κατανόηση συγκεκριμένων εννοιών, η εκ βάθρων ανάλυση. Για το λόγο αυτό στο παρόν κεφάλαιο θα μελετηθούν εισαγωγικές έννοιες, όπως ο φορολογικός έλεγχος και η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου.

Η αναδρομική εφαρμογή των νόμων απαντάται ως ενδεχόμενη σε όλα τα επιμέρους δίκαια, τόσο εντός εθνικών ορίων, όσο και σε επίπεδο κοινοτικού δικαίου καθώς τα δικαιοδοτικά όργανα της Ε.Ε. εδραιώνουν σταδιακά μια σχετική νομολογία η οποία αποτυπώνεται και στις αποφάσεις των εθνικών δικαστηρίων. Κατά τον Δημητρακόπουλο «Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Σύνταγμα-ΕΣΔΑ-Δίκαιο ΕΕ», μεταξύ των [γενικών αρχών του δικαίου της ΕΕ] συγκαταλέγεται η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης (ποινικής ή διοικητικής) κύρωσης... Η αρχή αυτή έχει αυξημένη τυπική ισχύ όχι μόνο ως τμήμα του πρωτογενούς κοινοτικού δικαίου αλλά και ως κανόνας που απορρέει από το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ, το οποίο επιβάλλει την αναδρομική εφαρμογή του ευμενέστερου για τον παραβάτη «ποινικού» νόμου και εφαρμόζεται και σε περίπτωση επιβολής διοικητικής κύρωσης. Καθώς, όμως, η επιβολή φορολογικών κυρώσεων παραμένει στο στενό πυρήνα της εθνικής εξουσίας, θα μας απασχολήσουν κυρίως οι συνταγματικές εγγυήσεις για την απαγόρευση αναδρομικής ισχύος σε δυσμενέστερες φορολογικές διατάξεις, και αναλόγως η επιτρεπτή αναδρομική εφαρμογή ηπιότερων

διατάξεων<sup>1</sup>, δεδομένου ότι η τελευταία αυτή αρχή δεν θεωρείται συνταγματικού επιπέδου για την εθνική έννομη τάξη.<sup>2</sup>

Οι φορολογικοί νόμοι, ως επί το πλείστον, θεσπίζουν αφενός υποχρεώσεις των φορολογουμένων έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, αφετέρου διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις εφόσον παραβιαστούν οι υποχρεώσεις αυτές. Οι κυρώσεις αυτές, αντικατοπτρίζουν και συνεξαρτώνται αναπόφευκτα από τις οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες όπως αυτές διαμορφώνονται σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Αντίστοιχη με τις συνθήκες αυτές, είναι και η ένταση της απαξίας που ενέχουν οι φορολογικές παραβάσεις, καθώς το φορολογικό καθεστώς μεταβάλλεται ιστορικά.

Παρατηρείται έτσι, μεταβολή στον τρόπο που ο φορολογικός νομοθέτης αξιολογεί την αποτελεσματικότητα του κυρωτικού του συστήματος και αναπροσαρμόζει επί το αυστηρότερο ή το ηπιότερο το καθεστώς κυρώσεων. Το πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι εφαρμοστές του φορολογικού δικαίου αλλά και οι ερμηνευτές αυτού, έγκειται στον προσδιορισμό της εφαρμοστέας διάταξης ανάμεσα στις διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο τέλεσης της παράβασης και αυτών που ισχύουν κατά το χρόνο διαπίστωσης ή δικαστικής κρίσης. Το φορολογικό δίκαιο είναι το κατ' εξοχήν δίκαιο του οποίου οι διατάξεις έχουν διαχρονική ισχύ. Η πολυπλοκότητα του φορολογικού δικαίου συνίσταται αφενός στην ταχύτητα με την οποία τροποποιούνται, καταργούνται, ψηφίζονται οι φορολογικές διατάξεις, αφετέρου στην αδυναμία του φοροελεγκτικού μηχανισμού να διενεργήσει ελέγχους μέσα σε εύλογο χρόνο.

Είναι το πλέον σύνηθες κατά τη διαδικασία φορολογικού ελέγχου και τον καταλογισμό των πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, προστίμων κ.λπ να αναζητούνται οι διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο διάπραξης μιας φορολογικής

---

<sup>1</sup> Βλ. σχ. ΑΠ (Ποιν) 452/1999 «η αρχή αυτή δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα και παρέχεται έτσι η εξουσία στον κοινό νομοθέτη να αποκλείσει με μεταβατική διάταξη την αναδρομική εφαρμογή του ηπιότερου νόμου όσον κρίνει ότι οι συνθήκες που επέβαλλαν τη θέσπιση του νεότερου νόμου δεν ταυτίζονται με τις προηγούμενες και συνεπώς δεν δικαιολογούν την εφαρμογή της επιεικέστερης μεταχείρισης του δράστη» η σχ. παραπομπή από Ι. Δημητρακόπουλος «Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα» σελ. 112

<sup>2</sup> Βλ. σχ. Ι. Δημητρακόπουλο ο οποίος βρίσκει συνταγματικό έρεισμα για την αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης διάταξης, στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ.1 εδαφ. δ' Σ) και της ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1Σ) «Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα» σελ. 113

παράβασης, οι διατάξεις που ισχύουν κατά το χρόνο ελέγχου και οι μεταβατικές διατάξεις που καθορίζουν ποια νομική διάταξη θα εφαρμοστεί.

Για τις διατάξεις ουσιαστικού δικαίου, το περιβάλλον είναι μάλλον διαυγές, διότι η απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής φορολογικού νόμου, καθιστά σαφές το νομοθετικό πλαίσιο που λαμβάνεται υπόψη για τον καταλογισμό κυρώσεων. Αντιθέτως, η εφαρμογή διαδικαστικών διατάξεων, δεν υπόκειται καταρχάς στη μη ανεκτή αναδρομική εφαρμογή.

Η αναδρομική εφαρμογή φορολογικών ρυθμίσεων, περιορίζεται συνταγματικά από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, επιτρέποντας εξαιρετικά μια περιορισμένη αναδρομικότητα η οποία ανάγεται στο προηγούμενο της θέσπισης της σχετικής διάταξης, έτος.

Η συνταγματικά κατοχυρωμένη απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής φορολογικών κανόνων, είναι φανερό ότι ικανοποιεί την αρχή της ασφάλειας δικαίου η οποία στο χώρο των φορολογικών ρυθμίσεων εκφράζεται ως προστασία του φορολογούμενου από την αβεβαιότητα που μπορεί μια αναδρομική φορολογία να επιφέρει στον οικονομικό προγραμματισμό του, στην οργάνωση της προσωπικής και επαγγελματικής ζωής του. Συνεπώς, η αρχή της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των πολιτών, επιτάσσει τη μη αναδρομική ισχύ των δυσμενέστερων διατάξεων νόμων και ιδιαιτέρως των φορολογικών.

Ωστόσο, ο συντακτικός νομοθέτης αναγνωρίζοντας την ανάγκη ικανοποίησης έκτακτων δημοσιονομικών αναγκών, που μπορεί να επιτευχθεί μέσω της είσπραξης δημοσίων εσόδων, θέσπισε περιορισμένη δυνατότητα αναδρομικής φορολόγησης των εισοδημάτων του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους. Η αναδρομική εφαρμογή δυσμενών διατάξεων καταλαμβάνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του φόρου, δηλαδή το υποκείμενο της φορολογικής επιβάρυνσης, το αντικείμενο και το φορολογικό συντελεστή.

Από τη στενή γραμματική ερμηνεία της διάταξης, θα μπορούσε να συναχθεί το συμπέρασμα ότι άλλα οικονομικά βάρη π.χ. έκτακτες εισφορές για την ικανοποίηση έκτακτων δημοσιονομικών αναγκών, θα μπορούσαν να επιβληθούν στο εισόδημα περιόδου που είχε λήξει κατά το προηγούμενο της επιβολής έτος. Η ερμηνεία αυτή με το αιτιολογικό ότι υπαγορεύεται από επείγοντες και επιτακτικούς

λόγους δημοσίου συμφέροντος, έχει γίνει δεκτή και νομολογιακά σύμφωνα με τις αποφάσεις ΟλΣτΕ1317-1318/79, ΣτΕ 3098/1981, 797/1986 και τις πρόσφατες ΣτΕ Ολ. 1685/13, 1/2016.<sup>3</sup>

Η δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής φορολογικών διατάξεων, καθορίζεται εν πολλοίς από μια κρίσιμη διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων. Οι διατάξεις ουσιαστικού δικαίου, διαμορφώνουν τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της φορολογικής ενοχής.<sup>4</sup> Κατά συνέπεια, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού που δίδεται από το φορολογικό νομοθέτη στη διάταξη ως διαδικαστικής φύσης, θα πρέπει να αναζητηθούν τα κριτήρια εκείνα που της προσδίδουν χαρακτήρα διάταξης ουσιαστικού δικαίου.

Επιπλέον, οι διατάξεις των νόμων, που προβλέπουν την παράταση της παραγραφής, αν και πρόσφορες για την πάταξη της φοροδιαφυγής, μεταθέτουν το βάρος απόδειξης στον φορολογούμενο και ιδίως σε χρήσεις για τις οποίες αφενός μπορεί να μην διαφυλάσσει πλέον τα αποδεικτικά στοιχεία, αφετέρου το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο, έχει παραγραφεί.<sup>5</sup>

Η αναδρομική εφαρμογή νόμων οι οποίοι ρυθμίζουν κατά ευμενέστερο τρόπο τις αναφερόμενες σ' αυτούς βιοτικές σχέσεις, είναι γενικώς ανεκτοί στο χώρο του διοικητικού δικαίου. Το ΣτΕ κάνει γενικώς δεκτή την αναδρομική εφαρμογή ευνοϊκότερης κύρωσης στο πλαίσιο των φορολογικών κυρώσεων, εφαρμόζοντας

---

<sup>3</sup>Φ. Σπυρόπουλος, Ξ. Κοντιάδης, Χ. Ανθόπουλος, Γ. Γεραπετρίτης, συλ. έργο «Σύνταγμα – Κατ' άρθρο ερμηνεία», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2017 σελ. 1235επομ.

<sup>4</sup>Ασπασία Μάλλιου «Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρύθμισης του άρθρου 15 Ν. 3888/10 για τη φορολογική μεταχείριση της προσαύξησης περιουσίας» Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τεύχος 1578 Φεβρουάριος 2016

<sup>5</sup>Μέντης Γρηγόρης άρθρο με τίτλο «Η προσαύξηση περιουσίας ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα», στο περιοδικό «Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου» τεύχος 91 Νοέμβριος 2016 εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη

αναλογικά την αρχή του ποινικού δικαίου, δεδομένου άλλωστε ότι οι φορολογικές κυρώσεις αποτελούν «οιονεί ποινικές κυρώσεις».<sup>6</sup>

Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης διάταξης στο χώρο του φορολογικού δικαίου, αναγνωρίζεται σύμφωνα με τη νομολογία όταν ο νομοθέτης κρίνει ότι ο σκοπός της παραβιασθείσας διάταξης, εξαιτίας της οποίας επιβάλλεται η κύρωση, είναι δυνατό να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα. Η άποψη αυτή δε, της εφαρμογής του ηπιότερου κανόνα, βρίσκεται σε αρμονία με τη συνταγματική επιταγή της αναλογικότητας.<sup>7</sup>

Η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης διάταξης, θα πρέπει να οφείλεται στη βούληση του νομοθέτη να εφαρμόσει πράγματι διατάξεις επιεικέστερες, και να μην στηρίζεται σε μεταβολές που επέφεραν εξωγενείς παράγοντες. Τέτοιοι παράγοντες π.χ. είναι η σύγκριση του ποσοστού προσαύξησης η εφαρμογή μικρότερου ποσοστιαίου συντελεστή προσαύξησης ως απόρροια στάθμισης των συντελεστών αυτών με μειούμενα τραπεζικά επιτόκια.

Η αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης διάταξης φορολογικού κανόνα, ερείδεται στην διάταξη της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν.4174/13 σύμφωνα με την οποία για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, οι οποίες αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις χρήσεων έως και την 31.12.2013, αντί του πρόσθετου φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 1 του Ν. 2523/97 επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις

---

<sup>6</sup>Γ. Μεντής «Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις – Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ, και του ν. 4337/2015» ΘΠΔΔ τεύχος 80 Οκτώβριος 2015

<sup>7</sup>Όπως η ΣτΕ 2402/2016 τμήμα Β' «.<sup>7</sup> «...14 Επειδή με τις ως άνω 2460/1981 και 1525/1955 του Συμβουλίου της Επικρατείας, τις οποίες επικαλείται η αναιρεσείουσα, κρίθηκε ότι κύριος σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων, με τις οποίες επιβάλλεται πρόσθετος φόρος ή προσαύξηση σε βάρος του παραλείποντος την υποβολή της φορολογικής δηλώσεως...είναι ο επ'απειλή οικονομικής κυρώσεως, εξαναγκασμός σε ταχεία και ακριβή συμμόρφωση ... όταν όμως ο νομοθέτης, μεταβάλλοντας αντιλήψεις, κρίνει ότι ο σκοπός αυτός δύναται να επιτευχθεί με ηπιότερα μέσα, τότε ελέγχεται όχι μόνον ως άσκοπη και αδικαιολόγητη, αλλά και ως αντίθετη κατ'αρχήν προς τη νεότερη νομοθετική βούληση η επιβολή των παλαιότερων αυστηρότερων κυρώσεων, οι οποίες υπερβάλλουν το μέτρο, το οποίο ήδη κρίνεται από τον νομοθέτη ως αναγκαίο. Στις περιπτώσεις αυτές ... υπάρχει τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί εκκρεμών υποθέσεων, τεκμήριο το οποίο μόνο με σαφή αντίθετη διάταξη δύναται να ανατραπεί...»

διατάξεις των άρθρων 58, 58<sup>A</sup> παρ. 2 ή 59 του Ν. 4174/13 πλέον του τόκου που προβλέπεται στο άρθρο 53 του ίδιου νόμου, εφόσον συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.<sup>8</sup>

Η Φορολογική Διοίκηση κατά το παρελθόν κυρίως, εξέδιδε κανονιστικές πράξεις με τις οποίες επέβαλλε φόρους παρά τη συνταγματική απαγόρευση, διασώζοντας το κύρος των πράξεων της με την εκ των υστέρων ψήφιση τυπικών νόμων.

Ζήτημα σύγκρουσης με το άρθρο 78 του Συντάγματος και κατά συνέπεια με την αρχή της νομιμότητας του φόρου τίθεται και με μια συχνή τα τελευταία χρόνια κοινοβουλευτική πρακτική, τη θέσπιση φορολογικών διατάξεων με πράξεις νομοθετικού περιεχομένου, καθώς για το χαρακτήρα των πράξεων αυτών, επικρατεί διχογνωμία<sup>9</sup>. Η ιδιαίτερη φύση πάντως των φορολογικών επιβαρύνσεων επιβάλλει στενή ερμηνεία της σχετικής συνταγματικής επιταγής, συστηματική επιστημονική επεξεργασία και ουσιαστική συμμετοχή του νομοθετικού σώματος στην συζήτηση και ψήφιση των φορολογικών νόμων.

Κατά τον Σταματόπουλο, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο των επιχειρήσεων και εν γένει των φορολογουμένων είναι πενταετής και ορίζεται από το **άρθρο 36 του ν.4174/2013**, όπως ισχύει (ΚΦΔ). Η προθεσμία της

---

<sup>8</sup>Η διάταξη αυτή προστέθηκε αρχικώς με την παρ.1 του άρθρου 50 του Ν. 4223/13 σύμφωνα με την οποία: « πράξεις φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 , κατά και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

<sup>9</sup>Ο Κ. Φινοκαλιώτης αναφέρει ότι για το ζήτημα αυτό έχουν εκφραστεί διαμετρικά αντίθετες απόψεις με τους Κυπραίο και Παρούτσα να κρίνουν απαγορευμένη συνταγματικά την κατ' εξουσιοδότηση ρύθμιση με Πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου, ουσιαστών φορολογικών στοιχείων. Ως «ιδιότυπους τυπικούς νόμους», χαρακτηρίζει τις σχετικές Π.Ν.Π. ο Κόρσος, συνταγματικά ανεκτές εφόσον υφίστανται οι προϋποθέσεις έκδοσης τους. Ο ίδιος ο Κ. Φινοκαλιώτης, τονίζοντας αφενός την ανάγκη ύπαρξης τυπικού νόμου σύμφωνα με τη ρητή επιταγή του άρθρου 78 παρ.1 για την προστασία των πολιτών από κρατικές αυθαιρεσίες στο πεδίο της επιβολής φόρων, αναγνωρίζει στην εκτελεστική εξουσία τη δυνατότητα ενεργοποίησης του άρθρου 44 παρ.1 κατ' εξαίρεση και μόνο και ενόψει της ανάγκης κάλυψης έκτακτων και απρόβλεπτων αναγκών, θέτοντας ωστόσο τον προβληματισμό κατά πόσο δύναται να ικανοποιηθούν τέτοιες ανάγκες μέσω φορολογικών ρυθμίσεων. Καταλήγει έτσι στο συμπέρασμα ότι μόνο διατάξεις που αφορούν σε φορολογικές απαλλαγές, τις οποίες έκτακτες και απρόβλεπτες συνθήκες επιβάλλουν (π.χ. καταστροφές από φυσικά φαινόμενα), είναι συνταγματικά ανεκτό να ρυθμίζονται με Π.Ν.Π. «Φορολογικό Δίκαιο» εκδ. Σάκκουλα 2014 σελ. 98 επομ.



πενταετούς παραγραφής αρχίζει από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Π.χ. Δήλωση Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019. Όπως είναι γνωστό η δήλωση υποβάλλεται εντός του 2020. Η προθεσμία παραγραφής αρχίζει από το τέλος του 2020 και λήγει την 31.12.2025.

Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου προς έλεγχο μπορεί να γίνει δεκαετές, δεκαπενταετές και εικοσαετές, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, όταν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωσή 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 ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν ( περιπτώσεις που θα αναλυθούν στα επόμενα κεφάλαια).

Επίσης κατά τον Σταματόπουλο, το ζήτημα που απασχολούσε για χρόνια όλους τους εμπλεκόμενους με την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων ήταν το θέμα των παρατάσεων της παραγραφής του δικαιώματος των ελεγκτικών αρχών προς έλεγχο των επιχειρήσεων και εν γένει των φορολογουμένων και τότε ένα στοιχείο θεωρείται ως νέο στοιχείο ή ως συμπληρωματικό στοιχείο και μπορεί με βάση αυτό να παραταθεί η προθεσμία παραγραφής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.5 του άρθρου 25](#) του ν. 4174/2014 (ΚΦΔ) η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. Και με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1165/2016](#) αναφέρεται ότι από τις ανω διατάξεις προβλέπεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί επανέλεγχο στις περιπτώσεις που προκύπτουν νέα στοιχεία, δηλαδή στοιχεία που δεν

θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Η διαφορά των νέων από 1.1.2014 διατάξεων και των προγενέστερων εστιάζεται σε τρία πολύ κρίσιμα δεδομένα:

Το πρώτο αναφέρεται ότι νέο στοιχείο είναι αυτό που δεν γνώριζε κατά την ώρα του ελέγχου η φορολογική διοίκηση στο σύνολό της, σε αντίθεση με τις προηγούμενες διατάξεις που λάμβαναν υπόψη τους ότι νέο στοιχείο ήταν αυτό που δεν γνώριζε στενά η αρμόδια ΔΟΥ ή εν γένει μεμονωμένη ελεγκτική μονάδα.

Το δεύτερο έχει να κάνει με ότι νέο στοιχείο δεν είναι αυτό που δεν ήταν απλά γνωστό κατά τον έλεγχο, αλλά αυτό που δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη φορολογική διοίκηση στο σύνολό της, εάν αυτή έκανε όλες τις ελεγκτικές ενέργειες που ο νόμος της δίνει το δικαίωμα.

Το τρίτο στοιχείο αναφέρεται στο ότι οι νέες διατάξεις αναζητούν εκτίμηση ότι το νέο στοιχείο οδηγεί σε φορολογική οφειλή που υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Σημειώνουμε ότι και στις παλιές και τις νέες διατάξεις τα νέα στοιχεία αναφέρονται και ως συμπληρωματικά στοιχεία με την ίδια έννοια.

## **1.1 Η Έννοια του Φορολογικού Ελέγχου**

Ο όρος φορολογικός έλεγχος εκφράζει τη διαδικασία μέσω της οποίας η πολιτεία δύναται να ελέγξει φυσικά και νομικά πρόσωπα με σκοπό την επιβολή φόρων και κυρώσεων, στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή, καθώς και κάθε άλλου είδους παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας. Πρόκειται δηλαδή για μια αναγκαστική, για τον ελεγχόμενο, διαδικασία, με την οποία εκδηλώνεται η προσπάθεια του κράτους για τη συγκέντρωση οικονομικών πόρων και εκμετάλλευση αυτών, για την κάλυψη δημοσίων δαπανών.

Πιο αναλυτικά, αποτελεί μια διαδικασία μέσω της οποίας επιχειρείται η ίση κατανομή οικονομικών βαρών στη κοινωνία, επιβάλλοντας φόρους, εκεί που

διαπιστώνεται η μη νόμιμη απόκτηση εισοδημάτων ή περιουσιακών στοιχείων όπου δεν έχουν αποδοθεί οι νόμιμοι φόροι, και η επανατοποθέτηση τους στην οικονομία μέσω της δημοσιονομικής πολιτικής της χώρας (Γεωργακόπουλος 1997).

Η διαδικασία αυτή, συνδέεται άμεσα με τις αποφάσεις που λαμβάνει η εκάστοτε κυβέρνηση, αναλόγως με την οικονομική πολιτική της. Έτσι, πολλές φορές, ψηφίζονται φορολογικά νομοσχέδια, με σκοπό την άσκηση οικονομικής πολιτικής και την εξυπηρέτηση πολλαπλών δημοσιονομικών επιδιώξεων, διακινδυνεύοντας όμως με αυτό τον τρόπο να πλήξουν τον πυρήνα της έννοιας του Κράτους Δικαίου. Στη προσπάθεια να εξαλειφθούν τα μειονεκτήματα της φορολογίας, επιβάλλονται νόμοι που σχετίζονται με το εισόδημα, την περιουσία ή την καταναλωτική δαπάνη, αλλά παραμερίζονται ουσιώδεις δικαιοδικές δικλείδες, όπως η παραγραφή. Τα μέτρα αυτά, δε, καταλήγουν να έχουν πολλές φορές το αντίθετο από το προσδοκώμενο αποτέλεσμα, καθώς παρατηρείται αύξηση της φοροδιαφυγής ως αντίδραση των πολιτών στην φοροεισπρακτική πολιτική, η οποία προσλαμβάνεται ως άδικη.

## **Διαδικασία του Φορολογικού Ελέγχου**

Οι διαδικασίες που ακολουθούνται κατά την διάρκεια ενός φορολογικού ελέγχου και τα στοιχεία που εφαρμόζονται κατά την διάρκεια του, έχουν κάποια βασικά γενικά χαρακτηριστικά.

- Ο έλεγχος αρχίζει, τις περισσότερες φορές, με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο, της εντολής ελέγχου, στη οποία αναφέρονται τα είδη φορολογίας τα οποία ελέγχονται (εισόδημα, ΦΠΑ, κεφάλαιο κλπ) και τα συγκεκριμένα φορολογικά έτη που ελέγχονται. Έχει σημασία η ημερομηνία κοινοποίησης, όσον αφορά στην παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο.
- Ακολούθως, ο έλεγχος εκδίδει και επιδίδει στον ελεγχόμενο το “Αίτημα Παροχής Πληροφοριών” σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.4446/2016, με το οποίο ζητείται να προσκομισθούν στοιχεία που να δικαιολογούν την οικονομική του κατάσταση, την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, την απόκτηση κινητής και ακίνητης περιουσίας κλπ.

- Μετά την υποβολή στοιχείων, και αφού ο έλεγχος καταλήξει σε ένα συμπέρασμα, εκδίδεται η “Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Φόρου”, με την οποία καταλογίζεται ο φόρος που υπολογίζεται επί του ποσού που ο έλεγχος προσδιόρισε ως “αποκρυφθέν εισόδημα” ή αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, δηλαδή περιουσία που αποκτήθηκε χωρίς να φορολογηθεί.
- Με την κοινοποίηση της προσωρινής πράξης, παρέχεται στον ελεγχόμενο προθεσμία 20 ημερών, προκειμένου να ασκήσει το δικαίωμα του να αντικρούσει το αποτέλεσμα του ελέγχου, υποβάλλοντας οποιοδήποτε συμπληρωματικό στοιχείο ή να καταθέσει εγγράφως τις απόψεις του.
- Στη συνέχεια, εκδίδεται από τη φορολογική αρχή που διενεργεί τον έλεγχο, η “Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου”, με την οποία καταλογίζονται φόροι και πρόστιμα επί του αποκρυφθέντος εισοδήματος, στα οποία έχει καταλήξει ο έλεγχος, συνυπολογίζοντας τα ευρήματα του ελέγχου, τα στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος, και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο που τέθηκε υπόψη του ελέγχου (καταγγελία, κίνηση τραπεζικών λογαριασμών, συμβόλαια, αποτέλεσμα διασταυρωτικού ελέγχου κλπ).
- Κατά της παραπάνω πράξης, ο ελεγχόμενος έχει τη δυνατότητα να προσφύγει, εντός προθεσμίας 30 ημερών, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), η οποία επανεξετάζει τις αιτιάσεις και αντιρρήσεις του ελεγχόμενου σχετικά με το αποτέλεσμα του ελέγχου. Η ΔΕΔ εκδίδει εντός τεσσάρων μηνών (120 ημερών) απόφαση με την οποία αποδέχεται μερικώς ή ολικώς τις αιτιάσεις του ελεγχόμενου ή τις απορρίπτει.

Επιπλέον, ο Διοικητής της ΑΑΔΕ με απόφαση του<sup>10</sup>, καθόρισε και προσδιόρισε ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία θα επιλέγονται υποθέσεις προς έλεγχο. Ειδικά, θα πραγματοποιούνται έλεγχοι και θα ολοκληρώνονται, κατά προτεραιότητα, και ασχέτως προηγούμενης προτεραιοποίησης, υποθέσεις που αφορούν σε εκθέσεις της ΥΕΔΔΕ, υποθέσεις επιστροφής φόρων, υποθέσεις που έχουν εκδοθεί σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου,

---

<sup>10</sup>Σύμφωνα με την απόφαση με αριθμό ΔΕΛ Β’ 1189202 ΕΞ 2016/28-12-16(ΦΕΚ Β’ 4270/16)

ή επίκειται η έκδοση τους, υποθέσεις διενέργειας μερικού επιτόπιου-προσωρινού ελέγχου, υποθέσεις διασταυρωτικών ελέγχων που αφορούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και απάτης ΦΠΑ.

Από τα παραπάνω, διαφαίνεται ότι η διενέργεια φορολογικού ελέγχου, είναι μια σύνθετη διαδικασία, η ολοκλήρωση του οποίου εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως η πολυπλοκότητα του αντικειμένου, η φορολογική νομοθεσία και η ιδιαιτερότητα που παρουσιάζει κάθε μια υπόθεση ξεχωριστά. Έτσι, περιορίζεται η δυνατότητα της φορολογικής αρχής για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, με αποτέλεσμα να παραμένουν ανέλεγκτες υποθέσεις και φορολογούμενοι για αρκετά έτη. Αυτό κάνει επιτακτική την ανάγκη για παράταση της παραγραφής, διαδοχική πολλές φορές, των φορολογικών ελέγχων και λοιπών, συναφών, αξιώσεων του Δημοσίου. Ταυτοχρόνως, όμως, η πρακτική αυτή αφήνει μετέωρους τους φορολογούμενους, σε μια αέναη διαδικασία, χωρίς τέλος και αρχή και καθιστά αβέβαιο το περιβάλλον για οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα.

## **Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Ελεγχόμενου**

Έχει παρατηρηθεί ότι σε πολλές περιπτώσεις, οι ελεγχόμενοι δεν γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους, που απορρέουν από τις διατάξεις περί φορολογικής διαδικασίας. Σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, τα κυριότερα δικαιώματα και υποχρεώσεις, για κάθε φορολογούμενο που υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο, είναι τα εξής:

### ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Πριν από την έναρξη της διαδικασίας του ελέγχου, αλλά και κατά τη διάρκεια αυτού, ο ελεγχόμενος, έχει τα εξής δικαιώματα:

- i. Να λάβει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σε αυτόν κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου, αν ο έλεγχος πραγματοποιείται στην εγκατάσταση του ελεγχόμενου ή του κοινοποιείται ταχυδρομικά, αν ο έλεγχος πραγματοποιείται στα γραφεία της φορολογικής υπηρεσίας που διεξάγει τον έλεγχο.

- ii. Να του επιδείξει ο ελεγκτής, πριν από την έναρξη του ελέγχου την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να γίνει ταυτοποίηση με την εντολή ελέγχου.
- iii. Να υποβάλλει εγγράφως στη φορολογική αρχή τις απόψεις του, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο στοιχείο, (άρθρα 62 και 28 του ν.4174/2013 και άρθρο 6 του ν.2690/1999), εντός 20 ημερών από την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, που εκδόθηκε κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23,24 και 25 του ν.4174/2013, του ν.4337/2015 και 2523/1997.
- iv. Να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή και αίτημα αναστολής στη Διεύθυνση Επίλυση Διαφορών σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013, κατά του αποτελέσματος του ελέγχου, εφόσον δεν συμφωνεί με αυτό
- v. Και να προσφύγει κατά της απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ, στα διοικητικά δικαστήρια, για όποιο μέρος της απόφασης θεωρεί ότι δεν έγινε πιστή εφαρμογή του νόμου και της φορολογικής νομοθεσίας κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

#### ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Πριν από την έναρξη της διαδικασίας του ελέγχου, αλλά και κατά τη διάρκεια αυτού, ο ελεγχόμενος, έχει τις εξής υποχρεώσεις:

- i. Να τηρεί και να επιδεικνύει τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).
- ii. Να τα παραδίδει στον έλεγχο, σε εύλογο χρόνο, και να παρέχει κάθε πληροφορία που είναι απαραίτητη για την ολοκλήρωση του ελέγχου.
- iii. Να διευκολύνει τον έλεγχο και να συνεργάζεται με αυτόν και να μη προβάλλει προσκόμματα, έτσι ώστε να έχει πλήρη επίγνωση για τη διαδικασία και το τελικό αποτέλεσμα του ελέγχου.

## 1.2 Φορολογική Παραγραφή

Η παραγραφή ως θεσμός εξυπηρετεί την ασφάλεια δικαίου, η οποία αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την ομαλή εξέλιξη των συναλλαγών τόσο μεταξύ των ιδιωτών, όσο και μεταξύ πολιτών και δημόσιας διοίκησης. Στο χώρο του φορολογικού δικαίου έχει την έννοια της απώλειας του δικαιώματος του Δημοσίου, μετά την πάροδο ορισμένου εκ των προτέρων χρονικού διαστήματος, να βεβαιώσει και να εισπράξει φόρους, πρόστιμα, τέλη, κ.λπ.

Η παραγραφή των φορολογικών υποχρεώσεων ως ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής, είναι κρίσιμο μέγεθος για την εδραίωση κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ των επιχειρηματικώς δρώντων και της φορολογικής διοίκησης. Μεγάλος χρόνος παραγραφής κρατά σε καθεστώς «ομηρίας» τις επιχειρήσεις, αποτρέπει την επενδυτική δραστηριότητα και θέτει σε κίνδυνο οποιοδήποτε οικονομικό προγραμματισμό απαιτείται να κάνει μια επιχείρηση. Πέραν αυτού, περιορίζεται η δυνατότητα άμυνας των φορολογουμένων έναντι της φορολογικής διοίκησης, δεδομένου ότι μετά την πάροδο ικανού χρονικού διαστήματος, η οικονομική δυνατότητα των φορολογουμένων μπορεί να έχει επιδεινωθεί, μπορεί να έχουν απολέσει αποδεικτικά της φορολογικής ενοχής στοιχεία, και ασφαλώς μπορεί να έχει μεσολαβήσει διαδοχή στο πρόσωπο του φορέα της επιχείρησης (π.χ. κληρονομική) η οποία να καθιστά πρακτικά αδύνατη την αποτελεσματική συνεργασία με τις φορολογικές αρχές.<sup>11</sup>

Ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής θεσπίστηκε από τον νομοθέτη προκειμένου να δημιουργηθεί ένα αίσθημα ασφάλειας δικαίου και βεβαιότητας στον φορολογούμενο για το χρονικό διάστημα για το οποίο είναι υπόχρεος προς έλεγχο, για κάθε πιθανή οικονομική του δραστηριότητα. Ο φορολογούμενος οφείλει να καταβάλει τέλη και φόρους σε σαφή χρονικά περιθώρια. Έτσι, και η φορολογική διοίκηση οφείλει να ορίζει με σαφήνεια, τα χρονικά όρια μέσα στα οποία ο κάθε φορολογούμενος υπόκειται, δυνητικά, σε έλεγχο, και να μη κρατά δέσμιους τους φορολογούμενους, σε μια, εις το διηνεκές, αναβαλλόμενη περίοδο πιθανού ελέγχου.

---

<sup>11</sup>Κ.Φ.Δ. ερμηνεία ν. 4174/2013 επιστημονική διεύθυνση Ιωάννης Φωτόπουλος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2018 Ευστ. Μπακάλης σελ. 889επομ.

## **Η Έννοια της Φορολογικής Παραγραφής**

Στο πλαίσιο της φορολογικής παραγραφής έχει διαφανεί ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν τίθεται θέμα ενοχικής αξίωσης, αλλά κυριαρχικού δικαιώματος του Κράτους, το οποίο δεν υπόκειται σε παραγραφή. Παρόλα αυτά πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προστασία του διοικούμενου και το συμφέρον της Διοίκησης για εκκαθάριση του μηχανισμού αποτελούν ικανοποιητικούς λόγους για την εισαγωγή του θεσμού της παραγραφής και στο φορολογικό δίκαιο (Φινοκαλιώτης, 2014-454).

Το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, έχει απασχολήσει επανειλημμένως τόσο τους φορολογούμενους (είτε φυσικά πρόσωπα είτε νομικές οντότητες) όσο και τη φορολογική διοίκηση, αλλά και το φορολογικό νομοθέτη, ενώ τελευταία έχει γίνει θέμα της επικαιρότητας λόγω των διαφόρων αποφάσεων που έχουν εκδοθεί από τα διοικητικά δικαστήρια της χώρας και των σχετικών αποφάσεων που λήφθηκαν, από τη φορολογική διοίκηση, με βάση αυτές.

Αναφορικά με το εν λόγω ζήτημα, τα προβλήματα που αρχικά εμφανίζονται έχουν ως γενεσιουργό αιτία, και ταυτόχρονα ως βάση εκκίνησης της ανάδειξης πολλών εν γένει θεμάτων, τους διενεργηθέντες από τις φορολογικές αρχές ελέγχους σε φορολογικές υποθέσεις παλαιών ετών (ήτοι, για έτη από το 2000 και επόμενα), οι οποίες έχουν τις περισσότερες φορές υποπέσει στην προβλεπόμενη εκ του νόμου (συνήθη) 5ετή ή 10ετή παραγραφή. Σε σχέση με αυτό, είναι σημαντικό να επισημανθεί εδώ ότι τα έτη έως και το 1999 χαρακτηρίστηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με βάση την ΠΟΛ.1228/2014 ως τα τελευταία «παραγεγραμμένα» έτη.

## **Τα Είδη της Παραγραφής**



Σε κάθε φορολογική διαδικασία, απαίτηση ή υποχρέωση του Κράτους από και προς τους πολίτες, έχει θεσμοθετηθεί η έννοια της παραγραφής, ως δικαίωμα ή υποχρέωση αμοιτέρων. Τα κύρια είδη της παραγραφής είναι τα εξής:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιδιώξει τον προσδιορισμό και βεβαίωση της έκτασης και της φύσης του φόρου.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εισπράξει το φόρο που έχει προσδιορίσει και βεβαιώσει.
- Παραγραφή του δικαιώματος του φορολογούμενου να λάβει ως επιστροφή φόρο που κατέβαλε χωρίς να έχει νόμιμη φορολογική υποχρέωση.

Το πρόβλημα παρουσιάζεται όταν το Κράτος, αποφασίζει, μονομερώς, να επεκτείνει χρονικά τα όρια παραγραφής των αξιώσεων και απαιτήσεων του, μέσω επαναλαμβανόμενων παρατάσεων παραγραφής. Πρόκειται για μια τακτική που ακολουθήθηκε επί σειρά ετών, μέσα από μια πλειάδα νομοθετημάτων, πολλά από τα οποία κρίθηκαν αντισυνταγματικά και υιοθετήθηκαν, αναγκαστικά, από τη φορολογική διοίκηση (η περίπτωση που εξετάζεται).

Η προθεσμία παραγραφής αξιώσεων του Δημοσίου είναι κατά κανόνα πενταετής, δεκαετής ή δεκαπενταετής, αναλόγως της φορολογίας που εξετάζεται ή ελέγχεται. Η έναρξη ισχύος της παραγραφής συγχρονίζεται με την έναρξη της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου έναντι των φορολογουμένων, ήτοι από τη λήξη της εκάστοτε προθεσμίας υποβολής δήλωσης, αναλόγως της φορολογίας που αυτή αφορά (φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, φορολογίας κεφαλαίου κλπ).

Για τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων μέχρι 31/12/2013, εφαρμόζονται οι ακόλουθες διατάξεις ανά φορολογία:

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1-2 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η παραγραφή ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος ορίζεται ως εξής: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο*

λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Η παραγραφή των ανέλεγκτων υποθέσεων ΦΠΑ οριζόταν στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ), ως εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις που ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου αυξάνεται ανά περίπτωση:

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3-6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, η παραγραφή ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος προσ αυξάνεται ως εξής: 3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού. β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά. γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα. δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής. 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επίσης, η παραγραφή των ανέλεγκτων υποθέσεων ΦΠΑ, οριζόταν στις διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ), καθώς και της παρ. 3 του άρθρου 49 του κώδικα αυτού, ως εξής: «2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, 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 στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Άρθρο 49 Πράξη προσδιορισμού του φόρου [...] «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που

*προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»*

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως εξής: *«γ. Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων οριζόταν στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ως εξής:*

*«Άρθρο 9. Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς[...] 5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».*

Η προθεσμία διενέργειας ελέγχου, και όσα αυτός συνεπάγεται, ακολουθεί τους παραπάνω κανόνες, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από την ισχύουσα νομοθεσία, η οποία πολλές φορές, στο παρελθόν, τροποποιήθηκε, κατά το δοκούν της φορολογικής αρχής. Η πενταετία άρχισε να εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 1996 και ως πρώτος χρόνος παραγραφής θεωρείται ο επόμενος του έτους μέσα στο οποίο έπρεπε να υποβληθεί η δήλωση.

Για τις χρήσεις 1995 και προγενέστερες, εφαρμόζονταν το άρθρο 68 του ΝΔ 3323/55, σύμφωνα τις διατάξεις του οποίου ίσχυε η δεκαετής προθεσμία παραγραφής των δικαιωμάτων του Δημοσίου.

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, και συγκεκριμένα το άρθρο 34 του ν.4174/2013(που ισχύει έως σήμερα), προβλέπει πενταετή παραγραφή, ακολουθώντας στην ουσία, τη ρύθμιση του άρθρου 84 του ν.2238/1994, σύμφωνα με το οποίο, παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων, μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης.

## **Κεφάλαιο 2<sup>ο</sup>**

### **Φορολογική Παραγραφή και Διαδοχική Παράταση**

Το παρόν κεφάλαιο στοχεύει στη καλύτερη κατανόηση της έννοιας «φορολογικής παραγραφής» και στις περιπτώσεις των διαδοχικών παρατάσεων που προέκυψαν για διάφορους λόγους και υπό πολύπλοκες περιστάσεις, που πολλές φορές περιέπλεξαν αντί να διευκολύνουν αμφοτέρους, φορολογούμενους και φορολογική διοίκηση.

#### **2.1 Φορολογική Παραγραφή και Σχετική Νομοθεσία έως 2013**

Σε σχέση με τη παραγραφή και τα σχετικά δικαιώματα του Δημοσίου, για τις χρήσεις 1995 και προγενέστερα, εφαρμόζονταν δεκαετής παραγραφή, όπως αυτό ορίζονταν από το άρθρο 68 του Ν.Δ. 3323/1955.

Ακολούθως, με το άρθρο 84§1 του ν.2238/1994, καθορίστηκε η πενταετής παραγραφή, όπως αναφέρθηκε και στο προηγούμενο κεφάλαιο.

Από εκεί και έπειτα, εφαρμόστηκαν διάφορα νομοθετήματα, μια παράθεση των οποίων κρίνεται απαραίτητη, για την ανάδειξη της τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων παραγραφής.

## **Παραγραφή Υποθέσεων Χρήσεων έως 2003**

Με το άρθρο 5§1 του ν.2892/2001 ορίστηκε ότι :«*Προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31/12/2001, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση ελέγχου, επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα έτος από την λήξη του.*

*Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) και φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ)».*

Με το άρθρο 19§19 του ν.3091/2002 ορίστηκε ότι:« *Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών οι οποίες λήγουν την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005 αντί των ημερομηνιών αυτών την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1-1-1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31-12-1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και Φ.Α.Π.»*

Ομοίως με το άρθρο 22 του ν.3212/2003:«*Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31-12-2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων παρατείνονται μέχρι 27-2-2004».*

## **Παραγραφή Υποθέσεων Χρήσεων από 2004 έως 2013**

Ακολουθώντας τη συνήθη πρακτική, από το έτος 2004 έως το έτος 2013, ψηφίστηκαν διάφορα νομοθετήματα, που μεταξύ άλλων, προέβλεπαν τη διαδοχική παράταση της παραγραφής των δικαιωμάτων του Δημοσίου, δίδοντας έτσι, όχι απλά παράταση της παραγραφής, αλλά παράταση στην παράταση της παραγραφής.

Με τις διατάξεις του άρθρου 5§10 του ν.3296/2004 ορίστηκε ότι:« Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999(χρήση 1998), καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22 του ν.3212/2003, η οποία λήγει στις 31-12-2004, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (ΦΜΑΠ) και φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ)».

Παράταση στην παραγραφή των εκκρεμών υποθέσεων των χρήσεων 2000-2006 έως 31/12/2013 είχε δοθεί με τους ακόλουθους νόμους:

– Με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν στις 31/12/2006 και 31/12/2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγραφόταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκαν μέχρι 31/12/2008.

– Με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31/12/2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγραφόταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009.

– Με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31/12/2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγραφόταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 30/6/2010.

– Με το άρθρο 82 του ν. 3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 30/6/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγραφόταν το δικαίωμα του Δημοσίου για

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31/12/2010.

– Με το άρθρο 12, παρ. 7 του ν. 3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31/12/2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγραφόταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31/12/2011.

– Με το άρθρο 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που έληγε στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγραφόταν το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατάθηκε μέχρι 31/12/2012.

– Με το άρθρο 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που έληγε στις 31/12/2012, παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013.

Περαιτέρω, παρατάσεις δόθηκαν για «ειδικές περιπτώσεις» με τις κάτωθι διατάξεις νόμων:

α. Σύμφωνα με τη παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013, οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά.

Η ΓΓΔΕ του Υπ. Οικονομικών, κάνοντας ιδιαίτερη αναφορά στην ως άνω διάταξη νόμου, σε δύο εγκυκλίους διαταγές της αναφέρει σχετικά τα εξής:

Στην παρ. 5 της ΠΟΛ.1265/16.12.2013: «Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή



ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31/12/2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης.

Στην ΠΟΛ.1185/9.12.2016: «Υπενθυμίζεται δε ότι, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31/12/2016, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Ως εκ τούτου, οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής των εν λόγω υποθέσεων».

β. Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31/12/2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31/12/2015) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31/12/2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα

διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εφόσον κάποια υπόθεση δεν εμπίπτει στις διατάξεις των νόμων 4203/2013, 4141/2013, 4337/2015, για την παραγραφή ισχύει ο ακόλουθος πίνακας1:

### **ΠΙΝΑΚΑΣ 1**

<b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ</b>
1990 - 1991	ΜΕΧΡΙ 31/12/2002
1992 - 93 - 94 - 95 - 96 - 97	ΜΕΧΡΙ 31/12/2003 (ή ΜΕΧΡΙ 27/02/2004)*
1998 - 1999	ΜΕΧΡΙ 31/12/2005
2000	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013(παράταση)
2001	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013(παράταση)
2002	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013 (παράταση)
2003	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013 (παράταση)
2004	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013 (παράταση)
2005	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013(παράταση)
2006	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013(παράταση)
2007	ΜΕΧΡΙ 31/12/2013
2008	ΜΕΧΡΙ 31/12/2014
2009	ΜΕΧΡΙ 31/12/2015
2010	ΜΕΧΡΙ 31/12/2016
2011	ΜΕΧΡΙ 31/12/2017
2012	ΜΕΧΡΙ 31/12/2018
2013	ΜΕΧΡΙ 31/12/2019

\*Παράταση έως 27/2/2004 ορισμένων υποθέσεων (σχετ. άρθ. 22 παρ. 1 του ν.3212/2003 και εγκ. 1114957/23.12.2003/1928/ΔΕ-Α'/2003).

**ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ:** Παραγραφή εφόσον κάποια υπόθεση εμπίπτει στις διατάξεις των νόμων 4203/2013, 4141/2013, 4337/2015. Για την παραγραφή των υποθέσεων αυτών ισχύει ο ακόλουθος πίνακας 2:

## **ΠΙΝΑΚΑΣ 2**

<b>ΧΡΗΣΗ</b>	<b>ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ</b>	<b>N.4141/2013 &amp; N.4203/2013</b>	<b>4337/2015</b>
2000	2013	2015	2016
2001	2013	2015	2016
2002	2013	2015	2016
2003	2013	2015	2016
2004	2013	2015	2016
2005	2013	2015	2016
2006	2013	2015	2016
2007	2013	2015	2016
2008	2014	-	-
2009	2015	-	2016

Πηγή: <http://www.taxheaven.gr>

<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view>

## **2.2 Φορολογική Παραγραφή και Σχετική Νομοθεσία από 2014 και εφεξής**

Για την παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων από 1/1/2014 και εφεξής, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), του οποίου οι διατάξεις, έχουν ως εξής: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

4. 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».

Όπως εύκολα γίνεται αντιληπτό, το ίδιο κρίσιμες με τις προβλέψεις του νόμου για το χρόνο παραγραφής, είναι και οι προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για τη διακοπή της παραγραφής. Ως διακοπή της παραγραφής νοείται η διαδικασία που οδηγεί σε ματαίωση του χρόνου παραγραφής που έχει ήδη διανυθεί πριν συμβεί το γεγονός που διακόπτει αυτήν. Η πλέον συνήθης πράξη με την οποία διακόπτεται η παραγραφή στο χώρο των φορολογικών διαδικασιών, είναι η έκδοση και κοινοποίηση στο φορολογούμενο της πράξης (π.χ. επιβολής προστίμου, φόρου, κλπ) που τον αφορά.

Η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 από τη διατύπωση της δημιουργεί σημαντικά ερμηνευτικά ζητήματα. Συγκεκριμένα, συνδέοντας την παραγραφή με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού του φόρου και όχι με την κοινοποίηση της όπως ρητά προβλεπόταν στις προϊσχύουσες διατάξεις, είναι προφανές ότι η συγκεκριμένη διάταξη καθίσταται προβληματική καθώς ο χρόνος έκδοσης της πράξης είναι δυσχερώς επαληθεύσιμος. Πρόκειται δε, για συνειδητή επιλογή του φορολογικού νομοθέτη, καθώς στην αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου

47 παρ. 5 του ν. 4223/15 (τελικώς δε, άρθρου 46 του ίδιου νόμου), η διακοπή της παραγραφής με μόνη την έκδοση πράξης και όχι απαραίτητως κοινοποίηση της, είναι οικεία στην ελληνική έννομη τάξη, συγκεκριμένα στο πλαίσιο του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού.<sup>12</sup> Αντιθέτως στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 51 του Κ.Φ.Δ. ρητά αναφέρεται ότι η κοινοποίηση στον φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης, διακόπτει την παραγραφή. Ρητά δε εδώ, ο νομοθέτης προβλέπει και τους λόγους διακοπής της παραγραφής είσπραξης φόρων, θέτοντας μεταξύ αυτών την κοινοποίηση στο φορολογούμενο, ατομικής ειδοποίησης.

## Παραγραφή Χρήσεων μετά το 2014

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Να σημειωθεί ότι, όπως αναφέρει και η αιτιολογική έκθεση για τη σχετική διάταξη του ν. 4337/2015, η παράταση δεν είναι καθολική αλλά αφορά υποθέσεις για τις οποίες μέχρι την 31/12/2015 έγιναν συγκεκριμένες ενέργειες. Συνεπώς, τα ανωτέρω ισχύουν, εφόσον κάποια εκκρεμής υπόθεση εμπίπτει στις διατάξεις των «ειδικών περιπτώσεων» των νόμων 4141/2013 (παρ. 5, άρθρο 37), 4203/2013 (άρθρο 22) και 4337/2015.

---

<sup>12</sup>Ευστ. Μπακάλης από το συλλογικό έργο υπό την επιστημονική διεύθυνση Ιωάννη Φωτόπουλου «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ερμηνεία ν. 4174/2013», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018 (σελ. 915επομ).

Παραγραφή υποθέσεων που μεταφέρθηκαν στην ΓΓΔΕ από το ΣΔΟΕ με βάση τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4410/2014. Ειδικότερα:

– Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 61 του ν. 4410/2014 προβλέπεται ότι: «Οι υποθέσεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης 1 γ της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' '94) μεταφέρονται από την Ειδική Γραμματεία του ΣΔΟΕ (ΕΓΣΔΟΕ), στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ), μετά από καταγραφή τους, με διαπιστωτικές πράξεις του Υπουργού Οικονομικών. Η διαδικασία της μεταφοράς θα ολοκληρωθεί εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου».

– Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2014 προβλέπεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη».

### **ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΑΠΟ 1/1/2014**

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 3**

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΝΟΝΙΚΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ	ΑΡΧΙΚΗ Ή ΤΡΟΠΟΠ/ΚΗ ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟ 5ο ΕΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ	ΑΙΤΗΜΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΣΕ ΧΩΡΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	ΕΝΔΙΚ/ΝΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ Ή ΕΝΔΙΚΟ ΜΕΣΟ (ΜΟΝΟ ΓΙΑ ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ)	ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΤΗΣ
2014	2020	2021	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2035
2015	2021	2022	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2036
2016	2022	2023	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2037
2017	2023	2024	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2038

2018	2024	2025	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ +1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2039
2019	2025	2026	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ +1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2040
2020	2026	2027	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ +1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2041
2021	2027	2028	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ +1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2042
2022	2028	2029	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ +1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2043
2023	2029	2030	ΠΑΡΑΛΑΒΗ ΑΠΑΝΤΗΣΗΣ +1 ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ + 1 ΕΤΟΣ	2044

Πηγή: <http://www.taxheaven.gr>

<https://www.taxheaven.gr/laws>

## 2.3 Ενδιάμεσες Περιπτώσεις-Φορολογικός Έλεγχος και Ειδικές Περιπτώσεις Παράτασης Παραγραφής

Περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων μέχρι 31/12/2013 και παραγραφή:

α. Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

β. Η ΓΓΔΕ του Υπ. Οικονομικών στο με αριθ. πρωτ. 1171079/ΕΞ

2010/Δ12B/17.12.2010 έγγραφό της με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» και συγκεκριμένα στη παρ. 5 αναφέρει σχετικά: «Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης».

Με βάση τα ανωτέρω, παρατίθενται τα παρακάτω με την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τις περιπτώσεις αυτές ως εξής:

-Παρατάσεις παραγραφής εξαιτίας άλλων περιπτώσεων:

α. Παράταση παραγραφής σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (με το τελευταίο εδάφιο όπως προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003) προβλέπεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του



προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

β. Παράταση παραγραφής σε περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 3212/2013 προβλέπεται ότι: «Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.»

Με βάση τα ως άνω υπό (α) και (β), παρατίθεται ο πίνακας 4 με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου επί των υποθέσεων πλαστών, εικονικών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον έχουν ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, καθώς και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, ως εξής:

ΧΡΟΝΟΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΜΕ ΠΛΑΣΤΑ, ΕΙΚΟΝΙΚΑ, ΝΟΘΕΥΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Ή ΚΑΤΑΣΧΕΜΕΝΑ ΑΝΕΠΙΣΗΜΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΤΑΝ ΕΧΟΥΝ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΘΕΙ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Ή ΕΧΟΥΝ ΕΠΙΔΟΘΕΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΧΕΣΗΣ

#### ΠΙΝΑΚΑΣ 4

<b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>Χρόνος παραγραφής</b>	<b>Με κοινοποίηση προστίμου/επίδοση έκθεσης μέχρι το έτος παραγραφής</b>
2000	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2001-2008
2001	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2002-2008
2002	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2003-2008
2003	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2004-2008
2004	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2005-2008
2005	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2006-2008
2006	31/12/2013(παράταση)	31/12/2015και παράταση παραγραφής μέχρι το 2015 για τις χρήσεις 2007-2008
2007	31/12/2013	31/12/2015
2008	31/12/2014	31.12.2016και παράταση παραγραφής μέχρι το 2016 για την χρήση 2009
2009	31/12/2015	31.12.2017και παράταση παραγραφής μέχρι το 2017 για την χρήση 2010
2010	31/12/2016	31.12.2018και παράταση παραγραφής μέχρι το 2018 για την χρήση 2011
2011	31/12/2017	31.12.2019και παράταση παραγραφής μέχρι το 2019

		για την χρήση 2012
2012	31/12/2018	31.12.2020 και παράταση παραγραφής μέχρι το 2020 για την χρήση 2013
2013	31/12/2019	31.12.2021

Με την παρ. 2 του άρθρου 97 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016), προβλέπεται η παράταση της παραγραφής της χρήσης 2010 (οικ. έτος 2011) μέχρι τις 31/12/2017, αντί στις 31/12/2016, όχι συνολικά, αλλά μόνο για συγκεκριμένες υποθέσεις.

Συγκεκριμένα η ως άνω διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 97 του ν. 4446/2016 έχει ως εξής: *«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31/12/2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31/12/2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».*

## **Παράταση Παραγραφής Λόγω Νέων Στοιχείων**

Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο των επιχειρήσεων και εν γένει των φορολογουμένων είναι πενταετής και ορίζεται από το άρθρο 36 του ν.4174/2013, όπως ισχύει (ΚΦΔ). Η προθεσμία της πενταετούς παραγραφής αρχίζει από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Π.χ. Δήλωση Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019. Όπως

είναι γνωστό η δήλωση υποβάλλεται εντός του 2020. Η προθεσμία παραγραφής αρχίζει από το τέλος του 2020 και λήγει την 31.12.2025.

Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου προς έλεγχο μπορεί να γίνει δεκαετές από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, όταν ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωσή 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 ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

Ακόμα η πενταετής προθεσμία είναι δυνατόν να παραταθεί στις εξής περιπτώσεις:

- α)** εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,
- β)** εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,
- γ)** εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.
- δ)** για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και

μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν.

## **Επανέλεγχος και Έννοια Νέων Στοιχείων.**

Ένα ζήτημα που απασχολούσε για χρόνια όλους τους εμπλεκόμενους με την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων ήταν το θέμα των παρατάσεων της παραγραφής του δικαιώματος των ελεγκτικών αρχών προς έλεγχο των επιχειρήσεων και εν γένει των φορολογουμένων και τότε ένα στοιχείο θεωρείται ως νέο στοιχείο ως συμπληρωματικό στοιχείο και μπορεί με βάση αυτό να παραταθεί η προθεσμία παραγραφής. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 25 του ν. 4174/2014 (ΚΦΔ) η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1165/2016 αναφέρεται ότι από τις ως άνω διατάξεις προβλέπεται ότι η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί επανέλεγχο στις περιπτώσεις που προκύπτουν νέα στοιχεία, δηλαδή στοιχεία που δεν θα μπορούσαν να είναι γνωστά στη φορολογική διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Η διαφορά των νέων από 1.1.2014 διατάξεων και των προγενέστερων εστιάζεται σε τρία πολύ κρίσιμα δεδομένα.

Το πρώτο αναφέρεται ότι νέο στοιχείο είναι αυτό που δεν γνώριζε κατά την ώρα του ελέγχου η φορολογική διοίκηση στο σύνολό της, σε αντίθεση με τις προηγούμενες

διατάξεις που λάμβαναν υπόψη τους ότι νέο στοιχείο ήταν αυτό που δεν γνώριζε στενά η αρμόδια ΔΟΥ ή εν γένει μεμονωμένη ελεγκτική μονάδα.

Το δεύτερο έχει να κάνει με ότι νέο στοιχείο δεν είναι αυτό που δεν ήταν απλά γνωστό κατά τον έλεγχο, αλλά αυτό που δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη φορολογική διοίκηση στο σύνολό της, εάν αυτή έκανε όλες τις ελεγκτικές ενέργειες που ο νόμος της δίνει το δικαίωμα.

Το τρίτο αναφέρεται στο ότι το νέο στοιχείο οδηγεί σε φορολογική οφειλή που υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου.

Επισημαίνεται δε, ότι και στις παλιές και τις νέες διατάξεις τα νέα στοιχεία αναφέρονται και ως συμπληρωματικά στοιχεία με την ίδια έννοια.<sup>13</sup>

## **Κεφάλαιο 3<sup>ο</sup> Θεμελιώδης Αρχές Φορολογικού Δικαίου**

### **3.1Η Τακτική των Διαδοχικών Παρατάσεων Παραγραφής και η Αρχή της Καλής Νομοθέτησης**

Ιδιαίτερη σημασία στη θέσπιση νόμων αποτελεί η διατήρηση της αρχής της «καλής νομοθέτησης», όπου αρχές όπως η αναλογικότητα, η ισότητα, η ασφάλεια δικαίου, πρέπει να αποτελούν στόχο του κράτους όταν νομοθετεί, από την στιγμή της νομοθέτησης έως και την οριστική εφαρμογή του νόμου. Στις περιπτώσεις των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων και επιβολής φόρων και τελών, αυτές οι αρχές αμφισβητούνται και εγείρονται ζητήματα αντισυνταγματικότητας.

Με τον Ν.4048/2012, και συγκεκριμένα με τα άρθρα 2§1 και 4, επιχειρείται να καθοριστούν οι αρχές, οι διαδικασίες και τα μέσα καλής νομοθέτησης καθώς και οι αρμόδιες υπηρεσίες που συντονίζουν αυτή τη πολιτική.

---

<sup>13</sup> Δημήτρη Σταματόπουλου – Αντώνη Καραβοκύρη, (Ιούνιος 2020 - σελ.2.112)

Στο άρθρο 2§1 του Ν4048/2012 ορίζονται οι αρχές της καλής νομοθέτησης ως εξής: «*Η ποιότητα των ρυθμίσεων διασφαλίζεται με την τήρηση των αρχών καλής νομοθέτησης, όπως είναι ιδίως: α. Η αναγκαιότητα, β. Η αναλογικότητα (καταλληλότητα, εύλογη σχέση μέσου και σκοπού με υιοθέτηση του λιγότερο επαχθούς μέτρου), γ. Η απλότητα και η σαφήνεια του περιεχομένου των ρυθμίσεων, δ. Η αποφυγή αποκλινοσών από την κατά περίπτωση γενική πολιτική ή αντιφατικών ρυθμίσεων, ε. Η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα με συνεκτίμηση τόσο των θεμελιούντων τη ρύθμιση των οικονομικών και άλλων στοιχείων, όσο και των συνεπειών της ρύθμισης, στ. Η διαφάνεια, ζ. Η επικουρικότητα και λογοδοσία με τον προσδιορισμό των αρμοδίων οργάνων εφαρμογής των ρυθμίσεων, η. Η ασφάλεια δικαίου, θ. Η προσβασιμότητα στις ρυθμίσεις και με ηλεκτρονικά μέσα, ι. Η δυνατότητα υποβολής προτάσεων, ια. Η ισότητα των φύλων, ιβ. Η δημοκρατική νομιμοποίηση*».

Το διαχρονικό πρόβλημα της πολυνομίας που οδηγεί ασφαλώς στην κακονομία, βρίσκει την απόλυτη έκφραση του στο πεδίο του φορολογικού δικαίου. Η επιτακτική ανάγκη αντιμετώπισης της πολυνομίας, της ασάφειας και δυσχερούς ερμηνείας των νομοθετικών κειμένων, οδήγησε στη διατύπωση της αρχής της καλής νομοθέτησης σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 2 του ν. 4048/2012. Σύμφωνα μ' αυτή, απαιτείται οι νομοθετικές ρυθμίσεις να χαρακτηρίζονται από απλότητα και σαφήνεια, να αποφεύγονται οι αποκλίνουσες από τη γενική πολιτική και αντιφατικές ρυθμίσεις.

Επίσης στο άρθρο 4 του Ν4048/2012 ορίζονται οι υποχρεώσεις των οργάνων θέσπισης ρυθμίσεων για την τήρηση των αρχών καλής νομοθέτησης ως εξής: «*Τα όργανα θέσπισης ρυθμίσεων μεριμνούν για: α. Τον εντοπισμό και οριοθέτηση του προβλήματος, το οποίο επιβάλλει τη ρύθμιση και τον εντοπισμό των συναφών νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων. β. Τον προσδιορισμό και τεκμηρίωση των αρνητικών συνεπειών της μη ρύθμισης, γ. Τον προσδιορισμό των διαθέσιμων εναλλακτικών επιλογών και τη συγκριτική τεκμηρίωση της ικανότητας τους να επιτυγχάνουν τους επιδιωκόμενους σκοπούς δ. Τη στάθμιση των ωφελημάτων, του κόστους και των διακινδυνεύσεων που προκύπτουν από την υιοθέτηση της ρύθμισης....ιδίως στην οικονομία, την κοινωνία, τη διοίκηση και το περιβάλλον, ε. Τη σαφήνεια των νοημάτων της ρύθμισης και ιδίως τη διατύπωση συγκεκριμένων, μετρήσιμων, σαφών και χρονικά οριοθετημένων στόχων που επιδιώκονται με αυτή....*

στ. Τη γραμματική και συντακτική ορθότητα των διατάξεων και την τήρηση των νομοτεχνικών κανόνων, ζ. Την υιοθέτηση όλων των απαραίτητων μέτρων για τη διασφάλιση της επίτευξης των στόχων πολιτικής με το ελάχιστο δυνατό κόστος...η. Την οργάνωση και παρακολούθηση κοινωνικής ή κάθε άλλου είδους διαβούλευσης, που κρίνεται ως αναγκαία.....θ. Το σαφή προσδιορισμό των οργάνων της διοίκησης που είναι αρμόδια για την εφαρμογή της ρύθμισης, ι. Την υιοθέτηση κανόνων που υπηρετούν της αρχές της βιώσιμης ανάπτυξης».

Όπως γίνεται αντιληπτό από τα παραπάνω, η κάθε νομοθέτηση, συμπεριλαμβανομένης και της νομοθέτησης παρατάσεων παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, οφείλει να λαμβάνει υπόψη της αρχές της καλής νομοθέτησης. Επομένως, η φορολογική Διοίκηση και το Κράτος, οφείλουν, κατά τη διάρκεια νομοθέτησης για περιπτώσεις όπως των διαδοχικών παρατάσεων παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, να νομοθετούν με βάση τις αρχές του Κράτους Δικαίου, όπως εξειδικεύεται στις αρχές της αναλογικότητας, απλότητας, σαφήνειας των νόμων, αποφυγής αντιφατικών ρυθμίσεων, προσβασιμότητας, προβλεψιμότητας, ασφάλειας δικαίου και ισότητας, προκειμένου να δημιουργείται στον φορολογούμενο το αίσθημα της ασφάλειας δικαίου και να μη τίθεται εν'αμφιβόλω επ'αόριστον η οικονομική και επιχειρηματική του δραστηριότητα.

### **3.2Η Τακτική των Διαδοχικών Παρατάσεων Παραγραφής και η Αντισυνταγματικότητα**

Στην Ελλάδα, αρμόδια για να κρίνουν παρεμπιπτόντως τη σύμφωνη με το Σύνταγμα θέσπιση και εφαρμογή κανόνων δικαίου, είναι τα δικαστήρια κάθε βαθμού. Στο πλαίσιο αυτού του παρεμπιπτόντος ελέγχου, παραμερίζουν και δεν εφαρμόζουν κάθε διάταξη του κοινού νομοθέτη, η οποία παραβιάζει ευθέως ή εκ πλαγίου, συνταγματικό κανόνα.

Είναι προφανές ότι οι συνεχείς παρατάσεις του χρόνου παραγραφής εγείρουν ζητήματα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων που θεσπίζουν τις παρατάσεις αυτές. Συνεπεία αυτού, οι φορολογούμενοι ασκώντας τα προβλεπόμενα ένδικα βοηθήματα προσέφευγαν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων προκειμένου να



ματαιώσουν τον καταλογισμό παραβάσεων και την επιβολή φόρων, προστίμων, προσαυξήσεων, κ.λπ εις βάρος τους, από τη φορολογική διοίκηση

Η απόφαση για τη συνταγματικότητα ή μη των νόμων έχει σχέση με τη δυνατότητα των δικαστηρίων να κρίνουν κατά πόσο κάποιος νόμος εναρμονίζεται με το Σύνταγμα. Άρα, όταν αναφερόμαστε στη αντισυνταγματικότητα ενός νόμου, αναφερόμαστε σε ένα νόμο που αντιβαίνει σε διατάξεις του Συντάγματος, δηλαδή δεν λαμβάνει υπόψη θεμελιώδεις αρχές του Κράτους.

Στην Ελλάδα, αρμόδια για να κρίνουν παρεμπιπτόντως τη σύμφωνη με το Σύνταγμα θέσπιση και εφαρμογή κανόνων δικαίου, είναι τα δικαστήρια κάθε βαθμού. Στο πλαίσιο αυτού του παρεμπιπτόντος ελέγχου, παραμερίζουν και δεν εφαρμόζουν κάθε διάταξη του κοινού νομοθέτη, η οποία παραβιάζει ευθέως ή εκ πλαγίου, συνταγματικό κανόνα.

Είναι προφανές ότι οι συνεχείς παρατάσεις του χρόνου παραγραφής θα ανάγκαζαν τους φορολογούμενους, να προσφύγουν στα διοικητικά δικαστήρια προκειμένου να αντιμετωπίσουν τον καταλογισμό παραβάσεων και την επιβολή χρηματικών ή και ποινικών κυρώσεων από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.

Με την διαδοχική παράταση των παραγραφών των φορολογικών ελέγχων και συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, δυνητικά, παραβιάζεται η διάταξη του άρθρου 78§2 του Συντάγματος. Με το εν λόγω άρθρο, απαγορεύεται οποιαδήποτε αναδρομική μεταβολή στη φορολογική κατάσταση του φορολογούμενου, ιδίως αν οδηγεί σε επιβάρυνση της θέσης του και εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που αφορά, σε αντίθεση με την πρόβλεψη παραγραφής της αξίωσης για βεβαίωση φόρου, που αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο φορολογικής ενοχής και τυγχάνει συνταγματικής προστασίας. Επίσης, οι πολλαπλές και συνεχόμενες παρατάσεις, ισοδυναμούν με αναδρομική επιβολή φόρου και προκαλούν αλυσιδωτές αντιδράσεις, προκαλώντας σύγχυση και αστάθεια στην οικονομική δραστηριότητα των πολιτών. Οπότε, το δικαίωμα του Δημοσίου για τη νομοθέτηση παράτασης παραγραφής, πρέπει να περιορίζεται, σε περιπτώσεις που η προθεσμία έληγε πρωτογενώς σε ημερομηνία που αναφέρει η παράταση και όχι σε περιπτώσεις που έληγε η σχετική προθεσμία, σε ημερομηνία που αναφέρει η παράταση, μετά από προηγούμενη παράταση, όχι δηλαδή

δευτερογενώς. Σε διαφορετική περίπτωση παραβιάζεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου.

Εξίσου, με την διαδοχική παράταση των παραγραφών των φορολογικών ελέγχων και συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, δυνητικά, παραβιάζεται και η διάταξη του άρθρου 4 του Συντάγματος, όπου προβλέπεται η αρχή της ισότητας, καθώς σε παρόμοιες φορολογικές υποθέσεις, ο χρόνος παραγραφής θα ήταν διαφορετικός, ανάλογα με τον αριθμό των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής. Εφόσον, δεν συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος λοιπόν, η παραβίαση της αρχής αυτής δεν δικαιολογείται.

Μια επιπλέον δυνητικά παραβίαση, που αφορά άμεσα τα δικαιώματα του φορολογούμενου είναι αυτή των διατάξεων του άρθρου 20§1&2 του Συντάγματος, όπου προβλέπεται το δικαίωμα στον πολίτη, της παροχής έννομης προστασίας από τα δικαστήρια, και η ανάπτυξη των απόψεων του σχετικά με τα δικαιώματα και συμφέροντα του, καθώς και το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του. Με τις διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής, ο φορολογούμενος στερείται του δικαιώματος της ένστασης της παραγραφής ως δικονομικού όπλου και ταυτόχρονα αποδυναμώνεται το δικαίωμα ανταπόδειξης λόγω του πολύ μεγάλου τελικά χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ της διαχείρισης και του χρόνου ελέγχου της (Γαλερίδου, 2017), οπότε και καταστρατηγείται η δυνατότητα του πολίτη να αμυνθεί και να υπερασπιστεί τον εαυτό του καθώς και το δικαίωμα του για την παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια.

Τέλος, η παραγραφή, ασχέτως αντικειμένου, πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ώστε να είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας. Παρατάσεις παραγραφής, επιτρέπονται μόνο και εφόσον οι διατάξεις θεσπιστούν το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου έτους, από το οποίο έγινε απαιτητός και καταβλητέος ο φόρος. Η προθεσμία παραγραφής πρέπει να είναι γνωστή στον φορολογούμενο εκ των προτέρων. Οποιαδήποτε διάταξη νόμου για την παράταση της παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, με έναρξη του χρόνου παραγραφής προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου, ημερολογιακού έτους, αντιβαίνει την αρχή της ασφάλειας δικαίου και αντιτίθεται στο άρθρο 78 του Συντάγματος, από

όπου πηγάζει η αρχή της ασφάλειας δικαίου. Οπότε, η συνήθης αυτή τακτική του Κράτους, για τη παρεχόμενη παράταση παραγραφής, λίγο πριν τη λήξη της αρχικής παραγραφής, ή της προηγούμενης παράτασης, διαφαίνεται ότι η βασική, νομοθετημένη και θεσπισμένη πενταετής παραγραφή, δεν έχει ουσιαστικά, καμία ισχύ. Συνεπώς, λόγω των αλλεπάλληλων παρατάσεων παραγραφής, δεν υπάρχει ασφαλές σημείο αναφοράς για την χρονική στιγμή της παραγραφής. Αντιθέτως, το Κράτος οφείλει να έχει τα χαρακτηριστικά του Κράτους δικαίου, και να είναι πιστό στις διατάξεις που νομοθετεί και να έχει συνέπεια σε αυτές και να τηρεί, πρωτίστως το ίδιο, τα όρια που έθεσε στους πολίτες.

Με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκαν οριστικά αντισυνταγματικές οι αλλεπάλληλες παρατάσεις της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων και συναφών αξιώσεων. Με την απόφαση αυτή, το ΣτΕ, αφού έκρινε τη συνταγματικότητα ή μη της σχετικής νομοθεσίας, κατέληξε στο αποτέλεσμα της αντισυνταγματικότητας των νόμων και λοιπών νομοθετημάτων, που προέβλεπαν τη συνεχόμενη παράταση της παραγραφής. Η απόφαση αυτή υιοθετήθηκε, αναγκαστικά και από τη φορολογική διοίκηση, λύνοντας έτσι προβλήματα που συσσωρεύονταν επί χρόνια. Σχετικά, περαιτέρω ανάλυση γίνεται στο επόμενο κεφάλαιο της παρούσας.

## **Κεφάλαιο 4<sup>ο</sup>**

### **Δικαστικές Αποφάσεις και Νομολογία**

Κορυφαίο ζήτημα που απασχόλησε τα τελευταία χρόνια το Συμβούλιο της Επικρατείας ήταν η συνταγματικότητα των αλλεπάλληλων παρατάσεων παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για διενέργεια φορολογικών ελέγχων, επιβολής φόρων, τελών και εισφορών στους φορολογούμενους. Για αρκετά χρόνια, ιδίως μετά το 2006, ακολουθούσαν η πάγια πρακτική, να δίνονται συνεχείς παρατάσεις παραγραφής, παρά τον βασικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής, με αντίστοιχους νόμους οι οποίοι εκδίδονταν.

#### **4.1 Αποφάσεις ΣτΕ περί Παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου**

Το αποτέλεσμα, από τις αλληπάλλληλες παρατάσεις παραγραφής που νομοθετήθηκαν ήταν τόσο η δυσχέρεια περάτωσης του ελέγχου, από πλευράς των φορολογικών αρχών, όσο και η διαρκής ανασφάλεια στην οποία περιέρχονταν οι φορολογούμενοι, καθώς περιέχονταν σε ένα καθεστώς ομηρίας, λόγω της αβεβαιότητας που δημιουργεί η τακτική αυτή. Αυτή την πρακτική, που έτεινε να γίνει καθεστώς, επέλυσαν αποφάσεις του ΣτΕ, εκ των οποίων, εν μέρει η απόφαση 675/2017 ΣτΕ και οριστικά η ολομελειακή 1738/2017.

## **Η 675/2017 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας**

Με βάση την απόφαση 675/2017, το β' τμήμα του ΣτΕ δικάζοντας έπειτα από αίτηση αναιρέσης που κατατέθηκε σχετικώς ενώπιον του, εξέτασε το μείζον ζήτημα της νομιμότητας των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, ζήτημα το οποίο τελικώς παραπέμφθηκε προς περαιτέρω εξέταση της συνταγματικότητας των νόμων που εισήγαγαν την παράταση, στην Ολομέλεια του ΣτΕ. Το Β' Τμήμα του ΣτΕ, με την εν λόγω απόφαση, ρύθμισε μερικώς το ζήτημα αυτό, καταλήγοντας παράλληλα σε κάποια χρήσιμα συμπεράσματα. Η απόφαση αυτή πρόκειται μάλλον να αποτελέσει την αρχή για ένα οριστικό φρένο στις αλληπάλλληλες παρατάσεις της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, δηλαδή στην πάγια πρακτική που ακολουθούνταν εδώ και πολλά έτη μετά το 2006, όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να ελέγξει τον φορολογούμενο.<sup>14</sup> Καθώς υπάρχει διαχωρισμός ανάμεσα στην παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης και σε παραγραφή αξίωσης προς είσπραξη των ταμειακώς βεβαιωμένων φόρων, πρέπει να επισημανθεί ότι η εν λόγω απόφαση αναφέρεται στην πρώτη κατηγορία.<sup>15</sup>

Πιο συγκεκριμένα το αρμόδιο τμήμα έκρινε ότι οι διαδοχικές νομοθετικές παρατάσεις της φορολογικής παραγραφής παραβιάζουν την αρχή της ασφάλειας του δικαίου και της ειδικότερης έκφρασης αυτής, δηλαδή της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου<sup>16</sup>. Συγκεκριμένα η απόφαση έκρινε την

---

<sup>14</sup>Βλ. 84 παρ. 1 ΚΦΕ και Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο σελ. 665

<sup>15</sup>Έτσι και Κ. Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 663

<sup>16</sup>Βλ. Απ. Γέροντα, Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη στη νομολογία του ΣτΕ και του ΔΕΚ, ΔτΑ 2003, Αθήνα, Αντ. Σάκκουλας ιδίως σελ 90 επ. και βλ. επίσης ενδεικτικά ΟλΣτΕ

αντισυνταγματικότητα των νόμων 3513/2006 άρθρο 11, 3697/2008 άρθρο 29, 3790/2009 άρθρο 10 και 3842/2010 άρθρο 82 όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 3862/2010 άρθρο 92 παράγραφος 3β, με τους οποίους παρατάθηκαν διαδοχικά οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν αντίστοιχα α) την 31.12.2006 και την 31.12.2007, β) την 31.12.2008, γ) την 31.12.2009 και δ) την 30.06.2010. Οι σχετικές διατάξεις που κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές, αφορούσαν συγκεκριμένες χρήσεις, δηλαδή τις περιόδους, οι οποίες έχουν δωδεκάμηνη διάρκεια κατά κανόνα και υπόκεινται σε έλεγχο. Οι χρήσεις αυτές είναι οι 2000, 2001, 2002, 2003 και είχαν ως αρχική ημερομηνία λήξης παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου την πάροδο πενταετίας από την τελευταία μέρα λήξης του επόμενου έτους, δηλαδή για παράδειγμα για το έτος 2000 θα έληγε την 31.12.2006 και παρατάθηκε μέχρι τις 30.6.2010. Ενώ, τέλος, με τον Ν. 3862/2010, δόθηκε επιπλέον παράταση μέχρι τις 31.12.2010. Πρέπει βάσει της πάγιας νομολογίας του Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου<sup>18</sup> να τηρείται μεγάλη αυστηρότητα και προσοχή όσον αφορά την διαρκή νομοθετική μεταβολή, διότι η αρχή της ασφάλειας του δικαίου απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου να μην τίθεται σε αμφιβολία. Καθότι ουσιώδες στοιχείο του φόρου είναι ο χρόνος παραγραφής, πρέπει η διάρκεια της παραγραφής να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο, να ορίζεται εκ των προτέρων και μετά το τέλος της να μην μπορεί να επιβληθεί καμία κύρωση και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίων αρχών όπως εντολές ελέγχου από εισαγγελικές αρχές ή από το ύψος του προστίμου.<sup>19</sup> Όπως συμπεραίνει στο σκεπτικό του το ΣτΕ, η παράταση της παραγραφής πρέπει να είναι εύλογη, δηλαδή να μην υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο, να είναι συνταγματικά ανεκτή και να μην παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, όπως αυτή προβλέπεται από το 25 παρ.1 εδ. δ' του Συντάγματος.<sup>20</sup> Η λειτουργία της παράτασης της παραγραφής, κατ' ουσίαν, εξυπηρετεί πρωταρχικά την δυνατότητα της διοίκησης να προβαίνει σε λυσιτελείς ελέγχους χωρίς να οδηγείται η ίδια σε απραξία λόγω παρόδου μακρού χρονικού διαστήματος αλλά και ταυτόχρονα ο φορολογούμενος να μην περιέρχεται σε περίοδο ανασφάλειας, που επηρεάζει αρνητικά τον προγραμματισμό των οικονομικών ή επιχειρηματικών του δραστηριοτήτων.

---

<sup>17</sup>/2011, ΣτΕ 3777/2008

<sup>18</sup>ΣτΕ 5116/1996,12/1999

<sup>19</sup>Βλ. ΣτΕ 351/1979 σχετ. με αρχή της βεβαιότητας του φόρου

<sup>20</sup>Βλ. Κ. Χ. Χρυσόγονο, Συνταγματικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 380 επ.

Η φορολογική αρχή, πρέπει, επιπροσθέτως να μην χάνει την ευχέρεια που διαθέτει όσον αφορά την είσπραξη των φόρων μετά την πάροδο του χρόνου παραγραφής αλλά ακριβώς με την εισαγωγή του δημοσιονομικού εργαλείου της παράτασης, να μπορεί να διενεργεί ελέγχους, να βεβαιώνει τις οφειλές και να τις εισπράττει. Ορθά, το ΣτΕ επισημαίνει ότι σκοπός της φορολογικής διοίκησης δεν είναι η τιμωρία των διοικουμένων ή η απλή βεβαίωση των φόρων ή τελών αλλά η είσπραξη τους, καθώς μόνο με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται το δημοσιονομικό και ταμειακό συμφέρον του κράτους, το οποίο έχει επικρατήσει την τελευταία μακρά περίοδο οικονομικής δίνη, λόγω του δημοσιονομικού εκτροχιασμού και της εθνικής κρίσης της χώρας.<sup>21</sup>

## **H1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας**

Με την 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι οι διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν παράταση της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, αντίκεινται στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτή διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, εφ' όσον δεν προβλέφθηκαν με νόμο, ο οποίος να θεσπίστηκε το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση, και, ως εκ τούτου, ως αντισυνταγματικές, τυγχάνουν ανεφάρμοστες.

Μετά από αλληπάλληλες προσφυγές στην δικαιοσύνη για αντισυνταγματικότητα των συνεχών παρατάσεων κρίθηκε οριστικά με την προαναφερόμενη απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ 1738/2017 και πλέον δεν μπορεί να θεσπιστεί μέτρο παράτασης παραγραφής μετά το τέλος του επόμενου έτους από του έτους της φορολογικής υποχρέωσης. Άρα όλοι εκ των προτέρων γνωρίζουν ποιος είναι ο χρόνος που το δημόσιο διατηρεί δικαίωμα ελέγχου. Η συγκεκριμένη απόφαση τονίζει και επαναλαμβάνει τον βασικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής βάσει 84 παρ. 1 ΚΦΕ που οφείλουν οι φορολογικές αρχές να τηρούν. Το ΣτΕ επισημαίνει ότι

---

<sup>21</sup>Βλ. σχετ. *Ι. Κ. Μαθιουδάκης*, Μετασχηματισμοί του ταμειακού συμφέροντος του Δημοσίου σε περίοδο έντονης οικονομικής κρίσης. Με αφορμή τις πρόσφατες αποφάσεις 693/2011 (κατά μειοψ.) και 1620/2011 (κατά πλειοψ.) του ΣΤ' Τμ. του ΣτΕ

το δικαίωμα του δημοσίου για όσους δεν έχουν υποβάλλει ποτέ φορολογική δήλωση παραγράφεται μετά την πάροδο 15ετίας, δηλαδή για τη χρήση του 2008, η παραγραφή λήγει την 31.12.2024.

Εξαίρεση, ακόμη, από τον κανόνα της πενταετίας, επισημαίνει ότι είναι η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου μετά πάροδο 10ετίας, όταν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή δεδομένα τα οποία η διοίκηση δεν είχε καθόλου στη διάθεσή της, καθώς της ήταν εντελώς άγνωστα κατά τον χρόνο ελέγχου της υπόθεσης. Σε αυτήν την περίπτωση αν η υπόθεση είναι περαιωμένη, ανοίγει και πάλι προς έλεγχο μόνο εάν υπάρχουν νέα στοιχεία. Οφείλουμε εδώ, όμως, να σημειώσουμε ότι συμπληρωματικό στοιχείο δεν συνιστά ό,τι οι ελεγκτικές αρχές δεν κατάφεραν ουσιαστικώς να αξιολογήσουν αναφορικά με την σύνδεση συγκεκριμένου στοιχείου με την εν λόγω ελεγχόμενη υπόθεση ή λόγω αβλεψίας ή λόγω σφάλματος τους αγνόησαν την σπουδαιότητά του. Αφορά, ακόμη, στοιχεία τα οποία ήταν εν γνώσει της διοίκησης αλλά δεν ελήφθησαν τελικώς υπόψιν από αυτήν. Σε αυτήν την περίπτωση δεν υπάρχει παράταση της 5ετίας σε 10ετία.<sup>22</sup> Στο σκεπτικό της η Ολομέλεια τονίζει ότι η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια<sup>23</sup>, καθώς η διοίκηση διαθέτει αρκετά ηλεκτρονικά μέσα ή σύγχρονες μεθόδους ελέγχου, ώστε να θεωρείται αδικαιολόγητος ο έλεγχος πέραν της 5ετίας, γιατί παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας βάσει 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος.

Προκρίνει παράλληλα ότι η ταχεία περαίωση των φορολογικών υποθέσεων πρέπει να είναι ο βασικός κανόνας προς όφελος του διοικουμένου. Και σε αυτήν την απόφαση, όπως και στην 675/2017, η ολομέλεια του ΣτΕ, καταλήγει με παρόμοιο και σε αρκετά σημεία ταυτόσημο σκεπτικό, στο συμπέρασμα ότι οι διατάξεις των άρθρων 11 του Ν. 3513/2006, 29 του Ν. 3697/2008, 10 του Ν. 3790/2009 και 82 του Ν. 3842/2010 αντίκεινται σε θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές, όπως της αρχής του κράτους δικαίου, της ασφάλειας του δικαίου, όπως αυτές εξειδικεύονται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος αλλά και της αρχής της σαφήνειας καθώς παρατείνεται η προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων

---

<sup>22</sup>Βλ. ακόμη απόφαση ΔΕΦΑΘ σχετικά με το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών το οποίο δεν συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο

<sup>23</sup>Όπως και η 675/2017 ΣτΕ

αναγόμενων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Η συγκεκριμένη απόφαση έχει προκαλέσει, όπως είναι προφανές, έντονες συζητήσεις με τα επιχειρήματα που συνηγορούν υπέρ της εν λόγω απόφασης και του σκεπτικού που περιέχει να είναι ότι επιλύει μία χρόνια παθογένεια του ελληνικού φορολογικού συστήματος, πράγμα που αδυνατούσαν να αντιμετωπίσουν οι κυβερνήσεις εδώ και αρκετά έτη, καθώς η διαρκής παράταση πολλές φορές οδηγούσε σε ομηρεία χιλιάδες φορολογούμενους.<sup>2425</sup> Ταυτόχρονα η φορολογική διοίκηση θα έχει εφεξής την δυνατότητα να ερευνήσει τις υποθέσεις που είναι εκκρεμείς στον παρόντα χρόνο, χωρίς να περιέρχεται σε περίοδο μακράς αδράνειας και απραξίας, ελέγχοντας εν τέλει σωρεία υποθέσεων καθυστερημένα ή αφήνοντάς τις ανέλεγκτες, με αποτέλεσμα να παραγράφονται. Στην αντίπερα όχθη, υπάρχει και η άποψη ότι πολλοί φορολογούμενοι, με βάση αυτή την απόφαση, ωφελούνται από την απουσία παράτασης παραγραφής πέραν της 5ετίας του 84 παρ.1 ΚΦΕ και έτσι μπορούν ευκόλως να αποφύγουν τον έλεγχο, με αποτέλεσμα η υπόθεσή τους να υποπέσει σε παραγραφή.<sup>26</sup>

Οι συνεχείς παρατάσεις του χρόνου παραγραφής είχαν συνέπειες άλλωστε, και στην εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία των ελεγκτικών υπηρεσιών της φορολογικής διοίκησης. Συνέδραμαν αφ' ενός στη διατήρηση ενός περιβάλλοντος απραξίας και εφησυχασμού, αφετέρου αδρανοποιούσαν ουσιαστικά τον ελεγκτικό μηχανισμό, καθιστώντας πρακτικά αδύνατο τον έλεγχο που εκτείνονταν υποχρεωτικά σε βάθος μεγαλύτερο ακόμη και της δεκαετίας.

## **H1623/2016 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας**

Των παραπάνω αποφάσεων, προηγήθηκε η με αριθμό 1623/2016 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι, προκειμένου ένα στοιχείο που περιέρχεται σε γνώση της

---

<sup>24</sup>Βλ. και Π. Παντελή, Παραγραφή - Απόφαση

<sup>25</sup>/2017 της Ολομέλειας του ΣτΕ

<sup>26</sup>Βλ. σχετ. Γ. Δαλιάνη, Η φορολογική ανασφάλεια συνεχίζεται, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) αλλά και Α. Πατρίκιο, Ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου υπό το πρίσμα της απόφασης 675/2017 του ΣτΕ, [www.capital.gr](http://www.capital.gr)



Φορολογικής Αρχής, να θεμελιώνει την έννοια του «συμπληρωματικού - νέου στοιχείου», που ενεργοποιεί, κατά τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), τη δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, θα πρέπει να περιήλθε σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου, που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

## **Λοιπές Σχετικές Αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας**

Στο ίδιο μήκος κύματος εκδόθηκαν και άλλες αποφάσεις του ΣτΕ, που αφορούσαν συγκεκριμένους τομείς παραγραφής, καθορίζοντας έτσι ένα πλαίσιο για τη παραγραφή, το οποίο εν πολλοίς, περιελάμβανε όλες τις πιθανές παραμέτρους που θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, σε αποφάσεις τις Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με τη παραγραφή.

➤ Με τις 2934-5/2017 αποφάσεις της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή και για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (εν όψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζομένης ως πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 περ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ούτε θεμελιώνεται η έννοια της «ανακριβείας» της δηλώσεως, κατ' άρθρο 68§2 περ. β' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όταν αυτή «αποδεικνύεται», κατά την εκτίμηση της Φορολογικής Αρχής, βάσει στοιχείων για το υπόλοιπο ή και για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογουμένου στην ημεδαπή.

➤ Με τις 172-3/2018 αποφάσεις της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι δεν αποτελούν «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο», κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προς εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, αφενός η καταγγελία τρίτου προσώπου, από την οποία δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος, και αφετέρου η Πληροφοριακή Έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., ήτοι άλλης ελεγκτικής αρχής, η οποία προέκυψε κατόπιν ελέγχου της κινήσεως των τραπεζικών λογαριασμών του

φορολογουμένου, ήτοι ενεργείας, που αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακριβείας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή της η Φορολογική Αρχή κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα.

➤ Με την 732/2019 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως εντός της κατ' άρθρον 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον οικείο φόρο ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή (84 παρ. 1) πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση, όμως, που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, τότε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης. (Ήδη ενός έτους από την λήξη της πενταετίας – άρθρο 36 παρ. 2α' ν.4174/2013).

Με την ίδια απόφαση κρίθηκε ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ' αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης (ήδη ενός έτους από την λήξη της πενταετίας – άρθρο 36 παρ.2α' ν. 4174/2013), κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β του ν. 2238/1994, με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α του ν. 2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών (ήδη δέκα ετών, από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης).

➤ Με την υπ' αριθμ. 432/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή

αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

## **4.2 Ο ρόλος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους**

Ως επιστέγασμα των προαναφερθέντων αποφάσεων του ΣτΕ, έρχονται να προστεθούν και σχετικές γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), οι οποίες εκτιμούν ως συνταγματικά ορθή την εν λόγω απόφαση της ολομέλειας του ΣτΕ. 1738/2017 και συντάσσονται υπέρ των υπολοίπων αποφάσεων.

### **Η 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**

Συγκεκριμένα στη γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. υπ' αριθμ' 268/2017, όπως ακριβώς αναφέρεται: Σκέψη 12 «*Με βάση τα γενόμενα δεκτά στις σκέψεις 5, 6, και 10 της υπ' αριθμ. ΣτΕ 1738/2017 αποφάσεως και στις σκέψεις 6 και 7 των υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, οι διατάξεις, περί παρατάσεων της παραγράφης (αρχικής ή παραταθείσης), των άρθρων 11 ν. 3513/2006 (Α' 265), 29 ν. 3697/2008 (Α' 194), 10 ν. 3790/2009 (Α' 143), 82 ν. 3842/2010 (Α' 58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92§3 περ. β' ν. 3862/2010 (Α' 113), 12§7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4§7 του ν. 3899/2010, 18§2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου, παρ. 1 του ν. 4098/2012, αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»*

### **Η 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**

Με την 265/2017 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που έγινε δεκτή από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1191/2017, κρίθηκε ότι η μετ' έλεγχο διαπίστωση της

διαστάσεως, προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

### **Η 89/2018 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**

Με την 89/2018 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ αναγνωρίστηκε ρητώς ότι τυχόν «συμπληρωματικά» στοιχεία, που ανακύπτουν εντός της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, επ' ουδενί δεν νομιμοποιούν την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής, μόνον δε εάν προκύψουν στο τελευταίο έτος της πενταετίας, ενεργοποιούν απλώς την ενιαύσια παράταση αυτής.

### **Η Αντίδραση της Φορολογικής Αρχής**

Οι παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ και οι σχετικές γνωμοδοτήσεις που εκδόθηκαν από το Ν.Σ.Κ., σχετικά με τη παραγραφή, οδήγησαν τη φορολογική διοίκηση στην υιοθέτηση αυτών. Πράγματι, η φορολογική διοίκηση ενόψει της διαφαινόμενης εναρμόνισης των διοικητικών δικαστηρίων στην απόφαση περί παραγραφής της ολομέλειας του Σ.τ.Ε. ενεργώντας άμεσα εξέδωσε πλειάδα ερμηνευτικών εγκυκλίων, ΠΟΛ και αποφάσεων του διοικητή της ΑΑΔΕ (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων). Με τις αποφάσεις αυτές εν ολίγοις, αποδέχονταν τα όσα ορίζονταν από το Σ.τ.Ε. και το Ν.Σ.Κ., και δίδονταν οδηγίες στις Φορολογικές Αρχές, για την πιστή εφαρμογή αυτών, στη διαδικασία διενέργειας φορολογικών ελέγχων και λοιπών πράξεων σχετικά με τις αξιώσεις του Δημοσίου για τη βεβαίωση και είσπραξη φόρων και τελών.

### **Αποφάσεις της Φορολογικής Διοίκησης**

Αναλυτικότερα η δυνατότητα ελέγχου χρήσεων για τις οποίες είχε παραταθεί ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ανατράπηκε αιφνιδίως με την έκδοση της με αριθμό 1738/17 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ η οποία έκρινε οριστικά επί του θέματος αυτού.

Σε συμμόρφωση προς την απόφαση αυτή, (ΣτΕ Ολ 1738/2017) η οποία έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, ο Διοικητής της Α.Α.Δ.Ε. εξέδωσε τη με αρ. ΔΕΛ. Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση για τη φορολογία εισοδήματος και για λοιπές φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι σχετικές με τη φορολογία εισοδήματος, διατάξεις.

Σύμφωνα με την παραπάνω απόφαση, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, για τις εκκρεμείς υποθέσεις, καθορίζοντας συγχρόνως το χρόνο παραγραφής ως εξής :

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 5**

<b>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1208/20-12-2017 και τη με αρ1189961/ ΕΞ 2017 Απόφαση της Δι.Π.Α.Ε.Ε.</b>		
<b>ΧΡΗΣΕΙΣ</b>	<b>ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ</b>	<b>ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ</b>
<b>2011 και μετά</b>	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
<b>2006 και μετά</b>	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
<b>2001 και μετά</b>	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

#### **Οι ερμηνευτικές ΠΟΛ.1191-1192-1194/2017**

Με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε κοινοποίηση στις Φορολογικές Αρχές, της με αριθμό 265/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (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». η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων .

Με την ΠΟΛ.1192/2017 έγινε κοινοποίηση στις Φορολογικές Αρχές, της με αριθμό 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. (Α΄ Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014. Σχετικά με το παραπάνω θέμα, κοινοποιήθηκε, προς ενημέρωσή, η με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α΄ Τακτική Ολομέλεια), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω Γνωμοδότηση έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ – (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε 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, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Ακολούθως, βάσει της απόφασης 2934/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία έγινε δεκτή από τη Διοίκηση με την ΠΟΛ.1194/2017, έχει κριθεί ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση αρχικού ή συμπληρωματικού φύλλου.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1194/2017, «δεν θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δεν 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.λ.π.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμό της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα)».

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1194/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. έγινε δεκτό ότι δεν αποτελεί «συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο», ικανό να νομιμοποιήσει την εφαρμογή της κατά τα άρθρα 84§4 και 68§2 περ. α' του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) δεκαετούς παραγραφής, ούτε η περίπτωση υπάρξεως τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

### **Οι παραδοχές της ΠΟΛ.1208/2017**

Επιπλέον σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/2017 και την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αριθ. Πρωτ. ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. 1189961 ΕΞ 2017, για τις χρήσεις 2012 και πριν, δεν υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του αρθρ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72. Περαιτέρω, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Εάν προκύπτει ότι δεν έχουν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/1994 (ΚΦΕ) σύμφωνα με την ΠΟΛ 1194/05-11-2017 «...στοιχεία για το υπόλοιπο ή /και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνσή της, κατ'αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής», έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκύκλιας ΠΟΛ 1154/2017 και της ΠΟΛ με αρ. ΔΙΠΑΕΕ 1752/2017.

Αδιαμφισβήτητα μέσω και αυτής της απόφασης διανοίγεται δρόμος για ένα οριστικό τέλος στις διαδοχικές παρατάσεις που κατάφωρα παραβιάζουν βασικές συνταγματικές αρχές, ενώ ταυτόχρονα τίθενται τα θεμέλια για την περαιτέρω ενίσχυση της αναπτυξιακής πολιτικής και την αύξηση των δημοσίων εσόδων μέσω της είσπραξης των βεβαιωμένων φόρων.

### **4.3 Προτάσεις**

Με την ΠΟΛ.1154/12-10-2016, επιχειρήθηκε από την φορολογική Διοίκηση μια συστηματική παρουσίαση των διατάξεων περί παραγραφής απαιτήσεων του Δημοσίου σε σχέση με ότι προβλέπονταν από τους Ν. 4270/2014, Ν.4174/2013, Ν. 2362/1995, Ν.Δ. 321/1969 και άλλων νομοθετημάτων.

Με την εγκύκλιο αυτή επιχειρήθηκε η συγκεντρωτική καταγραφή και συστηματική παρουσίαση των διατάξεων που διέπουν την παραγραφή απαιτήσεων του Δημοσίου, εστιάζοντας κυρίως στις διατάξεις που θεσπίζουν λόγους αναστολής και διακοπής της παραγραφής των ανωτέρω απαιτήσεων.

Επιπροσθέτως, παρατέθηκαν, ενδεικτικά βασικές διατάξεις αναφορικά με τον χρόνο παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου και καταγράφηκαν οι διατάξεις με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στη Φορολογική Διοίκηση οφειλών εντός του χρονικού διαστήματος των ετών 1992 έως και 2013. Σκοπός της εγκυκλίου ήταν να αποτελέσει για τη Φορολογική Διοίκηση χρήσιμο εργαλείο για την ορθή και ενιαία εφαρμογή των διατάξεων περί παραγραφής κατά τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου ληξιπρόθεσμων οφειλών.

Έκτοτε, δεν έχει εκδοθεί άλλη συγκεντρωτική απόφαση, εγκύκλιος ή οδηγία από τη φορολογική Διοίκηση, πλην των παραπάνω αποφάσεων της Φορολογικής Διοίκησης, που υιοθέτησαν, στην ουσία, της αποφάσεις των Δικαστηρίων.

Με τις αποφάσεις του ΣτΕ κυρίως όμως, που αναφέρθηκαν παραπάνω, τροποποιήθηκε αρκετά το πλαίσιο της παραγραφής, σε σημείο που κρίνεται απαραίτητη, η εκ νέου έκδοση μίας συγκεντρωτικής και τελικής οδηγίας, από τη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να υπάρχει πλέον, ένας σαφής προσδιορισμός των όσων ισχύουν για κάθε φορολογική χρήση, αντικείμενο φόρου και λοιπών



αξιώσεων του Δημοσίου, προκειμένου να αποφευχθούν οι συγχύσεις του παρελθόντος.

## **Κεφάλαιο 5<sup>ο</sup>**

### **Συμπεράσματα**

Το φορολογικό δίκαιο συνιστά ένα βασικό τμήμα του δημοσίου δικαίου που διέπει τις σχέσεις των πολιτών με το κράτος. Καθώς, όμως, αφορά στα οικονομικά συμφέροντα των φορολογούμενων πολιτών και τη θεμελιώδη υποχρέωση τους να εισφέρουν στα δημόσια βάρη όπως επιτάσσει το Σύνταγμα, εξαιτίας των πολλών, ασαφών και αντικρουόμενων διατάξεων του, γεννά πλήθος φορολογικών διαφορών. Είναι χαρακτηριστικό το γεγονός ότι κάθε φορολογικό νομοθέτημα εξειδικεύεται και εφαρμόζεται με την έκδοση πληθώρας υπουργικών αποφάσεων και εγκυκλίων διαταγών οι οποίες συχνά δημιουργούν μεγαλύτερα προβλήματα από αυτά που καλούνται να επιλύσουν. Οι φορολογικές διατάξεις ρυθμίζουν πλήθος συναλλαγών και οικονομικών πράξεων όπως είναι το εισόδημα, η τήρηση και έκδοση βιβλίων και στοιχείων, οι έμμεσοι παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι, οι μεταβιβάσεις, δωρεές και κληρονομίες ακινήτων, κ.α. Όλα αυτά τα φορολογικά αντικείμενα, ρυθμίζονταν στο παρελθόν κυρίως από διαφορετικές νομοθετικές ρυθμίσεις και προβλέπονταν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Το καθεστώς αυτό επέτεινε τη δυσχέρεια στον πλήρη και αποτελεσματικό έλεγχο των υποθέσεων, καθώς για κάποια φορολογικά αντικείμενα ο χρόνος παραγραφής είχε επέλθει, ενώ για άλλα οι ελεγχόμενες φορολογικές περίοδοι παρέμεναν ελεγκτές. Ο μεγάλος χρόνος παραγραφής επιπλέον, στερούσε από τους ελεγχόμενους τη δυνατότητα να αμυνθούν έναντι της φορολογικής διοίκησης καθώς τα αποδεικτικά στοιχεία των συναλλαγών τους ήταν πολύ πιθανόν να μην είναι πλέον διαθέσιμα ή πρόσφορα κατά το χρόνο έναρξης του ελέγχου. Το γεγονός αυτό όπως είναι προφανές οδηγούσε τους φορολογούμενους στα διοικητικά δικαστήρια προκειμένου να ακυρώσουν ή να τροποποιήσουν τις εις βάρος τους δυσμενείς πράξεις της φορολογικής διοίκησης.

Είναι χαρακτηριστικό ότι οι μισές περίπου από τις διοικητικές διαφορές ουσίας που άγονται ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, αφορούν σε φορολογικές διαφορές. Οι διαφορές αυτές επιλύονται συνήθως μετά την πάροδο πολλών ετών (σε αρκετές περιπτώσεις οι αποφάσεις κατέστησαν αμετάκλητες μετά την πάροδο δεκαετίας από την εισαγωγή τους ενώπιον του διοικητικού δικαστή). Το γεγονός αυτό, σε συνδυασμό με την συστηματική παρέκταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, κρατεί σε ένα ιδιόμορφο καθεστώς «ομηρίας» ένα μεγάλο αριθμό φορολογουμένων ιδίως δε, τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δρουν στο χώρο των επιχειρήσεων.

Η πρακτική των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής, ακολουθήθηκε από τη φορολογική διοίκηση και τον κοινό νομοθέτη, στην προσπάθεια αφενός να μην στερηθεί το Ελληνικό Δημόσιο, έσοδα αναγκαία για τη λειτουργία του, αφετέρου να αντιμετωπιστούν οι δυσχέρειες στη λειτουργία του -θεμελιώδους σημασίας για τα δημόσια έσοδα-, φορολογικού μηχανισμού. Πράγματι, ένας φορολογικός μηχανισμός υποστελεχωμένος, πλημμελώς εξειδικευμένος, χωρίς την υψηλών απαιτήσεων τεχνογνωσία και κατάλληλες υποδομές, ήταν αδύνατο, όπως αποδείχθηκε, να ανταποκριθεί στην ανάγκη ελέγχου προκειμένου να παταχθεί η φοροδιαφυγή και να καταλογιστούν οι διαφυγόντες φόροι.

Η πρακτική αυτή, ωστόσο, των συνεχών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής, παρίσταται προβληματική πέραν των άλλων, ιδίως ως αντισυνταγματική. Καθώς η παραγραφή αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής, κατά την κρατούσα άποψη η οποία αποτυπώνεται και στη νομολογία, εμπίπτει στους περιορισμούς που τίθενται από το Σύνταγμα στη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 78Σ. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, η παράταση του χρόνου παραγραφής συνιστά δυσμενή μεταβολή η οποία δεν δύναται να έχει αναδρομική ισχύ και να τυγχάνει εφαρμογής σε έτη πέραν του προηγούμενου της θέσπισης της παράτασης έτους.

Πράγματι, οι συνεχιζόμενες παρατάσεις του χρόνου παραγραφής είχαν οδηγήσει πρακτικά σε κατάργηση της έννοιας της παραγραφής, καθιστώντας τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου επί της ουσίας απαράγραπτες. Με σαφήνεια αποτυπώνεται η διαπίστωση αυτή στην ΣτΕ Ολ. 1738/17 η οποία έκρινε ότι

*«...διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στη εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις...».*

Το απόσπασμα της αποφάσεως αυτής, θίγει το θεμελιώδες, κατά την άποψη μας, ζήτημα του σεβασμού από την πλευρά της φορολογικής διοίκησης και του κοινού νομοθέτη, των γενικών αρχών που διέπουν τη λειτουργία ενός Κράτους Δικαίου. Συγκεκριμένα, οι αρχές της ασφάλειας δικαίου αλλά και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης επιβάλλουν να είναι εκ των προτέρων γνωστοί οι κανόνες που ρυθμίζουν τα φορολογικά θέματα, έτσι ώστε οι πολίτες να μην αιφνιδιάζονται με εκ των υστέρων δυσμενέστερες διατάξεις που βλάπτουν τα οικονομικά τους συμφέροντα. Επικουρικά, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα όργανα της φορολογικής διοίκησης να καταβάλλουν κάθε προσπάθεια που απαιτείται ώστε να διεκπεραιώσουν τις προς έλεγχο υποθέσεις με τρόπο που θα διασφαλίζει όχι μόνο το υπέρτατο δημόσιο συμφέρον αλλά και τα συμφέροντα των πολιτών, για την εξυπηρέτηση άλλωστε των οποίων, εργάζονται -ή θα έπρεπε να εργάζονται, τα όργανα της.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναδείξει τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν από τις αλληπάλληλες παρατάσεις παραγραφής που νομοθετήθηκαν κατά καιρούς, και παράλληλα να προσδιορίσει το τι ισχύει τελικά σήμερα για κάθε φορολογικό έτος, από άποψης παραγραφής του δικαιώματος για έλεγχο και λοιπών αξιώσεων του Δημοσίου. Για την καλύτερη κατανόηση, παρατίθενται πίνακες με την ισχύουσα νομοθεσία, ανά έτος και είδος παραγραφής, από το φορολογικό έτος 2000 έως και το 2020 στο παράρτημα της παρούσας.

## Βιβλιογραφία

### Ελληνική Βιβλιογραφία

- Σταματόπουλος Δ. και Κλωνή Α. (2015), Κ.Φ.Δ. *Ανάλυση – Ερμηνεία*, Σταματόπουλος, Εκδόσεις forin, Αθήνα.
- Τζίμας Ι. και Τζίμα Ι. (2009), *Παραβάσεις - Πρόστιμα Κ.Β.Σ.- Κόρος*, Εκδόσεις Βιβλιοεκδοτική Α.Ε., Αθήνα.
- Νεγκάκης Χ. και Ταχυνάκης Π. (2013), *Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου*, Εκδόσεις Διπλογραφία
- Μελάς Δημήτριος (2015), *Μέθοδοι Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων και Επιχειρήσεων*, Οικονομικές Εκδόσεις.Ε.Ε.
- Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, *Εγχειρίδιο Ερωτήσεων-Απαντήσεων σε Συνηθέστερα Ερωτήματα σε Φορολογικά Θέματα*, Ιούλιος 2020
- Σταματόπουλος Δ. και Καραβοκύρης Α., *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Ανάλυση και Ερμηνεία*, Εκδόσεις forin, Ιούνιος 2020-Γ' Έκδοση.

- Φινοκαλιώτης Ι.(2014), *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2014*
- Δημητρακόπουλος Ι. (2014), *Διοικητικές Κυρώσεις και Θεμελιώδη Δικαιώματα, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη.*
- Γαλεγαλίδου Μ. (2017,) *Η συνταγματικότητα των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, Νομική ΕΚΠΑ, Αθήνα 2017*
- Φ. Σπυρόπουλος, Ξ. Κοντιάδης, Χ. Ανθόπουλος, Γ. Γεραπετρίτης, συλ. Έργο (2017), *Σύνταγμα – Κατ’ άρθρο ερμηνεία», εκδ. Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2017*
- Ασπασία Μάλλιου, (2016), *Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρύθμισης του άρθρου 15 Ν. 3888/10 για τη φορολογική μεταχείριση της προσαύξησης περιουσίας» Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας τεύχος 1578 Φεβρουάριος 2016*
- Μέντης Γρ.(2016), *άρθρο με τίτλο «Η προσαύξηση περιουσίας ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα», στο περιοδικό «Θεωρία και Πράξη Διοικητικού Δικαίου» τεύχος 91 Νοέμβριος 2016 εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη*
- Μεντής Γ., (2015), *Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία και στις φορολογικές κυρώσεις – Ερμηνευτική προσέγγιση στις μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ, και του ν. 4337/2015» ΘΠΔΔ τεύχος 80 Οκτώβριος 2015.*
- Μπακάλης Ε.,(2018),*από το συλλογικό έργο υπό την επιστημονική διεύθυνση Ιωάννη Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ερμηνεία ν. 4174/2013,, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2018*
- Γεωργακόπουλος Θ. (2005), *Δημόσια Οικονομική, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα 2005.*
- Λιόλιος Α. (2018), *Εγκλήματα φοροδιαφυγής – Ποινικές Κυρώσεις – Αυτουργοί και Συνεργοί, Available at: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=197132> Ανακτήθηκε στις 25/04/2018.*
- Μιχελινάκης Β. (2015), *Πρακτικές λύσεις φορολογίας και λογιστικής, Νομική Βιβλιοθήκη.*
- Taxheaven (2017) *ΣτΕ 1738/2017: Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου- Οι συνολικές παρατάσεις παραγραφής που έχουν δοθεί μέχρι σήμερα, «<https://www.taxheaven.gr/news/view/id/35667>».*

- Γ. Δαλιάνη, *Η φορολογική ανασφάλεια συνεχίζεται*, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- Α. Πατρίκιο, *Ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου υπό το πρίσμα της απόφασης 675/2017 του ΣτΕ*, [www.capital.gr](http://www.capital.gr)

## **Ξένηβιβλιογραφία**

- ❖ European Commission, (2001), *Mandelkern Group on Better Regulation: Final Report*.
- ❖ HM Revenue & Customs (2011), *Measuring Tax Gaps 2011, An Official Statistics Release*, HMRC.
- ❖ Schneider, F. (2012), *Size and development of the Shadow Economy from 2003 to 2012: some new facts*.
- ❖ OECD, (2001), *Reviews of Regulation Reform: Regulation Reform in Greece 2001*, OECD Publishing.

## **Νομοθεσία**

- ❖ Σύνταγμα της Ελλάδος, άρθρο 4, 20, 21§2, 25§1, 78§2, 93§4
- ❖ Άρθρο 68 του Ν.Δ.3323/55
- ❖ Εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλων διατάξεων (Ν. 1642/1986)
- ❖ Άρθρο 84§1 του Ν. 2238/1994, Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος
- ❖ Άρθρο 6 του ν.2690/1999
- ❖ Άρθρο 57, 82 του Ν.2859/00
- ❖ Άρθρο 5 του Ν.2892/01
- ❖ Άρθρο 19§19 του Ν.3091/02
- ❖ Άρθρο 22 του Ν.3212/03
- ❖ Άρθρο 5§10 του Ν.3296/04
- ❖ Άρθρο 11 του Ν.3513/06
- ❖ Άρθρο 29 του Ν.3697/08
- ❖ Άρθρο 10 του Ν.3790/09

- ❖ Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας) (Άρθρο 82 του Ν. 3842/2010).
- ❖ Άρθρο 12§7 του Ν.3888/10
- ❖ Άρθρο 18§2 του Ν.4002/11
- ❖ Άρθρα 2§1, 4 του Ν.4048/12
- ❖ Άρθρο 2 του Ν.4098/12
- ❖ Άρθρου 22 του ν. 3212/2013
- ❖ Άρθρο 36§3, 37§5 του Ν.4141/13
- ❖ Άρθρο 22 του Ν.4203/13
- ❖ Άρθρα 23, 24, 25§5, 28, 34, 36, 62, 63, 66§11 του Ν. 4174/2013 μέχρι τον Ν. 4337/2015,Κώδικας Φορολογικός Διαδικασιών
- ❖ Άρθρο 50§1 του Ν. 4223/13
- ❖ Άρθρο 61 του ν. 4410/2014
- ❖ Άρθρο 2 του ν. 4336/2015
- ❖ Άρθρο 14 του ν.4446/2016

### **Αποφάσεις – Εγκύκλιοι**

- ❖ Η εγκ. 1114957/23.12.2003/1928/ΔΕ-Α'/2003
- ❖ ΠΟΛ.1265/12013
- ❖ ΠΟΛ.1228/2014
- ❖ ΠΟΛ. 1165/16
- ❖ ΠΟΛ.1185/9.12.2016
- ❖ ΠΟΛ. 1154/16
- ❖ ΠΟΛ.1154/17
- ❖ ΠΟΛ.1191-1192-1194/2017
- ❖ Η απόφαση της ΓΓΔΕ του Υπ. Οικονομικών στο με αριθ. πρωτ. 1171079/ΕΞ 2010/Δ12Β/17.12.2010
- ❖ Η αρ. ΔΕΛ. Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση
- ❖ Η απόφαση 675/2017,το β' τμήμα του ΣτΕ
- ❖ Η 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας

- ❖ Η με αριθμό 1623/2016 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας
- ❖ Οι 2934-5/2017 αποφάσεις της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας
- ❖ Οι 172-3/2018 αποφάσεις της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας
- ❖ Η 732/2019 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας
- ❖ Η υπ' αριθμ. 432/2020 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας
- ❖ Η 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.
- ❖ Η 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.
- ❖ Η 89/2018 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.



## ΠΙΝΑΚΑΣ 6

### ΧΡΗΣΕΙΣ ΑΠΟ 2000 ΕΩΣ 2006

Πίνακας Παραγραφών	N. 2238/1994	N. 2859/2000	ΧΡΗΣΗ 2000	ΧΡΗΣΗ 2001	ΧΡΗΣΗ 2002	ΧΡΗΣΗ 2003	ΧΡΗΣΗ 2004	ΧΡΗΣΗ 2005	ΧΡΗΣΗ 2006
1. Κανονικός χρόνος παραγραφής (5ετία)	84§1		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
2. Αρχική/Τροποποιητική δήλωση στο 5ο έτος	84§5		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
3. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 84§4β-και 68§2 μετά το πέμπτο έτος	84§4β		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
4. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 84§4β & 36§3β στο πέμπτο έτος (εισόδημα-Φ.Π.Α. κλπ)	84§4β		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
5. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 36§3β πριν πέμπτο έτος (εισόδημα-Φ.Π.Α. κλπ)			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
6. Ακύρωση φύλλου ελέγχου μετά την 5ετία	84§3α,β,γ,δ		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Ενέργειες από Υπηρεσία έκδοσης της πράξης		
7. Μη υποβολή δήλωσης εισοδήματος/ Παρακρατούμενων/ Φ.Μ.Υ.	84§5		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022
8. Συμπληρωματικά στοιχεία για εισόδημα / Παρακρατούμενοι / Φ.Μ.Υ.	84§4β' & 68§2γ'		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
9. Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή για εισόδημα/παρακρατούμενοι /Φ.Μ.Υ.	84§4β' & 68§2γ'		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
10. Ακύρωση για τυπικούς λόγους	84§6		Ένα (1) έτος από την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου- Ενέργειες από Υπηρεσία έκδοσης της πράξης						
11. Μη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. (εκαθαριστικής ή έκακτης κλπ)		57§2 του Ν. 2859/2000	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή

12. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. (εκκαθαριστικής ή έκτακτης κλπ)		57§3 του Ν. 2859/2000	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
13. Νέα Συμπληρωματικά στοιχεία για Φ.Π.Α.		57§2 & 49§3 του Ν. 2859/2000	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
14. Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή για Φ.Π.Α.		57§2 & 49§3 του Ν. 2859/2000	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
15. Περιπτώσεις Φοροδιαφυγής	-	-	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
16. Πληροφορίες Αλλοδαπής			-	-	-	-	-	-	-
17. Ενδικοφανής Προσφυγή			-	-	-	-	-	-	-
18. Απόφαση Δικαστηρίου			-	-	-	-	-	-	-
19. Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ) 63Α			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
20. Περαιώση- Έλεγχος εντός 5ετίας			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
21. Περαιώση- Έλεγχος το 5ο έτος			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή

### ΧΡΗΣΕΙΣ ΑΠΟ 2007 ΕΩΣ 2013

Πίνακας Παραγραφών	N. 2238/1994	N. 2859/2000	ΧΡΗΣΗ 2007	ΧΡΗΣΗ 2008	ΧΡΗΣΗ 2009	ΧΡΗΣΗ 2010	ΧΡΗΣΗ 2011	ΧΡΗΣΗ 2012	ΧΡΗΣΗ 2013
1. Κανονικός χρόνος παραγραφής (5ετία)	84§1		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
2. Αρχική/Τροποποιητική δήλωση στο 5ο έτος	84§5		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2017)	31/12/2020 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2018)	31/12/2020 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2019)
3. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 84§4β- και 68§2 μετά το πέμπτο έτος	84§4β		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024

4. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 84§4β & 36§3β στο πέμπτο έτος (εισόδημα-Φ.Π.Α. κλπ)	84§4β		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020
5. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 36§3β πριν πέμπτο έτος (εισόδημα-Φ.Π.Α. κλπ)			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
6. Ακύρωση φύλλου ελέγχου μετά την 5ετία	84§3α,β,γ,δ		Ενέργειες από Υπηρεσία έκδοσης της πράξης						
7. Μη υποβολή δήλωσης εισοδήματος/ Παρακρατούμενων/ Φ.Μ.Υ.	84§5		31/12/2023	31/12/2024	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
8. Συμπληρωματικά στοιχεία για εισόδημα / Παρακρατούμενοι / Φ.Μ.Υ.	84§4β' & 68§2γ'		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
9. Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή για εισόδημα/παρακρατούμενοι /Φ.Μ.Υ.	84§4β' & 68§2γ'		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
10 Ακύρωση για τυπικούς λόγους	84§6		Ένα (1) έτος από την έκδοση της απόφασης Δικαστηρίου-Ενέργειες από Υπηρεσία έκδοσης της πράξης						
11. Μη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. (εκκαθαριστικής ή έκτακτης κλπ)	57§2 του Ν. 2859/2000		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
12. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. (εκκαθαριστικής ή έκτακτης κλπ)	57§3 του Ν. 2859/2000		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2017)	31/12/2020 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2017) & 31/12/2021 (εάν υποβλήθηκε το 2018)	31/12/2020 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2017) & 31/12/2021 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2018) & 31/12/2022 (μόνο σε περίπτωση που η δήλωση υποβλήθηκε το 2019)
13. Νέα Συμπληρωματικά στοιχεία για Φ.Π.Α.	57§2 & 49§3 του Ν. 2859/2000		Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024

14.Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή για Φ.Π.Α.		57§2 & 49§3 του Ν. 2859/2000	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024
15. Περιπτώσεις Φοροδιαφυγής	-	-	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	31/12/2023	31/12/2024
16. Πληροφορίες Αλλοδαπής			-	-	-	-	-	-	-
17.Ενδικοφανής Προσφυγή			-	-	-	-	-	-	-
18.Απόφαση Δικαστηρίου			-	-	-	-	-	-	-
19.Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ) 63Α			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
20.Περαίωση-Έλεγχος εντός 5ετίας			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή
21.Περαίωση-Έλεγχος το 5ο έτος			Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή	Έχει επέλθει Παραγραφή

### ΧΡΗΣΕΙΣ ΑΠΟ 2014 ΕΩΣ 2020

Πίνακας Παραγραφών	N. 4174/13	N. 4646/2019	ΧΡΗΣΗ 2014	ΧΡΗΣΗ 2015	ΧΡΗΣΗ 2016	ΧΡΗΣΗ 2017	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019	ΧΡΗΣΗ 2020
1. Κανονικός χρόνος παραγραφής (5ετία)		36§1	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026
2. Αρχική/Τροποποιητική δήλωση στο 5ο έτος		32§1 (τροποποίηση του 36§2α Ν. 4174/2013)	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026	31/12/2027
3. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 84§4β-και 68§2 μετά το πέμπτο έτος		32§2 (τροποποίηση του 36§3 Ν. 4174/2013)	31/12/2025	31/12/2026	31/12/2027	31/12/2028	31/12/2029	31/12/2030	31/12/2031
4. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 84§4β & 36§3β στο πέμπτο έτος (εισόδημα-Φ.Π.Α. κλπ)		32§1 (τροποποίηση του 36§2α Ν. 4174/2013)	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026	31/12/2027
5. Νέα στοιχεία κατ' άρθρο 36§3β πριν πέμπτο έτος (εισόδημα-Φ.Π.Α. κλπ)		32§2 (τροποποίηση του 36§3β Ν. 4174/2013)	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026

6.Ακύρωση φύλλου ελέγχου μετά την 5ετία			-	-	-	-	-	-	-
7. Μη υποβολή δήλωσης εισοδήματος/ Παρακρατούμενων/ Φ.Μ.Υ.		32§2 (τροποποίηση του 36§3α' Ν. 4174/2013)	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2029	31/12/2030	31/12/2031
8. Συμπληρωματικά στοιχεία για εισόδημα / Παρακρατούμενοι / Φ.Μ.Υ.									
9.Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή για εισόδημα/παρακρατούμενοι /Φ.Μ.Υ.			-	-	-	-	-	-	-
10 Ακύρωση για τυπικούς λόγους			-	-	-	-	-	-	-
11. Μη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. (εκκαθαριστικής ή έκτακτης κλπ)		32§2 (τροποποίηση του 36§3α' Ν. 4174/2013)	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2029	31/12/2030	31/12/2031
12. Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. (εκκαθαριστικής ή έκτακτης κλπ)			-	-	-	-	-	-	-
13. Νέα Συμπληρωματικά στοιχεία για Φ.Π.Α.			-	-	-	-	-	-	-
14.Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή για Φ.Π.Α.			-	-	-	-	-	-	-
15. Περιπτώσεις Φοροδιαφυγής	36§3		31/12/2025	31/12/2026	31/12/2027	31/12/2028	31/12/2029	31/12/2030	31/12/2031
16. Πληροφορίες Αλλοδαπής	36§2β	36§2β	-	-	-	-	-	-	-
17.Ενδικοφανής Προσφυγή	36§2γ	36§2γ	Έτος έκδοσης Απόφασης Ενδικοφανούς προσφυγή+1 έτος						
18.Απόφαση Δικαστηρίου	36§2γ	36§2γ	Έτος έκδοσης Αμετάκλητης Δικαστικής Απόφασης + 1 έτος						
19.Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού (ΔΑΔ) 63Α	36§2δ		1) Όσο διαρκεί η ημερομηνία υποβολής αιτήματος 2)(+1 έτος) σε περίπτωση έκδοσης Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού						
20.Περαίωση-Έλεγχος εντός 5ετίας	36§3β	36§3β	31/12/2020	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026
21.Περαίωση-Έλεγχος το 5ο έτος	36§3β	36§3β	31/12/2021	31/12/2022	31/12/2023	31/12/2024	31/12/2025	31/12/2026	31/12/2027