

A) ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1. Όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, σκ. 5 και 6), η αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιτάσσει η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της νομοθεσίας σχετικής με την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό την μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Ως εκ τούτου, απαιτείται να προβλέπεται στο νόμο προθεσμία παραγραφής, μετά τη λήξη της οποίας να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως. Η προθεσμία δε αυτή, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση των ως άνω αρχών λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων, η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, η δε λήξη αυτής πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής. Εξάλλου, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και την επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Ως εκ τούτου, μεταβολή της διάρκειας της παραγραφής με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό

καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

2. Όταν δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις προθεσμία μέσα στην οποία πρέπει να επιβάλει κυρώσεις, δεν εφαρμόζονται άλλες γενικές περί παραγραφής διατάξεις του εθνικού δικαίου. Ειδικότερα, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. περί 20ετούς παραγραφής, γιατί αυτές αφορούν αστικές σχέσεις και δικαιώματα, και όχι την άσκηση δημόσιας εξουσίας, ούτε και οι γενικές διατάξεις του Δημοσίου Λογιστικού, γιατί αυτές αφορούν αποκλειστικά την παραγραφή της εξουσίας του Δημοσίου να καταλογίσει ή να αναζητήσει πάσης φύσεως χρηματικές οφειλές προς αυτό και όχι την άσκηση αρμοδιοτήτων για την επιβολή κυρώσεων, ή μέτρων, ή την αξιολόγηση συμπεριφορών (ΣΤΕ 582/2019, 433/2020, 1611/2020). Εξάλλου, η εικοσαετία δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά εύλογη, συνάδουσα προς την αρχή της αναλογικότητας, διάρκεια του κατά κανόνα χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων. Ενόψει της αρχής της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, η βεβαίωση των φόρων και η επιβολή των προστίμων (όταν δεν προβλέπεται προθεσμία παραγραφής) δεν μπορεί να χωρήσει μετά την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του ημερολογιακού έτους, για το οποίο οφείλονται (ΣΤΕ 1611/2020). Άλλωστε, αποδυνάμωση δικαιώματος δεν γίνεται δεκτή στο δημόσιο δίκαιο, ενώ η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης δεν έχει εφαρμογή προκειμένου περί επιβολής διοικητικής κυρώσεως για παράβαση νόμου (ΣΤΕ 3918/2011 ΣΤΕ 432-433/2020, 1611/2020) [για χαρτόσημο μέχρι και τη χρήση 2013 βλ. ΣΤΕ 432-433/2020, 243/2021, ενώ για τέλη κυκλοφορίας -και από τη χρήση 2014 και μετά- βλ. ΣΤΕ 1611/2020].

3. Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής (και όχι αποσβεστικής προθεσμίας), δοθέντος ότι και από το νόμο ρητά χαρακτηρίζεται ως "παραγραφή" και πλήττει πράγματι τη φορολογική αξίωση του Δημοσίου προς επιβολή του συγκεκριμένου φόρου. Ως εκ τούτου, λαμβανομένου υπόψη και ότι η συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής συνδέεται με τη συνδρομή και προβολή πραγματικών περιστατικών, όπως λ.χ. περιστατικών που κωλύουν

την πρόοδο του χρόνου της παραγραφής ή που αποτελούν λόγους διακοπής της, η ύπαρξη στη συγκεκριμένη εκάστοτε περίπτωση παραγραφής της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο, το οποίο δεν μπορεί να γνωρίζει τη συνδρομή ή μη των ως άνω πραγματικών περιστατικών, αλλά πρέπει να προτείνεται, ώστε να μπορεί και να αποκρουσθεί. Ο φορολογούμενος, άλλωστε, και επί κοινοποίησεως πράξεως επιβολής φόρου, η οποία έγινε εντός του χρόνου της παραγραφής, μπορεί να προβάλει πλημμέλειες της εν λόγω κοινοποίησεως και, συνεπώς, συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής χωρίς νόμιμη κοινοποίηση της πράξεως επιβολής φόρου (ΣΤΕ 2949/2005, 3643/2013, 1770/2018).

4. Με την ΣΤΕ 1044/2020 κρίθηκε ότι: Εφόσον ο περί παραγραφής λόγος προτείνεται προσηκόντως (με την προσφυγή ή πρόσθετο λόγο), το δικαστήριο μπορεί να εξετάσει αυτεπαγγέλτως την ακυρότητα ή μη της επιδόσεως προς τον φορολογούμενο των πράξεων της φορολογικής αρχής, η οποία προέκυπτε από το οικείο αποδεικτικό, ως αμέσως συναπτομένη με το εμπρόθεσμο ή μη της προσφυγής. Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο προσφεύγων προέβαλε την ακυρότητα της ως άνω επιδόσεως το πρώτον με το κατατεθέν μετά την συζήτηση της υποθέσεως στο ακροατήριο υπόμνημα. Εναπόκειται στο Δημόσιο, με την έκθεση απόψεών, να αντικρούσει τον ως άνω λόγο, επικαλούμενο όλα τα περιστατικά που τυχόν δημιουργούσαν λόγους μη συμπληρώσεως της επίμαχης παραγραφής λόγω διακοπής, αναστολής κλπ. ή σχετίζονταν με το ζήτημα του εμπροθέσμου και εν γένει νομοτύπου της κοινοποίησεως της ένδικης πράξεως επιβολής του φόρου.

5. Εάν δεν προταθεί η ένσταση της παραγραφής (με την προσφυγή ή τους πρόσθετους λόγους), το δικαστήριο δεν μπορεί να εξετάσει αυτεπάγγελτα την εγκυρότητα της κοινοποίησης της καταλογιστικής πράξης (η οποία διακόπτει την παραγραφή), ακόμη και εάν εξετάζεται αυτεπάγγελτα η νόμιμη επίδοση της πράξης αυτής για να κριθεί το εμπρόθεσμο της προσφυγής (βλ. ΣΤΕ 937/1992).

6. Ισχυρισμός με προσφυγή ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου εισοδήματος έχει υποκύψει στην πενταετή παραγραφή. Με το περιεχόμενο αυτό ο περί παραγραφής ισχυρισμός του αναιρεσιβλήτου είχε

προταθεί προσηκόντως, στερείται δε σημασίας από την εξεταζόμενη άποψη το γεγονός ότι ο αναιρεσίβλητος είχε θεωρήσει ότι ο χρόνος της παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου είναι πενταετία, και όχι, όπως έκρινε το διοικητικό εφετείο, δεκαετία, διότι ο δικαστής οφείλει να γνωρίζει το νόμο και να εφαρμόζει την εκάστοτε εφαρμοστέα διάταξη ως προς το χρόνο της παραγραφής. Εναπέκειτο δε, περαιτέρω, στο Δημόσιο με την έκθεση απόψεών του άρθρου 129 του ΚΔΔ να αντικρούσει τον ως άνω ισχυρισμό του αναιρεσιβλήτου επικαλούμενο, όλα τα περιστατικά που τυχόν δημιουργούσαν λόγους μη συμπλήρωσης της παραγραφής λόγω διακοπής, αναστολής κ.λ.π. ή σχετίζονταν με το ζήτημα του εμπροθέσμου και εν γένει νομοτύπου της κοινοποιήσεως του ένδικου φύλου (ΣΤΕ 3643/2013).

7. Όταν προβάλλεται παραδεκτά λόγος περί παραγραφής (με προσφυγή ή δικόγραφο πρόσθετων λόγων κατά την πρώτη συζήτηση, βλ. ΣΤΕ 1770/2018, 1588-1590/2019), εξετάζεται αυτεπαγγέλτως το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας των νόμων που παρατείνουν την παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου έτους από της δημοσίευσής των νόμων αυτών (βλ. ΣΤΕ 1686/2019).

B) Ν 4174/2013

1. ΑΡΧΙΚΗ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ -Άρθρο 36 παρ. 1

Για τις χρήσεις από το φορολογικό έτος 2014 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), τόσο για τη φορολογία εισοδήματος όσο για τον ΦΠΑ και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2). Ισχύει ο γενικός κανόνας πενταετούς παραγραφής, σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός 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 μπορεί να γίνει εντός 5 ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. Στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου

προβλέφθηκε 20ετής παραγραφή στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή. Εξάλλου, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, για τις χρήσεις μέχρι και το 2013 ισχύουν, για την παραγραφή, οι πριν το Ν 4174/2013 σχετικές διατάξεις. Όμως, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Επίσης, προβλέφθηκε ότι η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό. Οι τελευταίες ρυθμίσεις της παραγράφου 11 προστέθηκαν με την υποπαρ.Δ.2 περ.18.β του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014, με ισχύ από 1-1-2014, αφορούν τις χρήσεις μέχρι 31-12-2013 και αντικατοπτρίζουν τη ρύθμιση του άρθρου 36 παρ. 1 του ΚΦΔ, κατά το οποίο η διακοπή της παραγραφής (για τις χρήσεις μετά την 1η-1-2014) επέρχεται μόνο με την έκδοση της πράξης και καταλαμβάνουν κατ' αρχήν υποθέσεις, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ. και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη (βλ. ΣτΕ Ολομ. 616-618/2021).

2. ΠΑΡΑΤΑΣΕΙΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

α) Άρθρο 36 παρ. 2 Ν 4174/2013 (όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 31 και 32 παρ. 1 του Ν.4646/2019): «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, i) υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή ii) 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 iii) 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)». Ως νέο στοιχείο νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (άρθρο 25 § 5 Κ.Φ.Δ.).

Η αρχική έκδοση του άρθρου 36 του Ν 4174/2013 προέβλεπε στην περ. α΄ της παρ. 2 ότι: «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, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. 3. ...».

Το πρόβλημα με τις νέες διατάξεις εντοπίζεται στην περ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 36, οι οποίες ισχύουν από 12-12-2019 (δημοσίευση του Ν 4646/2019 στο ΦΕΚ) και αναφέρεται στην παράταση της παραγραφής κατά ένα έτος εάν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν στη φορολογική διοίκηση στο πέμπτο έτος της παραγραφής. Επειδή η διάταξη αυτή δεν υπήρχε στην αρχική έκδοση, μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν εφαρμόζεται η παράταση για τις χρήσεις 2014-2017 (όπως κρίθηκε με την ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017-λόγω αντίθεσης στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συν/τος), σύμφωνα και με τη νομολογία του ΣΤΕ που αφορά τις προγενέστερες διατάξεις, κατά την οποία εάν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν μέσα στη πενταετία, έστω και στο τελευταίο έτος, δεν παρατείνεται η παραγραφή (ΣΤΕ 1056-57/2020).

Εξάλλου, ο όρος στις παραπάνω διατάξεις «και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν τα νέα στοιχεία» μπορεί να γίνει κατανοητός από το παρακάτω παράδειγμα: Για το φορολογικό έτος 2014 (1.1.2014-31.12.2014) η Φορολογική Αρχή διενήργησε το 2018 πλήρη φορολογικό έλεγχο και εξέδωσε στις 30.9.2018, μεταξύ άλλων, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

εισοδήματος. Στις 30.3.2020 περιέρχεται επώνυμη καταγγελία στην αρμόδια ελεγκτική αρχή ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση δεν εξέδωσε ο ελεγχόμενος σχετικό τιμολόγιο πώλησης για το υπόψη ελεγμένο φορολογικό έτος, ύψους 5.000 € πλέον ΦΠΑ 1.200 €. Η αρμόδια ελεγκτική αρχή μπορεί να διενεργήσει επανέλεγχο για τη συγκεκριμένη περίπτωση της καταγγελίας και να εκδώσει σχετική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου έως 31.12.2021, εφόσον ευσταθεί η εν λόγω καταγγελία, μόνο για την περίπτωση αυτή και όχι για άλλα θέματα, τα οποία τυχόν δεν είχε επιληφθεί ο γενόμενος πλήρης έλεγχος.

Οι άλλες περιπτώσεις που προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 36 παράταση της πενταετούς παραγραφής είναι:

i) 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. Όπως είναι γνωστό, για τον έλεγχο του Φ.Π.Α. των διασυνοριακών συναλλαγών υπάρχει ανταλλαγή πληροφοριών και συνεργασία μεταξύ των Φορολογικών Διοικήσεων εντός της Ε.Ε. Επίσης τέτοιες συνεργασίες και ανταλλαγές πληροφοριών θεσπίστηκαν και για την άμεση φορολογία στα πλαίσια της Ε.Ε. ή και με τρίτες χώρες μέσω του Ο.Ο.Σ.Α. στα πλαίσια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής και της διάβρωσης της φορολογικής βάσης.

ii) 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 [οι περιπτώσεις β' και γ' προβλέφθηκαν στην αρχική διατύπωση της παρ. 2 του άρθρου 36].

iii) 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 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. Η περίπτωση δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ προστέθηκε με το άρθρο 31 του Ν 4646/2019 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι από 12.12.2019. Περαιτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 26 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου οι διατάξεις της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν 4174/2013, καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις για τις οποίες δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής αιτήματος ΔΑΔ σύμφωνα με τις διατάξεις της εφαρμοζόμενης Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας ή του ν. 2216/1994 (Σύμβαση Διαιτησίας), καθώς και για τα αιτήματα ΔΑΔ που είτε εκκρεμούν ενώπιον της αρμόδιας Αρχής κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν 4174/2013, είτε για αυτά για τα οποία έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία αλλά δεν έχει εκδοθεί ακόμα η σχετική Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α του Κ.Φ.Δ. Σημειώνεται ότι το άρθρο 63Α – Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού – του Κ.Φ.Δ. προστέθηκε με την παρ. 2 του Ν 4438/2016 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι από 28.11.2016. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) (Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το Ν 2216/1994, διεξάγεται από τη Φορολογική Διοίκηση και τα αποτελέσματά της επέρχονται με την έκδοση Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (νυν Διοικητή της ΑΑΔΕ). Μετά την ολοκλήρωση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, το αποτέλεσμα αυτής κοινοποιείται στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά και ο οποίος δύναται να αποδεχθεί αυτήν εντός 60 ημερών από την κοινοποίησή της. Σε περίπτωση αποδοχής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού εντός της ανωτέρω προθεσμίας, εκδίδεται Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού η οποία δεν υπόκειται σε ενδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα.

iv) Εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63Β του Κ.Φ.Δ. ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός

φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο 1 έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά. Η περίπτωση ε΄ της παρ. 2 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν 4701/2020 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι από 30.6.2020. Επιπλέον το άρθρο 63B – Ακύρωση ή τροποποίηση άμεσου προσδιορισμού φόρου, πράξης προσδιορισμού φόρου και πράξης επιβολής προστίμου – προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν 4701/2020 και ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευσή του επίσης στο ΦΕΚ, ήτοι από 30.6.2020. Σύμφωνα με την παρ. 1 του εν λόγω άρθρου ορίζεται ότι άμεσος προσδιορισμός φόρου ή πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου δύναται να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί, κατά περίπτωση, με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, για έναν από τους εξής λόγους: α) για πρόδηλη έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, β) για αριθμητικό ή υπολογιστικό λάθος. Η θέσπιση των παραπάνω διατάξεων προήλθε από περιπτώσεις που δεν καλύπτονταν μέχρι τότε από τις υφιστάμενες διατάξεις του Κ.Φ.Δ. Ανάλογες διατάξεις υπήρχαν και με το προηγούμενο καθεστώς (άρθρο 75 του Ν 2238/1994).

2. ΑΡΘΡΟ 36 ΠΑΡ. 3.

Στην αρχική έκδοση της παρ. αυτής οριζόταν ότι: «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους».

Όπως έχει κριθεί με αποφάσεις διοικητικών πρωτοδικείων και εφετείων, με τις διατάξεις της υποπαρ. Δ.2 περ.18.β του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 αφενός προβλέπεται ευθέως παράταση σε είκοσι έτη του χρόνου παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να επιβάλει φόρο στις

περιπτώσεις φοροδιαφυγής, αφετέρου παρατείνεται εμμέσως, με ρύθμιση η οποία καταλαμβάνει και τις εκκρεμείς ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων υποθέσεις, χρόνος παραγραφής της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου με την πρόβλεψη διακοπής της παραγραφής με την έκδοση και όχι πλέον με την κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου κλπ. Και οι δύο αυτές διατάξεις, ωστόσο, στον βαθμό που καταλαμβάνουν φορολογικές αξιώσεις, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσης των νόμων που τις εισάγουν έτους, είναι ανίσχυρες, ως αντικείμενες στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και τις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για τον λόγο ότι τροποποιούν αναδρομικά σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. (ΔΕφΘεσ 759/2019, 716/2020, ΔΕΦΑΘ 734/2020, ΔΕφΠειρ 1045/2020). Ειδικότερα, με την 34/2021 απόφαση του ΔΕφ/Αρ κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), που προβλέπει την εφαρμογή της διάταξης περί διακοπής της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου με την έκδοση των οικείων πράξεων και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, αντίκειται στις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος, καθόσον με αυτήν μεταβάλλεται ανεπίτρεπτα το χρονικό σημείο διακοπής της παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε διαχειριστικές περιόδους προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης του Ν 4174/2013 έτους, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ως γεγονός που διέκοπτε την παραγραφή οριζόταν η κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, ενώ με την 732/2019 απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους.

Ενόψει της παραπάνω νομολογίας (όσον αφορά την 20ετή παραγραφή), η παρ. 3 του άρθρου 36 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 32 παρ. 2 του Ν.

4646/2019 ως εξής: «3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών 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: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση **οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης** νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει 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**. β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.». **Σύμφωνα δε με την παρ. 27α άρθρου 66 του Ν. 4646/2019:** "27. α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **για περιπτώσεις φοροδιαφυγής** μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10)

ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης".

Οι περιπτώσεις της φοροδιαφυγής ως λόγου παράτασης της πενταετούς παραγραφής, ορίσθηκαν αρχικά στο άρθρο 55 παρ. 1 του Ν 4174/2013, που ίσχυσε μέχρι 30-11-2015 και μετά στο άρθρο 8 του Ν 4337/2015 (προσθήκη νέου κεφαλαίου -12^{ου}- στο Ν 4174/2013, άρθρο 66 παρ. 1 του κεφαλαίου αυτού).

Οι νέες ως άνω διατάξεις δεν έλυσαν το ζήτημα της διακοπής της παραγραφής με μόνη την έκδοση της πράξης που προβλέπεται από το άρθρο 36 παρ. 1 του ΚΦΔ. Όμως, με τις 616-618/2021 αποφάσεις της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013), η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ διατάξεις περί παραγραφής, οι οποίες παγίως προέβλεπαν ως προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης. Όπως προκύπτει από τις τελευταίες αυτές αποφάσεις, οι οποίες αναφέρονται σε χρήσεις έως 31-12-2013, για την παραπάνω κρίση λήφθηκαν υπόψη τα εξής (σκέψη 6η): Α) Η αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος, από την οποία απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης. Β) Η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του

Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις, σύμφωνα με την οποία πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής της παραγραφής να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι να μην ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις

φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία. Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. **Οι παραπάνω σκέψεις των αποφάσεων της Ολομέλειας του ΣΤΕ μπορούν κάλλιστα να εφαρμοσθούν και για το άρθρο 36 παρ. 1 του ΚΦΔ, οι οποίες αφορούν το ίδιο ζήτημα για τις χρήσεις 2014 και μετά.**

Εξάλλου, όσον αφορά τις χρήσεις 2012 και 2013, για τις οποίες από τις προϊσχύσασες διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ προβλεπόταν 20ετής παραγραφή, είναι αντισυνταγματική και η νέα προθεσμία παραγραφής (10ετής). Και τούτο διότι με την 732/2019 (και άλλες) απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι η παράταση των προθεσμιών παραγραφής που θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 δεν είναι συνταγματικώς ανεκτή, κατά το μέρος που καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους, ενώ και οι νέες διατάξεις επαναλαμβάνουν το ίδιο λάθος. Η μόνη περίπτωση που δικαιολογεί, σύμφωνα με τις προηγούμενες διατάξεις του άρθρου 84 του ΚΦΕ, την παράταση στη δεκαετία είναι η ανεύρεση νέων στοιχείων μετά την πενταετία, και τούτο ίσχυε σε κάθε περίπτωση ασχέτως διάπραξης φοροδιαφυγής. Επομένως, εφόσον με τις νέες διατάξεις προβλέπεται παράταση μόνο στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, οι διατάξεις αυτές είναι ευνοϊκότερες. Όσον αφορά, όμως, τις χρήσεις 2014, 2015, 2016 και 2017, για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής ορίσθηκε 20ετής με την αρχική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (η οποία είναι προγενέστερη των χρήσεων αυτών), οι νέες ρυθμίσεις που δεν παρατείνουν αλλά περιορίζουν την προθεσμία σε 10ετία, μπορεί να θεωρηθούν συνταγματικές, ενόψει του ευλόγου χρόνου και του σκοπού που εξυπηρετούν. Κατά τα άλλα οι νέες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 που παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής σε 10ετία δεν έχουν πρόβλημα, εφόσον και οι προγενέστερες διατάξεις των κατ' ιδίαν φορολογικών νόμων προέβλεπαν

παράταση της προθεσμίας παραγραφής για τις ίδιες περιπτώσεις, κρίθηκαν δε ως συνταγματικές.

Περαιτέρω με την περίπτωση β΄ της παρ. 3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του Κ.Φ.Δ. ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 (προηγούμενος Κ.Φ.Ε.) ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά 1 έτος. Σημειώνεται ότι η περίπτωση β΄ ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ν.4646/2019, από τη δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι από 12.12.2019. Όπως προαναφέρθηκε, ως νέο στοιχείο νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (άρθρο 25 § 5 Κ.Φ.Δ.).

3. ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΔΗΛΩΣΗ

Υπό το προϊσχύσαν καθεστώς του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) η εκπρόθεσμη υποβολή της φορολογικής δήλωσης εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. δεν παρέτεινε την πενταετία (ΣτΕ 732/2019), προβλεπόταν, όμως, στο εδάφιο β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. τριετής παρέκταση του χρόνου παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, σε

περίπτωση που αυτή υποβληθεί κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.. Η πρόβλεψη παρεκτάσεως στην περίπτωση αυτή κρίθηκε δικαιολογημένη (ΣΤΕ 732/2019), προκειμένου να μην αιφνιδιάζεται η Διοίκηση από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής και να αποστερείται με τον τρόπο αυτό από τη δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης. Μετά την ισχύ του Ν 4174/2013 η παρέκταση αυτή είναι μόνο ενός έτους (παρ. 2 περ. α'), γεγονός που δημιουργεί αμφιβολίες για τη δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να ανταποκριθεί στην υποχρέωσή της αυτή.

Με την απόφαση 732/2019 του ΣΤΕ κρίθηκε υπό το καθεστώς του άρθρου 84 παρ. 1 και 5 του Ν 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. εφαρμοστέα είναι κατ' αρχήν η τριετής προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β' του Κ.Φ.Ε.. Και τούτο διότι, με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης, η οποία μπορεί να υποβληθεί και μετά την πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και μέχρι την έκδοση και καταχώριση του φύλλου ελέγχου (βλ. άρθρα 62 παρ. 1 και 66 παρ. 9 του Κ.Φ.Ε.), παύει πλέον να συντρέχει ο δικαιολογητικός λόγος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε. (ο οποίος, όπως προεκτέθηκε, συνίσταται στη δυσχέρεια του φορολογικού ελέγχου εξαιτίας της μη υποβολής στοιχείων εκ μέρους του φορολογουμένου), με αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον στην περίπτωση αυτή να δικαιολογηθεί η συνέχιση της αρξάμενης δεκαπενταετούς παραγραφής. Ζήτημα γεννιέται, εάν η νομολογία αυτή μπορεί να εφαρμοσθεί μετά την ισχύ του Ν 4174/2013, δηλ. εάν σε περίπτωση υποβολής της δήλωσης μετά την πενταετία, μπορεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 36 παρ. 3 του νόμου αυτού 10ετία μπορεί αν δικαιολογηθεί από τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της αναλογικότητας. Βεβαίως, όπως κρίθηκε με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ, σε περίπτωση υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης κατά το τελευταίο έτος της δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του Κ.Φ.Ε. (εν προκειμένω της δεκαετίας), δεν τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του

άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του Κ.Φ.Ε. και, επομένως, δεν χωρεί περαιτέρω παρέκταση της (δεκαπενταετούς) προθεσμίας παραγραφής (εν προκειμένω κατά ένα έτος). Και τούτο διότι επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής μετά το δέκατο πέμπτο (δέκατο) έτος από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, μπορεί να θεωρηθεί κάλλιστα και υπό τις νέες διατάξεις ότι αντίκειται στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου και στην αρχή της αναλογικότητας. Με βάση τα ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κατ' άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α΄ του Κ.Φ.Ε. δεκαπενταετής (νυν δεκαετής) προθεσμία για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης τίθεται κατά νόμο ως ανώτατο χρονικό όριο παραγραφής και επί εκπρόθεσμης δηλώσεως (βλ. ΣΤΕ 732/2019).

4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ (=ΑΑΔΕ) ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Κατά το άρθρο 3 του Ν 4174/2013 (περ. στ) ως «Φορολογική Διοίκηση» νοείται: η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και (περ. ζ) ως «Γενικός Γραμματέας» νοείται: ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων. Μετά, με το Ν 4389/2016 συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία αντικατέστησε την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών και ανέλαβε της της αρμοδιότητές της, ενώ στο άρθρο 17 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίσθηκε ότι: «1. Η Αρχή συγκροτείται από της της οργανικές μονάδες που υπάγονται, κατά την ημερομηνία έναρξης της λειτουργίας της στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με της διατάξεις του π.δ. 111/2014 «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών», της έχει τροποποιηθεί και ισχύει, κατ' εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων».

Κατ' αρχήν πρέπει να τονισθεί ότι με τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 2 περ. α΄ του Ν 4174/2013 δεν εισάγεται γενική ρύθμιση, παρέχουσα τη δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως και της δεκαετούς παραγραφής που προβλέπεται από την παρ. 3 του ίδιου άρθρου, σε περιπτώσεις που υπόψη της φορολογικής διοίκησης τίθενται νέα κρίσιμα στοιχεία. Πρόκειται, αντιθέτως, περί εξαιρετικής διατάξεως. Το γεγονός, εξάλλου, ότι τυχόν παρέκταση της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής θα ήταν, ενδεχομένως, δικαιολογημένη, σε περιπτώσεις κατά της οποίες κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος

τίθενται υπόψη των αρμοδίων αρχών σε χρόνο πλησίον της εκπνοής της προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι, ενόψει των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της ασφάλειας δικαίου, επαρκές για την ερμηνευτική συναγωγή αντίστοιχης ρυθμίσεως, για την οποία, αντιθέτως, απαιτείται ρητή και, πάντως, σαφής νομοθετική πρόβλεψη (πρβλ. ΣΤΕ 1056-57/2020, αναφέρονται στο καθεστώς του Ν 2238/1994).

Μέχρι την ισχύ του Ν 4174/2013, η νομολογία του ΣΤΕ, για την παράταση της προθεσμίας λόγω της ύπαρξης νέων-συμπληρωματικών στοιχείων, απέβλεπε στο χρόνο περιέλευσης τούτων στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή (ΣΤΕ 2934-35/2017- βλ. άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»). Ειδικότερα, με της 1628/2019 και 2050/2020 αποφάσεις του ΣΤΕ κρίθηκε ότι δεν αποτελούν νέα στοιχεία αυτά καθεαυτά τα κατασχεθέντα εικονικά τιμολόγια (τα οποία μπορούσαν να ανακαλυφθούν κατόπιν ελέγχου μέσα στην πενταετία από την αρμόδια αρχή), αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν της υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Ε.Σ.Ε. και Σ.Δ.Ο.Ε.), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Και τούτο γιατί α) η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, β) η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί της φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών και γ) δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής.

Μετά της την ισχύ του Ν 4174/2013, στο άρθρο 36 ορίζεται ότι εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, περιέρχονται **σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης** νέα στοιχεία, τότε προβλέπεται παράταση της έτους (άρθρο 36 παρ. 2) και ότι «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 της** εντός της πενταετίας, τότε προβλέπεται παράταση σε δεκαετία (άρθρο 36 παρ. 3). Δεν πρέπει να διαφοροποιηθεί η ερμηνεία των διατάξεων αυτών από την παραπάνω προ του Ν 4174/2013, δηλ. και στην πρώτη και στη δεύτερη περίπτωση ως φορολογική διοίκηση πρέπει να θεωρείται η αρμόδια για τον έλεγχο και τον καταλογισμό Δ.Ο.Υ., όπως αυτή καθορίσθηκε με σχετική απόφαση του διοικητή της ΑΑΔΕ. Αλλιώς οδηγούμαστε σε άτοπα αποτελέσματα, αφού, εάν αποβλέψουμε στο ενιαίο της φορολογικής διοίκησης (όπως ερμηνεύθηκαν από μερικά πρωτοδικεία και εφετεία και οι προγενέστερες διατάξεις) τότε έχουμε σίγουρα παραγραφές, εάν επιλήφθηκε μέσα στην πενταετία άλλη Δ.Ο.Υ. πχ. επί έκδοσης ανακριβών-εικονικών στοιχείων, για τον εκδότη, ενώ η αρμόδια για τον λήπτη Δ.Ο.Υ. μαθαίνει την εικονικότητα μετά την πενταετία.

ΑΝΤΙΘΕΤΗ ΑΠΟΨΗ: Μία από της περιπτώσεις όπου οι φορολογικές αρχές επικαλούνται συμπληρωματικά στοιχεία είναι και για της παραβάσεις που σχετίζονται με εικονικά τιμολόγια. Σε περιπτώσεις ελέγχου παρατηρούμε ότι λόγω ανάμιξης διαφορετικών ελεγκτικών υπηρεσιών (της π.χ. εμπλοκή και του ΣΔΟΕ πλην της αρμόδιας αρχής) γίνεται επίκληση δήθεν συμπληρωματικών στοιχείων, της π.χ. πληροφοριακών δελτίων του ΣΔΟΕ, ώστε να δοθεί παράταση στην παραγραφή της υπόθεσης. Είναι δεδομένο, εξάλλου, ότι σύμφωνα με όσα έχει δεχθεί το ΣτΕ με τις αποφάσεις του 1738/2017 και 2934/2017 ότι η προθεσμία της παραγραφής πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει της την αρχή της αναλογικότητας και κυρίως η λήξη της παραγραφής δεν πρέπει να εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής. **Στα πλαίσια αυτά, με βάση την αρχή της ενότητας των δημοσίων υπηρεσιών (ή του «ενιαίου της διοίκησης»), δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι η ετεροχρονισμένη και δη μετά την πενταετία επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων από κάποια ελεγκτική υπηρεσία, που συντάσσει**

και σχετική πληροφοριακή έκθεση ή δελτίο μπορεί να συνιστά και συμπληρωματικό στοιχείο, με βάση τον νόμο. Και αυτό διότι της οι επιμέρους φορολογικές-ελεγκτικές αρχές συναποτελούν μία και ενιαία εντέλει φορολογική διοίκηση, με βάση τον νόμο. Συνεπώς, η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων ή η καθυστέρηση στην επεξεργασία της της υπηρεσίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τροφοδοτεί με συμπληρωματικά στοιχεία την άλλη υπηρεσία, ώστε να στοιχειοθετείται παράταση της παραγραφής.

5. ΝΕΑ Ή ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ:

Κατά την πάγια νομολογία του ΣΤΕ, ως νέο στοιχείο που δικαιολογεί την παράταση της παραγραφής είναι αυτό που αποδεικνύει την ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, το οποίο δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

Όταν η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσοτέρων υπηρεσιών, δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής (ΣΤΕ 1628/2019). Και τούτο γιατί ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως καθεαυτά, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία τα πορίσματα του

ελέγχου αυτού περιήλθαν μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (ΣΤΕ 2050/2020).

Συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος (ΣΤΕ 1628/2019).

Δεν είναι συμπληρωματικό στοιχείο:

i) Οι πρωτογενείς καταθέσεις που διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου από το ΣΔΟΕ. Και τούτο γιατί, όπως κρίθηκε (ΣΤΕ 172/2018), η έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. και η επεξεργασία στην οποία αυτή προέβη, δεν αφορούσε παρά σε αντιπαραβολικό, προς τα βιβλία και στοιχεία και τις δηλώσεις εισοδήματος, έλεγχο στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών, η εξέταση των οποίων, ωστόσο, αποτελούσε βασικό και τακτικό μέσο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, το οποίο είχε στη διάθεσή της η αρμόδια προς καταλογισμό φορολογική αρχή κατά τον κρίσιμο χρόνο και όφειλε να είχε εφαρμόσει ορθολογικά και επίκαιρα. Δεν ασκεί δε επιρροή το ότι το άνοιγμα και ο έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών του αναιρεσείοντος είχαν ως αφορμή ανώνυμη καταγγελία, αφού η ανώνυμη καταγγελία και το πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε., αφού από αυτά δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος. **Αντιθέτως**, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην αλλοδαπή, αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (ΣΤΕ 1245/2020).

ii) Καταγγελία περιελθούσα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. χωρίς να έχει υποβληθεί σε έλεγχο προς διαπίστωση της ακριβείας του περιεχομένου της (ΣΤΕ 572-3/2007, ΣΤΕ 3296/2008).

iii) Καταγγελία για ύπαρξη στοιχείων που είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου (ΣΤΕ 1785/1992, 14/1994, 172/2018).

Εφόσον προβάλλεται λόγος περί παραγραφής (πενταετούς), το δικαστήριο μπορεί να εξετάσει (αυτεπαγγέλτως) το ζήτημα της παρεκτάσεως της παραγραφής λόγω υπάρξεως συμπληρωματικών στοιχείων, καθόσον η κρίση του περί εφαρμογής των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής λόγω υπάρξεως συμπληρωματικών στοιχείων αφορά στην υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών που διαπιστώθηκαν στον εφαρμοστέο κανόνα δικαίου (ΣΤΕ 2768/2019)

Όταν από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, η επίκληση τέτοιων στοιχείων και η απόδειξη της ύπαρξης αυτών, καθώς και ο χρόνος περιέλευσής τους στη φορολογική αρχή, βαρύνει την τελευταία, δεδομένου ότι πρόκειται για κατ' εξαίρεση έκδοση καταλογιστικής πράξης (μετά την οριστικοποίηση -με συμβιβασμό, περαίωση- της αρχικής εγγραφής, ή μετά την παραγραφή). Όταν, όμως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η φορολογική εγγραφή στηρίζεται σε μεταγενέστερα στοιχεία, το ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περ. β του ΚΦΕ, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης οφείλει να εξετάσει το Δικαστήριο, κρίνοντας επί του λόγου προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της επίδικης καταλογιστικής πράξης, έστω κι αν το Δημόσιο δεν τις επικαλέσθηκε κατά τη διατύπωση των σχετικών αμυντικών ισχυρισμών του, εφόσον διαπιστώθηκε ανακρίβεια της δήλωσης που είχε υποβληθεί για την κρινόμενη χρήση (βλ. ΣΤΕ 2934/2017, σκ. 16, ΣΤΕ 172/2018, σκ. 18).

Γ) ΠΡΟΒΟΛΗ ΛΟΓΟΥ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΜΕ ΑΝΑΚΟΠΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 217 ΤΟΥ Ν 2717/1999 (ΚΔιοικΔικ).

Όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Ν 2362/1995 (Δημόσιο Λογιστικό, άρθρα 86 επ.), αυτές ρυθμίζουν την παραγραφή των ταμειακώς βεβαιωθέντων χρεών προς το Δημόσιο. Γι' αυτό άλλωστε δεν περιέχεται στο νόμο αυτό διάταξη ότι η ταμειακή βεβαίωση διακόπτει την παραγραφή. Από την έκδοση και επίδοση του νόμιμου τίτλου-καταλογιστικής πράξης, η οποία διακόπτει την παραγραφή της βεβαίωσης σε ευρεία έννοια του χρέους, μέχρι

την ταμειακή βεβαίωση αυτού εφαρμόζεται το άρθρο 86 παρ. 1 του δημόσιου λογιστικού (καμιά απαίτηση δεν υπόκειται σε παραγραφή πριν βεβαιωθεί ταμειακά), εκτός εάν υπάρχει αντίθετη ισχύουσα διάταξη (όπως είναι το άρθρο 71 Ν 542/1977). Ενόψει τούτων, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό του χρέους, κατά τη βεβαιωτική διαδικασία (βεβαίωση σε ευρεία έννοια, μέσα στην οποία πρέπει να εκδοθεί και να επιδοθεί ο νόμιμος τίτλος -καταλογιστική πράξη), από την παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου, για τη οποία υπάρχει νόμιμος τίτλος, εάν βάσει του τίτλου αυτού δεν χωρήσει η ταμειακή βεβαίωση του χρέους, οπότε εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 71 Ν 542/1977, καθώς και από την παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου που βεβαιώθηκε ταμειακά (βεβαίωση σε στενή έννοια), οπότε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 86-89 του Ν 2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού (ήδη άρθρα 136-139 του Ν 4270/2014).

Από τη διάταξη του άρθρου 71 παρ. 1 Ν 542/1977 συνάγεται ότι το Δημόσιο δεν δύναται να προβεί σε ταμειακή βεβαίωση (βεβαίωση εν στενή έννοια), απαιτήσεων μετά την πάροδο τριετίας από της λήξεως του έτους εντός του οποίου αποκτήθηκαν οι σχετικοί τίτλοι βεβαιώσεως. Συνεπώς, η κατά την παραπάνω διάταξη τριετής προθεσμία έχει αποσβεστικό χαρακτήρα. Το άρθρο 71 παρ. 1 του Ν 542/1977 εξακολουθεί να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 86 του Ν 2362/1995, και επομένως, δεν τίθεται ζήτημα καταργήσεως της αποσβεστικής προθεσμίας του άρθρου 71 παρ.1 του Ν 542/1977 από την (περί παραγραφής) διάταξη του άρθρου 86 παρ. 1 του Ν 2362/1995 (ήδη άρθρο 136 παρ. 1 του Ν 4270/2014) (ΣΤΕ 571/2009, 1408/2017).

Μέχρι τώρα, σύμφωνα με την παγίως κρατούσα νομολογία, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή των προστίμων ή των φόρων, ως αναφερόμενος στη νομιμότητα της φορολογικής εγγραφής, δεν μπορούσε να προταθεί με ανακοπή, καθόσον αναφέρεται στο ουσία βάσιμο της απαίτησης και αποτελεί λόγο προσφυγής ουσίας (ΣΤΕ 1997/1993, 1942/2002, 652/2003, 274/2018). Με την νέα, όμως, παρ. 5 του άρθρου 224 του ΚΔιοικΔικ, όπως ισχύει μετά την προσθήκη νέου εδαφίου με το άρθρο 15 του Ν 4816/2021, «Ισχυρισμοί που αφορούν

παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή τέλους μπορούν επίσης να προβληθούν με την ευκαιρία άσκησης ανακοπής για πρώτη φορά, εφόσον δεν έχουν προταθεί και κριθεί από άλλο δικαστήριο με ισχύ δεδικασμένου».