

## **Ο θεσμός της παραγραφής στις φορολογικές διαφορές**

**Βαρβάρα Μπουκουβάλα**

**Πρωτοδίκης Δ.Δ.-Δ.Ν.**

### **I. Η αρχή της νομιμότητας και η αρχή της βεβαιότητας του φόρου**

Σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, για την επιβολή του φόρου απαιτείται να υπάρχει προηγούμενος τυπικός νόμος που να καθορίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Εξάλλου, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, που κατοχυρώνεται, ομοίως, στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος, συμπληρώνει την αρχή της νομιμότητας<sup>1</sup>. Η τελευταία αρχή απαιτεί τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου να ορίζονται στον τυπικό νόμο κατά τρόπο αρκούντως ορισμένο και σαφή<sup>2</sup>.

Την αρχή της βεβαιότητας του φόρου προασπίζει και ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής, που ορίζει, κι ως εκ τούτου, περιορίζει τα χρονικά όρια του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την καταλογιστική του φόρου πράξη προς τον φορολογούμενο<sup>3</sup>.

Εξάλλου, σύμφωνα με τα κοινώς δεκτά στο φορολογικό δίκαιο, η φορολογική Αρχή υποχρεούται να εκδώσει την καταλογιστική του φόρου πράξη, εφόσον κρίνει, σε εκάστη συγκεκριμένη περίπτωση, ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές προϋποθέσεις που τάσσει η οικεία διάταξη του νόμου για την επιβολή του φόρου. Η δέσμια αρμοδιότητα και υποχρέωση των φορολογικών οργάνων προς επιβολή του φόρου αποτελεί συνέπεια και εφαρμογή της ίδιας της αρχής της νομιμότητας του φόρου.

---

<sup>1</sup>Ο, τι η αρχή της βεβαιότητας του φόρου ταυτίζεται ή έστω συμπλέει με την αρχή της νομιμότητας, βλ. Θ.ΦΟΡΤΣΑΚΗ, Φορολογικό δίκαιο, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα- Κομοτηνή 2003, σ.76.

<sup>2</sup>Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, Φορολογικό δίκαιο, 5<sup>η</sup> έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2014, σ.148.

<sup>3</sup>Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, Φορολογικό δίκαιο, ό.π., σ.149.

## **II. Ο θεσμός της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο-νομική φύση**

Πράγματι, το δικαίωμα (η εξουσία ή η αρμοδιότητα) του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν είναι χρονικά απεριόριστο, αλλά πρέπει να ασκηθεί εντός ορισμένης προθεσμίας που ορίζεται στον νόμο, άλλως επέρχεται έκπτωση του δικαιώματος.

Υπ' αυτή την έννοια, ο θεσμός της παραγραφής εντυπώνει μία στιγμή αντίθεσης μεταξύ της αρχής της βεβαιότητας και της αρχής της νομιμότητας του φόρου<sup>4</sup>. Και τούτο, διότι η αρχή της νομιμότητας επιτάσσει στη φορολογική Διοίκηση να εκδώσει την καταλογιστική του φόρου πράξη, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου, ενώ η εφαρμογή της αρχής της βεβαιότητας οδηγεί σε αδυναμία άσκησης της αρμοδιότητας αυτής.

Ο θεσμός της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αποτελεί εφαρμογή στο δημόσιο δίκαιο του αντίστοιχου θεσμού του ιδιωτικού δικαίου. Στο ιδιωτικό δίκαιο, η παραγραφή συνεπάγεται την αδυναμία του δανειστή να επιδιώξει δικαστικά την ικανοποίηση της αξιώσεώς του- που απορρέει από μία ενεργή κατά τα άλλα ενοχή- διότι παρέλειψε να την ασκήσει εντός της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας. Η ενοχή δεν αποσβέννυται, αλλά παραμένει ως ατελής ή φυσική ενοχή<sup>5</sup>. Έτσι, η παραγραφή διαφέρει από την αποσβεστική προθεσμία στο ότι με τη συμπλήρωσή της αποσβέννυται μόνον η αξίωση και όχι το δικαίωμα του δανειστή, απομένει, δε, ατελής ή φυσική ενοχή. Αντίθετα, η πάροδος της αποσβεστικής προθεσμίας οδηγεί σε απώλεια του ίδιου του δικαιώματος. Εξάλλου, στο ιδιωτικό δίκαιο, η παραγραφή δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο, αλλά αποτελεί γνήσια ένσταση που πρέπει να προταθεί παραδεκτώς από τον διάδικο. Αντίθετα, η αποσβεστική προθεσμία λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο, εφόσον προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά του φακέλου της υποθέσεως<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup>Βλ. Α.ΜΑΛΛΙΟΥ, Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις, ΔΦΝ, 1579/2016, σ.291-297(292).

<sup>5</sup>Α.Π. 148/2017.

<sup>6</sup>Α.Π. 572/2018.

Κατ' αναλογία, επομένως, η φορολογική σχέση μπορεί να ιδωθεί ως φορολογική ενοχή δημοσίου δικαίου<sup>7</sup>, όπου το Δημόσιο έχει το σχετικό δικαίωμα προς επιβολή του φόρου και ο φορολογούμενος την (ενοχική) υποχρέωση να καταβάλλει τον φόρο<sup>8</sup>. Για τον λόγο αυτόν στο φορολογικό δίκαιο περιγράφεται η παραγραφή ως έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο, λόγω της παρόδου του προβλεπόμενου χρόνου εντός του οποίου πρέπει να ασκήσει το σχετικό δικαίωμά του<sup>9</sup>. Στη θεωρία, πάντως, υποστηρίχθηκε και η άποψη ότι η επιβολή του φόρου δεν αποτελεί δικαίωμα ή αξίωση του Δημοσίου, αλλά κυριαρχική εξουσία του κράτους που ασκείται στο πλαίσιο της σχετικά απονεμημένης σ' αυτό αρμοδιότητας<sup>10</sup>, με συνέπεια η πάροδος της οριζόμενης προθεσμίας να οδηγεί σε εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας της φορολογικής Αρχής να επιβάλλει τον φόρο<sup>11,12</sup>. Αν όμως γινόταν δεκτή μία τέτοια παραδοχή, θα έπρεπε η εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας της (φορολογικής) Αρχής να εκδώσει την πράξη να οδηγεί σε αναρμοδιότητα κατά χρόνο, πλημμέλεια που λαμβάνεται αυτεπαγγέλτως υπόψη, ενδεχομένως μεν όχι στις φορολογικές διαφορές, αλλά στις λοιπές διαφορές ουσίας<sup>13</sup>. Εξάλλου, υπό την ίδια έννοια, ιδωμένη η παραγραφή ως αρμοδιότητα προς έκδοση της πράξης, ενδεχομένως δεν θα μπορούσε να συνδεθεί με τον φοροελεγκτικό μηχανισμό και τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, μολονότι, όπως θα διαπιστώσουμε, στη συνέχεια, ο ελεγκτικός μηχανισμός με τον διοικητικό μηχανισμό επιβολής του φόρου συνδέονται αρρήκτως. Και τούτο, διότι μέσα από τις αποφάσεις του ΣτΕ συνδέθηκε η παραγραφή και η διάρκειά της με την ελεγκτική εξουσία των φορολογικών αρχών να ασκήσουν και να ολοκληρώσουν τον έλεγχο, που θα οδηγήσει στην έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξης, εντός του εύλογου χρόνου της παραγραφής.

---

<sup>7</sup>Βλ. ΣτΕ 720/1935, 4/1942, 2083/1947, 1656/1954, 150/1991, 1609/2017, 388/2018 κ.ά.

<sup>8</sup>Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, Φορολογικό δίκαιο, ό.π., σ.661.

<sup>9</sup>Κατ' άλλη άποψη, ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής διαφέρει από την αστική παραγραφή, αφού η δεύτερη αφορά σε άσκηση δικαιωμάτων και όχι αρμοδιότητας, περαιτέρω, δε, για την άσκηση των απορρεόντων από την παραγραφή δικαιωμάτων, σε περίπτωση αμφισβητήσεως, απαιτείται η προσφυγή στη δικαιοσύνη, Γ.ΚΑΤΡΙΝΑΚΗΣ, Φορολογική παραγραφή: Ένας ιδιαίτερος θεσμός;, Επιχείρηση, 150/2018, σ.636-645(637).

<sup>10</sup>Α.ΜΑΛΛΙΟΥ, Η φορολογική παραγραφή, ό.π., σ.294.

<sup>11</sup>Υπ' αυτή την έννοια, Δ.ΑΝΑΣΤΟΠΟΥΛΟΣ/Θ.Π.ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ, Φορολογικό δίκαιο, Εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σ.540.

<sup>12</sup>Θ.ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ, Φορολογικό δίκαιο, ό.π., σ.540.

<sup>13</sup>Ε.ΣΟΥΛΤΑΝΙΔΟΥ/Τ.ΖΟΛΩΤΑΣ, Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου, (επιμ. Β. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ), Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2019, σ.7.

### **III. Υπάρχουν απαράγραφτες αξιώσεις;**

Καμία, εξάλλου, φορολογική αξίωση του κράτους δεν είναι απαράγραφτη. Έτσι, κρίθηκε ότι ακόμη κι αν σε συγκεκριμένη καθ' ύλην φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπεται χρόνος παραγραφής της σχετικής εξουσίας του Δημοσίου προς έκδοση της καταλογιστικής του φόρου πράξης, εφαρμοστέα είναι, αναλογικώς, η διάταξη του άρθρου 249 του Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής<sup>14</sup>. Ωστόσο, σύμφωνα με μεταγενέστερη νομολογία του ΣτΕ, που αφορούσε, όμως, στην επιβολή προστίμων από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, κατ' εφαρμογή της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 72 του ν. 1969/1991<sup>15</sup>, στην οποία (διάταξη) δεν προβλεπόταν προθεσμία εντός της οποίας (η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) αυτή υποχρεούται να ασκήσει την αρμοδιότητά της, κρίθηκε ότι δεν εφαρμόζεται άνευ ετέρου αναλογικώς το άρθρο 249 Α.Κ., αφού αποδυνάμωση δικαιώματος δεν γίνεται δεκτή στο δημόσιο δίκαιο. Το δικαστήριο, αφού έκρινε ότι η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση επιβολής διοικητικών κυρώσεων για παράβαση νόμου, κατέληξε ότι η σχετική πράξη επιβολής προστίμου πρέπει να εκδίδεται εντός ευλόγου χρόνου από την τέλεση της παραβάσεως<sup>16</sup>.

Ωστόσο, στην πρόσφατη απόφαση 433/2020 του ΣτΕ κρίθηκε ότι εφόσον ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., δεν μπορούν, πάντως, να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Για τον λόγο αυτόν το δικαστήριο έκρινε, ενόψει του κενού του νόμου, ότι εφαρμοστέα είναι αναλογικώς η πενταετής προθεσμία παραγραφής της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.- ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες

---

<sup>14</sup>ΣτΕ 737/1979, 3514/1996.

<sup>15</sup>Στη διάταξη αυτή ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπιστώσεως παραβάσεως συνισταμένης στη δημοσίευση ή διάδοση ανακριβών ή παραπλανητικών πληροφοριών ως προς κινητές αξίες επιβάλλεται πρόστιμο.

<sup>16</sup>ΣτΕ 3915/2011, 2775/2017.

χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

#### **IV. Παραγραφή και αυτεπάγγελτος έλεγχος**

Περαιτέρω, η παραγραφή κατά του Δημοσίου δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από τα διοικητικά δικαστήρια<sup>17</sup>. Και τούτο, διότι αποτελεί γνήσια παραγραφή και όχι αποσβεστική προθεσμία, η οποία συντελούμενη δεν οδηγεί σε έλλειψη της φορολογικής υποχρέωσης<sup>18</sup>. Ως εκ τούτων, τυχόν φόρος που καταβλήθηκε μετά την πάροδό της δεν θεωρείται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, αλλά άγει μόνο σε αδυναμία του Δημοσίου να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο την καταλογιστική του φόρου πράξη<sup>19</sup>. Υπ' αυτή την εκδοχή, προσφυγή με αίτημα την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου λόγω παραγραφής δεν φαίνεται να είναι βάσιμη, αφού δεν πρόκειται για αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο. Παρόλα αυτά, με την ΣτΕ 3026/1978 κρίθηκε ότι νομίμως ο φορολογούμενος ανακαλεί τη φορολογική δήλωση που υπέβαλε, αν αυτή υπεβλήθη μετά την παραγραφή της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, διότι στην περίπτωση αυτή δεν οφείλεται φόρος κατά τον νόμο.

Αντίθετα, πάντως, στις ποινικές υποθέσεις, η παραγραφή λαμβάνεται υπόψη και εξετάζεται από το δικαστήριο, όταν προβάλλεται με αυτοτελή ισχυρισμό από τον κατηγορούμενο, σε κάθε στάση της δίκης, αλλά και αυτεπαγγέλτως, ως θεσμός δημοσίας τάξεως, σε οποιοδήποτε στάδιο της ποινικής διαδικασίας, και από τον Άρειο Πάγο, ο οποίος, εφόσον διαπιστώσει την παραγραφή, υποχρεούται να αναιρέσει την προσβαλλόμενη απόφαση και να παύσει οριστικώς την ποινική δίωξη. Σε περίπτωση, δε, μεταβολής της νομοθεσίας ως προς τον χρόνο της παραγραφής ή αναστολής της παραγραφής της αξιόποινης πράξης, θα εφαρμοσθεί ο επεικέστερος νόμος που ίσχυε από την τέλεση της πράξης μέχρι την έκδοση αμετάκλητης απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 Π.Κ., αφού η παραγραφή είναι

---

<sup>17</sup>ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001, 1316/1991 7μ. Για τη μεταβολή της νομολογίας στο ζήτημα αυτό, βλ. Κ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟ, Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 3850/2000, ΔιΔικ 2003, σ. 635 επ.

<sup>18</sup> ΣτΕ 2851/1994, 3772/1996.

<sup>19</sup> ΣτΕ 2801/1994.

θεσμός του ουσιαστικού δικαίου και εφαρμόζεται επ' αυτής η αρχή της αναδρομικής ισχύος του ηπιότερου νόμου<sup>20</sup>.

### **V. Σκοπός της παραγραφής**

Ο θεσμός της παραγραφής δεν εξυπηρετεί μόνον το συμφέρον του φορολογούμενου αλλά και το δημόσιο συμφέρον. Και τούτο, διότι η άσκηση της αρμοδιότητας των φορολογικών αρχών προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών εσόδων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας οδηγεί στην έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εσόδων του κράτους, κι ως εκ τούτου, στην έγκαιρη είσπραξή τους, διασφαλίζοντας την ακριβή εικόνα των δημοσίων εσόδων και την ομαλή εκτέλεση του προϋπολογισμού του κράτους. Περαιτέρω, απαλλάσσει τη φορολογική Διοίκηση από άσκοπες διαδικασίες ελέγχου μετά την πάροδο μακρού χρόνου από τον χρόνο τέλεσης του φορολογικού περιστατικού, καθώς και από την έκδοση καταλογιστικών του φόρου πράξεων σε βάρος προσώπων που έχουν αποβιώσει ή έχουν λήξει την οικονομική τους δραστηριότητα, ήτοι από την επιβολή φόρων που θα είναι δύσκολο ή και αδύνατο να εισπραχθούν. Διασφαλίζει, δηλαδή, την έκδοση καταλογιστικών του φόρου πράξεων σε βάρος ενεργά φορολογικών υποκειμένων.

Εξάλλου, είναι σαφές ότι ο θεσμός της παραγραφής στο δίκαιο εν γένει προστατεύει τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη του διοικουμένου ότι δεν θα ανατραπεί η οικονομική του κατάσταση από την επιβολή φορολογικών βαρών που ο χρόνος γενέσεώς τους απέχει κατά πολύ χρονικά σε σχέση με τον χρόνο έκδοσης της πράξης καταλογισμού του φόρου. Περαιτέρω, διασφαλίζει τον φορολογούμενο ότι η υπόθεσή του θα εκκαθαριστεί εγκαίρως και ότι δεν θα έχει απωλέσει κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής του φόρου πράξης τα αποδεικτικά μέσα για την απόδειξη των ισχυρισμών του.

### **VI. Επιμήκυνση και παράταση του χρόνου παραγραφής και Σύνταγμα**

Ο χρόνος παραγραφής κάθε φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου καθορίζεται με πάγιες διατάξεις που θεσπίζονται σε κάθε φορολογία.

---

<sup>20</sup>Α.Π 416/2012, 1429/2000, ΟΛΑ.Π. 2/2013.

Ωστόσο, η αδυναμία του φοροελεγκτικού μηχανισμού να διεκπεραιώσει εντός του χρόνου παραγραφής τις φορολογικές υποθέσεις οδήγησε τον νομοθέτη στη θέσπιση νομοθετημάτων, με τα οποία παρατείνεται κατ' έτος ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την καταλογιστική του φόρου πράξη, προκειμένου να διασωθούν τα φορολογικά έσοδα του κράτους. Τούτο είχε ως συνέπεια η παραγραφή μέσω των διαδοχικών και αλληπάληλων ετήσιων κατά κανόνα παρατάσεων να αποτελεί την εξαίρεση και όχι τον κανόνα. Περαιτέρω, μέσω των συνεχών αυτών παρατάσεων, καθίσταται αδύνατο ακόμη και να προβλεφθεί τότε μία υπόθεση παραγράφεται<sup>21</sup>.

Στο σημείο αυτό, όμως, πρέπει να γίνει μία διάκριση μεταξύ της επιμήκυνσης και της παράτασης της προθεσμίας παραγραφής. Στην περίπτωση της επιμήκυνσης, ο κοινός νομοθέτης με πάγιες διατάξεις επεκτείνει τη χρονική διάρκεια της παραγραφής, καθιστώντας αυτήν μεγαλύτερη, σε μία συγκεκριμένη φορολογική ύλη. Αντίθετα, στην περίπτωση της παράτασης, η παραγραφή δεν μεταβάλλεται, παραμένει χρονικά η ίδια, αλλά παρατείνεται εξαιρετικά για ένα χρονικό διάστημα, με αφετηρία της παράτασης αυτής, κατά κανόνα, τη λήξη της προβλεπόμενης πάγιας προθεσμίας παραγραφής, καταλαμβάνοντας, ενδεχομένως, συλλήβδην τη φορολογική ύλη.

Σύμφωνα με την παλαιότερη νομολογία του ΣτΕ, διατάξεις νόμων με τις οποίες επιμηκύνεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο, οι οποίες εφαρμόζονται ρητώς και σε εκκρεμείς υποθέσεις, δεν καταλαμβάνουν, πάντως, τις εκκρεμείς διαφορές, στις οποίες ο χρόνος παραγραφής είχε ήδη συμπληρωθεί πριν από τη δημοσίευση του εν λόγω νόμου, διότι σε αντίθετη περίπτωση θα επρόκειτο για αναβίωση του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο, που θα έπρεπε, όμως, να ορίζεται ρητά στον νόμο<sup>22</sup>. Εξάλλου, είχε κριθεί παγίως ότι διατάξεις νόμων με τις οποίες ορίζεται μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής, εφαρμόζονται και σε φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου που είχαν γεννηθεί πριν από την έναρξη της ισχύος τους, ακόμη κι αν δεν προβλέπεται τούτο ρητώς στον νόμο, εφόσον

---

<sup>21</sup>ΣτΕ 841/2019, σκ.6.

<sup>22</sup> ΣτΕ 2351/1980, 3766/1982, 4475/1983.

δεν είχε συμπληρωθεί έως τον χρόνο αυτόν η προβλεπόμενη από τις προϊσχύουσες διατάξεις παραγραφή<sup>23</sup>. Τούτο, ομοίως, ισχύει και όταν ο νέος νόμος θεσπίζει βραχύτερη παραγραφή, αφού τούτο δεν προσβάλλει κεκτημένο δικαίωμα του φορολογούμενου<sup>24</sup>.

Περαιτέρω, είχε κριθεί ότι η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για αξιώσεις μη παραγεγραμμένες δεν αντίκειται στη συνταγματική αρχή της ισότητας, αφού η σχετική ρύθμιση ισχύει για όλους τους φορολογούμενους<sup>25</sup>. Δεν αποτελεί δε αναδρομική επιβολή φόρου, ώστε να προσκρούει στη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος<sup>26</sup>, κι ως εκ τούτου, σύμφωνα με την παλαιότερη νομολογία, η παραγραφή δεν υπάγεται, καταρχήν, στο κανονιστικό πλαίσιο του άρθρου 78 του Συντάγματος. Τέλος, είχε κριθεί ότι η επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής με πάγιες διατάξεις που καταλαμβάνει γεννηθείσες ήδη αλλά μη παραγεγραμμένες αξιώσεις, δεν αποτελεί κύρωση, ώστε να τίθεται ζήτημα εφαρμογής της αρχής της αναλογικότητας<sup>27</sup>.

Τα ίδια, εξάλλου, γινόταν δεκτά και όσον αφορά στη συνταγματικότητα της παράτασης του χρόνου παραγραφής. Στην απόφαση 1508/2002<sup>28</sup>, το δικαστήριο κλήθηκε να ερμηνεύσει τη διάταξη του άρθρου 22 παρ.12 του ν.2523/1997, σύμφωνα με την οποία «παρατείνεται μέχρι 31.12.1998 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους που παραγράφονται εντός των ετών 1997-1998 [...]». Το δικαστήριο, ερμηνεύοντας τη διάταξη, έκρινε ότι ο κοινός νομοθέτης με νόμο μπορεί να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, μόνον, όμως, για αξιώσεις, των οποίων ο χρόνος παραγραφής δεν είχε ήδη συμπληρωθεί κατά την έναρξη της ισχύος του. Συνεπώς, η ορθή έννοια της διατάξεως, κατά την κρίση του δικαστηρίου, είναι ότι δεν καταλαμβάνονται από την προαναφερόμενη ρύθμιση όλα τα χρέη προς το Δημόσιο που παραγράφονται εντός του έτους

---

<sup>23</sup> ΣτΕ 2048, 2866, 3141/1985, 1666/1989, 1070/1989, 619/1990.

<sup>24</sup> ΣτΕ 1974/1955.

<sup>25</sup> ΣτΕ 2033-34/1974.

<sup>26</sup> ΣτΕ 4710/1984, 2866/1985, 3141/1985, 5460/1996, 691/2001, 2962/2013 (σκ.6), 1325/2013 (σκ.8). Βλ. και Α.ΠΡΕΖΑ, Το επιτρεπτό της επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής σε φορολογικές υποθέσεις, ΔΦΝ, 2006, σ. 1367 επ.

<sup>27</sup> ΣτΕ 1325/2013 (σκ.8).

<sup>28</sup> ΔτΑ, Τόμος εκτός σειράς 1/2003 σ.354=ΤοΣ, 2002, σ.449.



1997, αλλά μόνον εκείνα που ο χρόνος παραγραφής τους συμπληρώνεται μετά την έναρξη ισχύος του ανωτέρου νόμου. Η αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, κατά την κρίση του δικαστηρίου, θα προσέκρουε στην αρχή της ισότητας αλλά και στις συνταγματικές αρχές της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, που απορρέουν από τη θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου.

Ωστόσο, κρίθηκε, στη συνέχεια, με απόφαση επταμελούς συνθέσεως, παραπεμπτική στην Ολομέλεια, ότι αν ο νόμος ορίζει ότι παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο που ήδη είχε συμπληρωθεί, η ρύθμιση αυτή οδηγεί σε νέα επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ.1 του Συντάγματος. Τούτο, διότι η πλασματική αυτή παράταση οδηγεί σε αναδρομική φορολόγηση της ίδιας βιοτικής σχέσης, κατά παράβαση των άρθρων 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος και την αρχή της ισότητας, αφού συνεπάγεται αδικαιολόγητη επιβολή φόρου μόνο σ' αυτή την κατηγορία φορολογουμένων<sup>29</sup>.

Ακολούθως, η Ολομέλεια με την 3174/2014 απόφασή της έκρινε ότι η πρόβλεψη στον νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Μ' αυτή την έννοια, το δικαστήριο χαρακτήρισε την παραγραφή (του φορολογικού δικαίου) θεσμό του ουσιαστικού δικαίου, και, δη, υπαγόμενη στους περιορισμούς που θέτει το άρθρο 78 του Συντάγματος<sup>30</sup>.

Συνεπώς, πέρα από την απαγόρευση της περιορισμένης αναδρομικότητας, το ζήτημα της παραγραφής δεν μπορεί να ρυθμιστεί με την

---

<sup>29</sup>ΣτΕ 3936/2013 παρ.στην Ολομέλεια.

<sup>30</sup>Βλ., αντίθετα, εκτός από τις ανωτέρω αποφάσεις και την ΣτΕ 1666/1989, όπου κρίθηκε ότι η διάταξη του άρθρου 6 παρ.2 του ν.δ/ος 328/1974, με την οποία ορίστηκε ότι φύλλο ελέγχου κι αν ακόμη κατέστη οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου (με δεκαετή παραγραφή), αν περιήλθαν στον Έφορο συμπληρωματικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιελήφθη στο αρχικό φύλλο ελέγχου, αν και άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην ΕτΚ, καταλαμβάνει και φορολογικές αξιώσεις που είχαν γεννηθεί πριν από την έναρξη της ισχύος της, εφόσον κατά τον χρόνο αυτό δεν είχε συμπληρωθεί η κατά τις προϊσχύουσες διατάξεις παραγραφή. Κατά τις κρίσεις του δικαστηρίου, η προαναφερόμενη διάταξη έχει διαδικαστικό χαρακτήρα, διευρύνοντας απλώς τον κύκλο των αποδεικτικών στοιχείων που μπορεί να λαμβάνει υπόψη του ο Οικονομικός Έφορος. Αντιθέτως, βλ. ΣτΕ 750/2008, με την οποία κρίθηκε ότι «[...] οι διατάξεις που διέπουν την γένεση και απόσβεση της τελωνειακής οφειλής, μεταξύ αυτών δε και οι διατάξεις περί παράτυπης εισαγωγής και οι διατάξεις περί παραγραφής είναι διατάξεις ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές, αφού αφορούν την ύπαρξη και την έκταση της οφειλής».

έκδοση κανονιστικής διοικητικής πράξης, κατόπιν εξουσιοδοτήσεως νόμου, ενόψει του άρθρου 78 παρ.4 του Συντάγματος.

Επομένως, είναι κομβική για το σκεπτικό του δικαστηρίου η διάκριση μεταξύ διαδικαστικών και ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων. Με τις ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις καθορίζονται τα ουσιώδη στοιχεία της φορολογικής ενοχής. Αντίθετα, με τις διαδικαστικές φορολογικές διατάξεις ρυθμίζεται η διαδικασία που ακολουθεί η φορολογική Διοίκηση για την έκδοση της πράξης και η διαδικασία βεβαιώσεως του φόρου<sup>31</sup>.

Καταρχήν, ουσιαστική φορολογική διάταξη είναι αυτή που ρυθμίζει τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Στην ελληνική έννομη τάξη τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου καθορίζονται στο άρθρο 78 του Συντάγματος και υπαγόμενα στο κανονιστικό εύρος της διάταξης υπόκεινται στους περιορισμούς της. Ουσιώδη στοιχεία του φόρου αποτελούν, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, το φορολογικό υποκείμενο, το φορολογικό αντικείμενο, ο φορολογικός συντελεστής και οι απαλλαγές και εξαιρέσεις από τη φορολόγηση<sup>32</sup>.

Ποια είναι όμως τα κριτήρια διάκρισης, για να υπαχθεί μία ρύθμιση στη μία ή την άλλη κατηγορία; Σύμφωνα με μία άποψη που διατυπώθηκε στη θεωρία, τα κριτήρια διάκρισης μεταξύ διαδικαστικών και ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων τίθενται από την αρχή της ασφάλειας δικαίου και τις διατάξεις των άρθρων 78 και 4 παρ.5 του Συντάγματος. Ως εκ τούτου, αν μία ρύθμιση επενεργεί στα ουσιώδη στοιχεία της φορολογικής ενοχής και λειτουργεί σε βάρος του φορολογουμένου, καθιστώντας δυσμενέστερη τη θέση του σε σχέση με το προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς, πρέπει να θεωρείται ουσιαστική. Συνακόλουθα, για να ισχύσει αναδρομικά απαιτείται ρητή πρόβλεψη του νόμου περί της αναδρομικότητάς της και εντός του περιορισμένου χρονικού πλαισίου της αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος<sup>33</sup>. Μ' αυτή την έννοια, κρίσιμο κριτήριο για την εν λόγω διάκριση δεν αποτελεί το αντικείμενο της ρύθμισης αλλά οι συνέπειές της.

---

<sup>31</sup>Σ.ΔΕΤΣΗΣ, Η κωδικοποίηση των γενικών αρχών της διοικητικής διαδικασίας (Ν.2690/1999) και η ιδιαιτερότητα της καταλογιστικής του φόρου πράξης, σε Τιμ.Τομ για τα 75 χρόνια του ΣτΕ, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2004, σ.591-603(599).

<sup>32</sup>Ι.ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΥ, Κριτήριο διάκρισης των κανόνων του φορολογικού δικαίου σε ουσιαστικούς και διαδικαστικούς, ΔΦΝ, 1578/2016, σ.248 επ.

<sup>33</sup>Α.ΜΑΛΛΙΟΥ, Η διάκριση ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων, στην περίπτωση της ρύθμισης του άρθρου 15 Ν.3888/2010 για τη φορολογική μεταχείριση της «προσαύξησης περιουσίας», ΔΦΝ, 1578/2016, σ.255-265(255-256).

Κάθε στοιχείο που επενεργεί στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρεώσεως ανήκει στα ουσιαστικά στοιχεία της φορολογικής ενοχής<sup>34</sup>.

Προς επίρρωση της ανωτέρω ερμηνευτικής άποψης υποστηρίχθηκε πως δεδομένου ότι, αφενός, δεν υπάρχουν ασφαλή κριτήρια διάκρισης μεταξύ των δύο εννοιών και, αφετέρου, καταρχήν, μία διαδικαστική διάταξη μπορεί να ρυθμίζει μεν διαδικαστικά ζητήματα, αλλά να έχει επίδραση και στα ουσιαστικά στοιχεία της φορολογικής ενοχής, το κριτήριο που πρέπει να υιοθετηθεί από τον ερμηνευτή, προκειμένου να διακρίνει τις δύο έννοιες, είναι οι συνέπειες της ρύθμισης στα ουσιαστικού δικαίου δικαιώματα του φορολογουμένου<sup>35</sup>.

Μία άλλη διάκριση φαίνεται να υιοθετήθηκε στην ΣτΕ 2001/1976 με αναλογίες προς τον ανωτέρω συλλογισμό. Με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι «[...] δεν απαγορεύεται κατ' αρχήν η δια νόμου έχοντος αναδρομικήν δύναμιν μεταβολή του τρόπου εξευρέσεως του φορολογητέου καθαρού εισοδήματος, υπό την προϋπόθεσιν όμως ότι η μεταβολή αυτή δεν έχει ως συνέπειαν την μείζονα φορολογικήν επιβάρυνσιν του φορολογουμένου άλλως, ο νόμος ούτος, συνεπαγόμενος την επιβολήν φόρου αναδρομικώς και συνεπώς αντικείμενος εις την ρηθείσαν συνταγματικήν διάταξιν, δεν είναι εφαρμοστέος εν τη συγκεκριμένη ταύτη περιπτώσει». Μ' αυτή την έννοια, μία διάταξη μπορεί να είναι διαδικαστική, αλλά, εφόσον, οδηγεί σε μεγαλύτερη επιβολή φόρου αναδρομικώς σε βάρος του φορολογουμένου, τότε ενεργοποιείται η αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων ως περιορισμός της εφαρμογής της. Πάντως, κατ' άλλους, το ό, τι προκύπτει από την εφαρμογή μίας διάταξης μεγαλύτερο ποσό φόρου, αρκεί το κριτήριο αυτό για να την κατατάξει στις ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις<sup>36</sup>.

Η διάκριση μεταξύ διαδικαστικών και ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων είναι πολύ σημαντική. Και τούτο, διότι οι διαδικαστικές διατάξεις εφαρμόζονται από την έκδοσή τους και στις εκκρεμείς υποθέσεις ενώπιον της Διοικήσεως, χωρίς να περιορίζονται από τον κανόνα της μη αναδρομικότητας

---

<sup>34</sup>Γ.ΜΕΝΤΗΣ, Η «προσαύξηση περιουσίας» ως νομοθετικό τεκμήριο εισοδήματος και τα εντεύθεν ζητήματα, ΘΠΔΔ, 2016, σ.999 επ. (1003).

<sup>35</sup>Α. ΤΣΟΥΡΟΥΦΛΗ, Η διάκριση μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών φορολογικών διατάξεων», ΔΕΕ, 2/2016, σ.174 επ.

<sup>36</sup>Ι. ΦΩΤΟΠΟΥΛΟΣ, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2018, σ.46.

των φορολογικών νόμων, κατ' άρθρον 78 παρ.2 του Συντάγματος, εκτός αν ορίζεται το αντίθετο στον νόμο<sup>37</sup>. Αντίθετα, οι ουσιαστικές διατάξεις εφαρμόζονται σε εκκρεμείς υποθέσεις, μόνον εφόσον τούτο ορίζεται ειδικώς στον νόμο και υπό τους όρους της περιορισμένης αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος<sup>38</sup>, ήτοι μόνον για το προγενέστερο της δημοσίευσης του νόμου ημερολογιακό έτος, εφόσον είναι δυσμενής για τον φορολογούμενο, υπό την επιφύλαξη της εφαρμογής της αρχής της επεικέστερης φορολογικής ρύθμισης.

Επομένως, η ανωτέρω διάκριση είναι κεφαλαιώδης, διότι μόνο στις ουσιαστικού δικαίου φορολογικές διατάξεις είναι δυνατή η εφαρμογή των περιορισμών του άρθρου 78 του Συντάγματος. Ως εκ τούτου, μόνο σ' αυτές ισχύει ο περιορισμός της αναδρομικότητάς τους και η μεθοδολογική οδηγία περί της στενής ερμηνείας τους.

Έτσι, η Ολομέλεια του ΣτΕ με την 3174/2014 απόφασή της, αφού προαποδέχθηκε, κατά τα ανωτέρω, τον ουσιαστικό χαρακτήρα των ρυθμίσεων της παραγραφής, κατέληξε ότι νομοθετική ρύθμιση η οποία παρατείνει τον χρόνο της παραγραφής μετά τη συμπλήρωσή της, για φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου των οποίων η έναρξη της παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσίευσής του εν λόγω νόμου οικονομικού έτους, τροποποιώντας έτσι αναδρομικά, σε βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς βάσει του οποίου είχε λήξει η υποχρέωσή τους, θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, που απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων, οι οποίες τελούν υπό καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης. Πάντως, κατά τη μειοψηφία της αποφάσεως, το άρθρο 78 του Συντάγματος αναφέρεται μόνο στον νομοθετικό ορισμό του φόρου, την ίδια τη θέσπιση του φόρου και των ουσιωδών του

---

<sup>37</sup>Ε.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων βάσει της διάκρισης μεταξύ ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων υπό το φως της νομολογίας του ΣτΕ, ΔΦΝ, 2011, σ.707-718(708). Βλ., όμως, ΣτΕ 2601/1994, όπου κρίθηκε ότι οι διαδικαστικές διατάξεις εφαρμόζονται επί των πράξεων που λαμβάνουν χώρα υπό το κράτος της ισχύος τους και όχι αναδρομικά επί προγενέστερων πράξεων. Τούτο, υπό την έννοια ότι δεν μπορεί μία πράξη που συντελέστηκε πριν από την έναρξη της ισχύος της διάταξης να κριθεί παράνομη εκ του λόγου αυτού. Ήδη, ΣτΕ 982/2017.

<sup>38</sup>Ε.ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΥ, Η κατά χρόνο εφαρμογή των φορολογικών νόμων, ό.π., σ.710.

στοιχείων, και δεν καταλαμβάνει άλλα ζητήματα, όπως αυτά που σχετίζονται με τη βεβαίωση του φόρου και την προθεσμία παραγραφής.

Ακολούθως, με την ΣτΕ 888/2016, παραπεμπτική στην επταμελή σύνθεση, αρχίζει η νομολογία να θέτει επιφυλάξεις συνταγματικότητας στην πρακτική του νομοθέτη να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων. Το δικαστήριο εκκίνησε από την παραδοχή ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του, ο νομοθέτης μπορεί να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει τον φόρο, εφόσον η παραγραφή δεν είχε συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του οικείου νόμου. Μία τέτοια, όμως, παράταση, δεν είναι απροϋπόθετη, αλλά πρέπει να τηρεί τις απαιτήσεις της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, που απαιτεί ο συνταγματικός νομοθέτης να τηρούνται κατά την επιβολή των φορολογικών βαρών, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος, ως εξειδίκευση της ίδιας της αρχής του κράτους δικαίου.

Ενόψει των ανωτέρω, κατά τις κρίσεις του δικαστηρίου, η παράταση της προθεσμίας παραγραφής θα πρέπει να ορίζεται με διατάξεις σαφείς, η θέσπιση των οποίων αιτιολογείται από ειδικές περιστάσεις που τεκμηριώνονται επαρκώς, περαιτέρω, δε, η συνολική παραγραφή που προβλέπεται πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, συνεκτιμώμενου του αρχικού χρόνου παραγραφής.

Μ' αυτή την έννοια, το δικαστήριο απαιτεί να αιτιολογείται η παράταση της παραγραφής ως προς τους λόγους που την επιβάλλουν, οι οποίοι, μάλιστα, πρέπει να τεκμηριώνονται, ενώ, ταυτόχρονα, θα πρέπει η συνολική διάρκειά της να είναι εύλογη, τηρούμενης της αρχής της αναλογικότητας.

Περαιτέρω, οι διατάξεις περί παρατάσεως πρέπει, αφενός, να επιτρέπουν τον αποτελεσματικό έλεγχο των φορολογουμένων εκ μέρους των φορολογικών αρχών, χωρίς, όμως, να ενθαρρύνεται η απραξία των τελευταίων και, αφετέρου, να μην αφήνουν τους φορολογουμένους έκθετους σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη

φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, όχι, μόνο, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να καταβάλουν τυχόν βεβαιούμενα ποσά φόρου.

Το δικαστήριο έκρινε ότι εν προκειμένω δεν αιτιολογείται ούτε από τη φύση του πράγματος ούτε από τις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης των διατάξεων, πολλώ, δε, μάλλον δεν τεκμηριώνεται, ειδικώς, ο εύλογος χρόνος διάρκειας της παραγραφής, που παρατάθηκε με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010, αφορώσα παράταση παραγραφής μέχρι 31.12.2011 που έληγε στις 31.12.2010. Το δικαστήριο πάντως δεν έκρινε για αυτόν τον λόγο αντισυνταγματική τη διάταξη, αλλά έθεσε τη σκέψη του ως *obiter dictum*, επιφυλασσόμενο για μεταγενέστερη κρίση, αφού επέλυσε τη διαφορά στην αντισυνταγματικότητα έτερων διατάξεων. Συγκεκριμένα έκρινε ότι οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και της παρ. 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012, με τις οποίες παρατάθηκε η παραγραφή έως 31.12.2012 και 31.12.2013, που έληγε στο τέλος του προηγούμενου ημερολογιακού έτους, αντιστοίχως, στις προπαρασκευαστικές εργασίες ψήφισης των οποίων γίνεται, άλλωστε, απλώς επίκληση λόγων που αφορούν προβλήματα στην οργάνωση των αρμοδίων για τους ελέγχους υπηρεσιών, δεν καταλαμβάνουν περίπτωση παραγραφής που είχε ήδη παραταθεί με προηγούμενο νόμο, όπως είναι η ένδικη περίπτωση, εφόσον δεν διευκρινίζεται σ' αυτές με σαφή και επαρκώς προβλέψιμο τρόπο ότι αφορούν όχι μόνον παραγραφές που έληγαν το πρώτον αλλά και περιπτώσεις προθεσμιών που είχαν ήδη παραταθεί.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε η 674/2017 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος, με την οποία αρχίζει στο φορολογικό δίκαιο το δικαστήριο να εισάγει στη μείζονα πρόταση των δικανικών συλλογισμών του την αρχή της ασφάλειας δικαίου και της σαφήνειας και προβλεψιμότητας των κανονιστικών ρυθμίσεων. Συγκεκριμένα, το δικαστήριο έκρινε ότι 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 αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών

ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους. Από τις αρχές αυτές, το δικαστήριο κατέληξε ότι θα πρέπει η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά στην εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και κατά τρόπο σαφή.

Παρόλα αυτά, το δικαστήριο δεν χρειάστηκε να κρίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση τη συνταγματικότητα των διατάξεων περί παράτασης του χρόνου παραγραφής. Και τούτο, διότι έκρινε ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. δεν μπορεί εν πάση περιπτώσει να θεωρηθεί ότι αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής που αφορούν στην κύρια φορολογία και οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., ενόψει της στενής ερμηνείας των ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων.

Ως εκ τούτων, το δικαστήριο ρητώς ενέταξε την παραγραφή ως θεσμό του ουσιαστικού δικαίου στο κανονιστικό πλαίσιο του άρθρου 78 του Συντάγματος και έκρινε ότι επιβάλλεται η στενή ερμηνεία των ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων περί παραγραφής.

Ακολούθως, εκδόθηκε η 675/2017 απόφαση επταμελούς συνθέσεως, παραπεμπτική στην Ολομέλεια. Με την απόφαση αυτή κρίθηκε, ομοίως, ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου και η απορρέουσα από αυτή αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων. Συνακόλουθα, για την επιβολή φορολογικών

επιβαρύνσεων απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο.

Το δικαστήριο, περαιτέρω, έκρινε ότι η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Κατά τις κρίσεις του δικαστηρίου αυτή η εύλογη διάρκεια συνεκτιμάται με διάφορα κριτήρια και πρωτίτως με την πρόβλεψη επαρκούς προθεσμίας παραγραφής, ώστε να είναι δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου εκ μέρους της φορολογικής Διοικήσεως για την εξακρίβωση της εκ μέρους των φορολογουμένων τηρήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Ταυτόχρονα, όμως, η διάρκεια αυτής δεν θα πρέπει να είναι τόσο μεγάλη, ώστε να ενθαρρύνεται απραξία των φορολογικών αρχών. Στο ίδιο πλαίσιο, στη ζυγαριά της αναλογικότητας τίθενται τα συμφέροντα των φορολογουμένων, οι οποίοι δεν πρέπει να αφήνονται έκθετοι αφενός μεν σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου – που αποτελεί, σε συνδυασμό και με συνεχείς μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας, παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη, γενικότερα, και της εθνικής οικονομίας, ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσεως – και αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη φορολογική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος τη φορολογία περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου, αλλά και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο αυτό οικονομικές υποχρεώσεις, είτε οι ίδιοι είτε, πολύ περισσότερο, οι αναλαμβάντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις φορολογικές υποχρεώσεις τους. Εξάλλου, κατά τις κρίσεις του Δικαστηρίου μακρὺς χρόνος παραγραφής αφήνει το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων, λόγω της ενδεχομένως εν τω μεταξύ επελθούσης επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των



φορολογουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους που απέκτησαν, μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους. Εξάλλου, το δικαστήριο τόνισε ότι η φορολογική διοίκηση διαθέτει προδήλως περιορισμένους ανθρώπινους και υλικούς πόρους και επιβαρύνεται με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων όσο και νέων, κι ως εκ τούτου, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων υποθέσεων παρελθόντων ετών, με συνέπεια να αδυνατεί να ασκήσει επίκαιρους ελέγχους σε νεότερες φορολογικές υποθέσεις, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένως και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς.

Κατόπιν, το δικαστήριο πέρασε στη βασική κρίση του περί της συνταγματικότητας των ως άνω διατάξεων περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής. Το δικαστήριο έκρινε ότι η πρόβλεψη στον νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 του Συντάγματος<sup>39</sup>. Το δικαστήριο, δηλαδή, ενέταξε τον θεσμό της παραγραφής στους περιορισμούς του άρθρου 78 του Συντάγματος. Για τον λόγο αυτόν, κατέληξε ότι αφενός πρέπει η διάρκεια της παραγραφής να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενδεχομένως μόνο με τυπικό νόμο, ενώ η μεταβολή της πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη τιθέμενη το αργότερο επί του επομένου της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτους. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού ημερολογιακού 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 ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον

---

<sup>39</sup>Για την παραγραφή στα πειθαρχικά παραπτώματα ως ουσιαστικού δικαίου διάταξη, βλ. ΣτΕ 2709/2010 (σκ. 7) και 1930/2006 (σκ. 8).

χρόνο γενέσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Το δικαστήριο, δηλαδή, για να θεμελιώσει την αντισυνταγματικότητα, διέπλασε ένα κανόνα αναφοράς από τη συνδυαστική ερμηνεία της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της σαφήνειας και προβλεψιμότητας των κανόνων δικαίου και του άρθρου 78 του Συντάγματος. Στην πραγματικότητα, ερμήνευσε διασταλτικά το άρθρο 78 του Συντάγματος, προκειμένου να συμπεριλάβει σ' αυτό και τον θεσμό της παραγραφής, προκειμένου να εκπληρωθεί ο σκοπός του, ήτοι η ασφάλεια δικαίου, η προστατευόμενη εμπιστοσύνη του φορολογουμένου και η αρχή της σαφήνειας και προβλεψιμότητας των κανόνων δικαίου.

Ακολούθως, εξεδόθη η 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ. Με αυτήν επαναλήφθηκε ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου, που απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, απαιτεί τη σαφήνεια και προβλεψιμότητα των κανόνων δικαίου με κανονιστικό χαρακτήρα. Ως εκ τούτων, θα πρέπει η προθεσμία παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους, τέλη και άλλες συναφείς κυρώσεις να είναι αρκούντως ορισμένη και σαφής, να προβλέπεται, δε, με αυτά τα χαρακτηριστικά από διάταξη νόμου. Επιπλέον, κρίθηκε ότι η συνολική προθεσμία της παραγραφής πρέπει να είναι εύλογη.

Το δικαστήριο στην απόφαση αυτή προσέθεσε ότι η λήξη της παραγραφής πρέπει να προσδιορίζεται στον νόμο συγκεκριμένα, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημοσίας αρχής (π.χ. από έκδοση ή και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η Διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του διοικουμένου).

Ο πρώτος κανόνας απορρέει άμεσα από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, ο δεύτερος κανόνας απορρέει από την ίδια την αρχή της αναλογικότητας<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup>Ι.ΔΗΜΗΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΣ, Αρχή της αναλογικότητας και διάρκεια της παραγραφής διοικητικών παραβάσεων σ.1-15(2) σε <http://www.humanrightscaselaw.gr/>

Με τις ως άνω αποφάσεις του ΣτΕ και τις επόμενες που ακολούθησαν, σηματοδοτείται η λήξη των πρακτικών των φορολογικών αρχών να διενεργούν ελέγχους μετά την πάροδο μακρού χρόνου και να εστιάζουν σε επίκαιρους ελέγχους που διενεργούνται σε ενεργή φορολογικά υποκείμενα. Μ' αυτά τα δεδομένα και με την έγκαιρη απονομή της φορολογικής δικαιοσύνης, ίσως, θα είμαστε ένα ακόμη βήμα κοντά στην πάταξη της φοροδιαφυγής και στην αντιμετώπιση της κακοδιοίκησης<sup>41</sup>.

## **VII. Παραγραφή και ενωσιακό δίκαιο: η αρχή της ασφάλειας δικαίου και της προστατευομένης εμπιστοσύνης**

Θα πρέπει να τονιστεί ότι το ΣτΕ κατά την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων του έχει δεχθεί σαφείς επηρεασμούς από τη νομολογία του Δ.Ε.Ε. και του Ε.Δ.Δ.Α.

Το δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-201/10 και C-202/10, Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading, της 5<sup>ης</sup> Μαΐου 2011, κλήθηκε να αποφανθεί αν προσβάλλει την αρχή της αναλογικότητας η εφαρμογή κατ' αναλογία διατάξεως του εθνικού δικαίου (αστικού δικαίου) που προβλέπει τριακονταετή παραγραφή, στην περίπτωση της έκδοσης από την αρμόδια τελωνειακή αρχή πράξης επιβολής ανακτήσεως αχρεωστήτως καταβληθείσας επιστροφής κατά την εξαγωγή αγαθών, σε βάρος επιχειρήσεως.

Το δικαστήριο στην απόφαση αυτή έκρινε ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει να ορίζεται εκ των προτέρων αρκούντως προβλέψιμη προθεσμία παραγραφής για την επιβολή, μεταξύ άλλων, διοικητικού μέτρου σε βάρος επιχειρηματία, με το οποίο επιβαρύνεται να επιστρέψει αχρεωστήτως καταβληθείσες επιστροφές. Η προθεσμία αυτή πρέπει να ορίζεται, καταρχήν, στον νόμο, μπορεί, όμως, να καθορίζεται από σχετικό νομολογιακό κανόνα, αρκεί να είναι αρκούντως προβλέψιμη. Τόνισε, δε, ότι παρόλο που για τις σχετικές τελωνειακές υποθέσεις ορίζεται τετραετής παραγραφή από τον σχετικώς εκδοθέντα Κανονισμό (2988/95), τα κράτη

---

<sup>41</sup>Α.ΜΑΛΛΙΟΥ, Παραγραφής συνέχεια..., ΔΦΝ, 1615/2017, σ.1201-1202.

μέλη διατηρούν ευρεία διακριτική ευχέρεια να καθορίσουν μεγαλύτερη διάρκεια παραγραφής. Πάντως, η οριζόμενη από τα κράτη μέλη παραγραφή πρέπει να πληροί την αρχή της αναλογικότητας. Συνακόλουθα, η μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής δεν πρέπει, μεταξύ άλλων, να βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του στόχου της προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της Ενώσεως<sup>42</sup>.

Το δικαστήριο τελικώς έκρινε ότι η διάρκεια της παραγραφής που ορίζεται με διάταξη, η οποία εφαρμόζεται αναλογικώς, προκειμένου να εξυπηρετήσει διαφορετικό σκοπό από αυτόν για τον οποίο θεσπίστηκε και με πολύ μεγάλη διάρκεια σε σχέση με αυτόν που επιλέχθηκε από τον νομοθέτη της Ένωσης (τριάντα έτη έναντι τεσσάρων ή τριών κατά περίπτωση), με σκοπό να διασφαλίσει τα οικονομικά συμφέροντά της και να επιτρέπει στις εθνικές αρχές να κολάζουν παρατυπία αφορώσα με αυτά, προφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για μια διοίκηση που επιδεικνύει επιμέλεια<sup>43</sup>.

Το δικαστήριο τόνισε, εξάλλου, ότι τα διοικητικά όργανα των κρατών μελών πρέπει να επιδεικνύουν επιμέλεια στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους, δοθέντος ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν την υποχρέωση να επιδεικνύουν εν γένει επιμέλεια κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, της ΣΛΕΕ<sup>44</sup>.

Κατά τις κρίσεις του δικαστηρίου, η μεγάλη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής ενθαρρύνει την απραξία της διοικήσεως και αφήνει έκθετους τους επιχειρηματίες σε μακρά ανασφάλεια δικαίου και στον κίνδυνο να μην μπορούν να αποδείξουν τους υπερασπιστικούς τους ισχυρισμούς<sup>45</sup>.

Το δικαστήριο τόνισε ότι ο κοινός νομοθέτης μπορεί να προβλέψει μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας, με κριτήριο, μεταξύ άλλων, την πολυπλοκότητα επίλυσης της υποθέσεως<sup>46</sup>.

Ομοίως, το Δ.Ε.Ε. στην απόφαση C-341/13, Cruz & Companhia Lda της 17<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2014 έκρινε, υπό το καθεστώς εφαρμογής του ίδιου

---

<sup>42</sup>Σκ.32.

<sup>43</sup>Σκ.42.

<sup>44</sup>Σκ.44.

<sup>45</sup>Σκ.45.

<sup>46</sup>Σκ.46.

Κανονισμού, ότι η εφαρμογή κατ' αναλογίαν εικοσαετούς προθεσμίας παραγραφής, βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης.

Από την πλευρά του, το Ε.Δ.Δ.Α. στην απόφαση Volkon κατά Ουκρανίας<sup>47</sup> αποφάνθηκε ότι είχε παραβιασθεί το δικαίωμα του προσφεύγοντος σε δίκαιη δίκη, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., εξαιτίας της μη πρόβλεψης προθεσμίας παραγραφής για άσκηση πειθαρχικής δίωξης εναντίον του. Ειδικότερα, έκρινε, μεταξύ άλλων, τα εξής (σκέψεις 137-139): «[...]137. Οι προθεσμίες παραγραφής εξυπηρετούν πολλαπλούς και καίριους σκοπούς, ειδικότερα, δε, διασφαλίζουν τη νομική ασφάλεια, διακόπτοντας τις διώξεις, προστατεύουν τους πιθανούς κατηγορουμένους από καθυστερημένες καταγγελίες, οι οποίες μπορεί να είναι δύσκολο να αντικρουσθούν και αποτρέπουν αδικίες, που ενδεχομένως θα προέκυπταν, εάν τα δικαστήρια καλούντο να αποφανθούν επί πραγματικών περιστατικών που έλαβαν χώρα στο μακρινό παρελθόν, με βάση αποδεικτικά στοιχεία που μπορεί να έχουν καταστεί ελλιπή, συνεπεία του χρόνου που εν τω μεταξύ διανύθηκε. Οι προθεσμίες παραγραφής αποτελούν κοινή συνταγματική παράδοση των εθνικών νομικών συστημάτων των κρατών μελών του Συμβουλίου της Ευρώπης, προβλεπόμενες στις ποινικές, πειθαρχικές και άλλες παραβάσεις. 138. Σε ότι αφορά στην υπόθεση του προσφεύγοντος, τα πραγματικά περιστατικά που εξέτασε το Ανώτατο Δικαστήριο το έτος 2010 αφορούσαν στα έτη 2003 και 2006. Ο προσφεύγων βρισκόταν σε δυσχερή θέση, διότι όφειλε να ανταποδείξει επί πραγματικών περιστατικών που είχαν συμβεί στο μακρινό παρελθόν. 139.[...] Φαίνεται ότι [...] το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει προθεσμία παραγραφής για την άσκηση πειθαρχικής δίωξης και την απόλυση δικαστή, λόγω του ότι παρέβη τα καθήκοντά του. Παρότι το δικαστήριο δεν κρίνει εύλογο να επισημάνει την απαιτούμενη διάρκεια της παραγραφής, κρίνει ότι μία τέτοια παράλειψη πρόβλεψης παραγραφής στις πειθαρχικές υποθέσεις δικαστικών λειτουργιών απειλεί καίρια την αρχή της ασφάλειας δικαίου».

---

<sup>47</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 09.01.2013, (21722/11).

Στην υπόθεση Dimitrovi κατά Βουλγαρίας<sup>48</sup> το δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί εάν η δήμευση περιουσιακών στοιχείων των προσφευγόντων, που διατάχθηκε με δικαστική απόφαση που εκδόθηκε το έτος 2006, λόγω του ότι αυτά αποκτήθηκαν με μη δηλωθέντα εισοδήματα των ετών 1990-1999, προσβάλλει το δικαίωμα της περιουσίας, δεδομένου ότι ο σχετικός νόμος δεν προέβλεπε προθεσμία παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του κράτους να επιβάλλει το μέτρο της δήμευσης, αφού οι αρμόδιες αρχές ήταν ελεύθερες να εκκινήσουν, να αναστείλουν, να τερματίσουν και να επανεκκινήσουν τη σχετική διαδικασία οποτεδήποτε (σκ.46). Το Ε.Δ.Δ.Α. κατέληξε ότι υπό τις ανωτέρω περιστάσεις πλήττονται οι αρχές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας των κανόνων δικαίου και έκρινε ότι παραβιάσθηκε το άρθρο 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτόκολλου της Ε.Σ.Δ.Α.

Καθίσταται επομένως σαφές ότι το ΣτΕ, για να εξάγει από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της σαφήνειας και προβλεψιμότητας των κανονιστικών ρυθμίσεων τον κανόνα ότι απαιτείται η προθεσμία παραγραφής να ορίζεται από τον νόμο και να είναι αρκούντως προβλέψιμη, επηρεάστηκε από τη νομολογία των δύο ευρωπαϊκών δικαστηρίων.

Το δικαστήριο, όμως, δεν έκρινε τις διατάξεις περί παράτασης της προθεσμίας παραγραφής αντισυνταγματικές για τον λόγο αυτόν, ούτε ότι αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι η συνολική διάρκειά τους βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου, αλλά γιατί επιβλήθηκαν με νόμο που υπερβαίνει τα όρια της αναδρομικότητας του άρθρου 78 παρ.2 του Συντάγματος. Ποια είναι όμως η νομολογία των δύο δικαστηρίων επί του τελευταίου ζητήματος;

---

<sup>48</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 03.03.2015, (12655/09).

## VIII. Η παραγραφή ως ουσιαστικό στοιχείο της ποινικής ενοχής/ ο διάλογος Δ.Ε.Ε- Ε.Δ.Δ.Α. και εθνικών δικαστηρίων και το πέρασμα στην εθνική συνταγματική ταυτότητα

### A. Η υπόθεση Taricco I

Στην υπόθεση Taricco I το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιλήφθηκε, κατόπιν προδικαστικού ερωτήματος δικαστηρίου πρώτου βαθμού του Cuneo της Ιταλίας, να αποφανθεί εάν οι διατάξεις του ιταλικού ποινικού κώδικα (άρθρα 160 και 161 του Ποινικού Κώδικα), με τις οποίες προβλέπεται επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής, μετά από προηγούμενη διακοπής της, μόνον έως του ενός τετάρτου της αρχικής διάρκειας αυτής- χωρίς να εκκινεί μετά τη διακοπή νέα προθεσμία παραγραφής, η δε επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ούτε νέας αναστολής ούτε νέας διακοπής- με συνέπεια να παραμένουν ατιμώρητοι οι δράστες των σχετικών αδικημάτων, αφού αυτά παραγράφονται παρά την έγκαιρη άσκηση της ποινικής διώξεως, προσβάλλουν το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, το άρθρο 325 ΣΛΕΕ<sup>49</sup>.

Το δικαστήριο έκρινε ότι στον τομέα του Φ.Π.Α. τα κράτη μέλη δεν έχουν μόνον την υποχρέωση να λαμβάνουν όλα τα αναγκαία νομοθετικά και διοικητικά μέτρα για την είσπραξη του φόρου, αλλά, επίσης, να καταπολεμούν τη φοροδιαφυγή<sup>50</sup>.

Εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών η επιλογή των κυρώσεων για τις παραβάσεις του Φ.Π.Α., ήτοι αν θα προβλεφθούν μόνον ποινικές ή διοικητικές παραβάσεις και κυρώσεις ή και των δύο ειδών, προκειμένου να εξασφαλιστεί η είσπραξη του συνόλου των εσόδων από τον Φ.Π.Α. και, κατ' επέκταση, η προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Ωστόσο, το δικαστήριο επεσήμανε ότι οι ποινικές κυρώσεις ενδέχεται να είναι αναγκαίες για την καταπολέμηση κατά τρόπο

---

<sup>49</sup>N.PERLO, L'affaire Taricco : la voie italienne pour préserver la collaboration des juges dans l'Union européenne, RTDEur, 2017, σ.739 επ.(741).

<sup>50</sup>&36.

αποτελεσματικό και αποτρεπτικό ορισμένων περιπτώσεων βαρείας απάτης στον τομέα του Φ.Π.Α.<sup>51</sup>.

Το δικαστήριο τόνισε ότι οι εθνικές διατάξεις περί παραγραφής που προαναφέρθηκαν, ενόψει της περιπλοκότητας και της μεγάλης διάρκειας των ποινικών διαδικασιών, οδηγούν σε αδυναμία εκδόσεως αμετακλήτου αποφάσεως με την οποία να κρίνεται επί της ουσίας η διαφορά. Κατόπιν τούτων, κατέληξε ότι «σε περίπτωση που το εθνικό δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των επίμαχων εθνικών διατάξεων στον τομέα της διακοπής της προθεσμίας παραγραφής έχει ως αποτέλεσμα πράξεις που συνιστούν βαρεία απάτη να μην τιμωρούνται ποινικώς σε μεγάλο αριθμό υποθέσεων, επειδή τα εγκλήματα αυτά παραγράφονται κατά κανόνα πριν επιβληθεί η νομοθετικώς προβλεπόμενη ποινή με δικαστική απόφαση μη δυνάμενη πλέον να προσβληθεί, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι τα μέτρα που προβλέπει το εθνικό δίκαιο για την καταπολέμηση της απάτης και κάθε άλλης παράνομης δραστηριότητας θίγουσας τα οικονομικά συμφέροντα της Ένωσης, δεν μπορούν να θεωρούνται ως αποτελεσματικά και αποτρεπτικά, αντιθέτως προς τα οριζόμενα στο άρθρο 325, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της συμβάσεως ΡΙΦ καθώς και την οδηγία 2006/112, ερμηνευόμενη σε συνδυασμό με το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ<sup>52</sup>». Στην περίπτωση αυτή, στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διασφαλίσει την πλήρη αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και με τη μη εφαρμογή των σχετικών εθνικών διατάξεων.

Εν προκειμένω το δικαστήριο σε ισχυρισμό των διαδίκων ότι προσβάλλεται με την ανωτέρω ερμηνεία το άρθρο 49 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με το οποίο κατοχυρώνεται η αρχή του νομοθετικού ορισμού των ποινών και της αναλογικότητας των εγκλημάτων και των ποινών, έκρινε ότι η μη εφαρμογή των επίμαχων εθνικών διατάξεων έχει ως συνέπεια να μη μειώνεται η προθεσμία παραγραφής στο πλαίσιο εκκρεμών ποινικών διαδικασιών, ώστε να καταστεί δυνατή η αποτελεσματική δίωξη των παραβατών και να διασφαλίζεται η ίση μεταχείριση όσον αφορά στις κυρώσεις που αποβλέπουν

---

<sup>51</sup> &39.

<sup>52</sup> &47.



στην προστασία των οικονομικών συμφερόντων, αφενός, της Ένωσης και, αφετέρου, της Ιταλικής Δημοκρατίας. Συνεπώς, εάν ο εθνικός δικαστής, σε εκκρεμή διαδικασία, εφαρμόσει προθεσμία παραγραφής μεγαλύτερη από εκείνη που προβλεπόταν κατά τον χρόνο τελέσεως του αδικήματος, δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των κατηγορουμένων, όπως αυτά κατοχυρώνονται από το άρθρο 49 του Χάρτη<sup>53</sup>.

Το δικαστήριο, επομένως, κατέληξε ότι δεν συνδέεται ο θεσμός της παραγραφής με την αρχή της νομιμότητας των ποινών και της μη αναδρομικότητας του ποινικού νόμου. Επεσήμανε ότι η αρχή της νομιμότητας των ποινών επιτάσσει να μην κολάζεται μία πράξη που δεν αποτελούσε κατά τον χρόνο τελέσεώς της ποινικό αδίκημα ή να μην επιβάλλεται για αυτή ποινή, η οποία δεν προβλεπόταν στον νόμο κατά τον ίδιο χρόνο.

Με άμεσες αναφορές στη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., επεσήμανε ότι και κατά το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α. η επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής δεν οδηγεί σε προσβολή των δικαιωμάτων του άρθρου 7 της Σύμβασης, αφού η διάταξη αυτή δεν απαγορεύει την επιμήκυνση των προθεσμιών παραγραφής, όταν οι αξιόποινες πράξεις δεν έχουν ακόμη παραγραφεί<sup>54</sup>.

Επομένως, καθίσταται σαφές ότι το δικαστήριο θεωρεί πως η αρχή *nullum crimen nulla poena sine lege* επιτάσσει να υπάρχει προηγούμενος (τυπικός) νόμος που να ορίζει τα στοιχεία της άδικης πράξης και την προβλεπόμενη ποινή. Συνεπώς, δεδομένου ότι οι προθεσμίες παραγραφής δεν ορίζουν ούτε την αξιόποινη πράξη ούτε το ύψος της ποινής, δεν εμπίπτουν στο πλαίσιο της αρχής αυτής, ήτοι δεν αποτελούν ουσιαστικές ποινικές διατάξεις αλλά δικονομικές.

Πράγματι, το Ε.Δ.Δ.Α. στην απόφαση *Coëme κ.λπ. κατά Βελγίου*<sup>55</sup>, επεσήμανε ότι ο θεσμός της παραγραφής, που απορρέει από τις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των συμβαλλόμενων κρατών, διασφαλίζει την αρχή της ασφάλειας δικαίου, προστατεύει δε ταυτόχρονα τα δικαιώματα άμυνας του κατηγορουμένου που θα μπορούσαν να διακυβευθούν, εάν τα

---

<sup>53</sup>&<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> &<sup>57</sup>.

<sup>55</sup>Ε.Δ.Δ.Α, 22 Ιουνίου 2000, *Coëme κ.λπ. κατά Βελγίου*, 32492/96, 32547/96, 32548/96, 33209/96 και 33210/96, § 149.

δικαστήρια καλούνταν να αποφανθούν επί πραγματικών περιστατικών και αποδεικτικών στοιχείων μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την τέλεση του αδικήματος, ενόψει και της ενδεχόμενης απώλειας των τελευταίων<sup>56</sup>. Κατόπιν τούτου, το δικαστήριο έκρινε ότι διατάξεις νόμων που επιμηκύνουν την προθεσμία παραγραφής και είναι άμεσα εφαρμοστέες στην αναιρετική δίκη δεν παραβιάζουν το άρθρο 7 της Ε.Σ.Δ.Α., εφόσον, αφενός, οι σχετικές διατάξεις είναι διαδικαστικές και, αφετέρου, τα σχετικά αδικήματα δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έναρξης της ισχύος τους<sup>57</sup>.

Επίσης, ειδικότερα και σε συνάφεια με την απόφαση του Δ.Ε.Ε., στις αποφάσεις ιταλικού ενδιαφέροντος *Alíkaj* κ.λπ. κατά Ιταλίας<sup>58</sup> και *Cestaro* κατά Ιταλίας<sup>59</sup>, το δικαστήριο έκρινε ότι οι διατάξεις περί παραγραφής των άρθρων 157 έως 161 του ιταλικού ποινικού κώδικα, είναι μη πρόσφορες για να επιτύχουν τόσο την πρόληψη όσο και τον κολασμό των προσβολών κατά της ζωής, παρότι το κράτος δικαίου απαιτεί την τιμωρία των δραστών<sup>60</sup>. Ειδικότερα, στην απόφαση *Cestaro* κατά Ιταλίας, το δικαστήριο κατέληξε ότι η σχετική νομοθεσία δημιουργεί ένα δομικό πρόβλημα, αφού παρά τις προσπάθειες των διωκτικών αρχών και των δικαστηρίων, τελικώς παραμένουν ατιμώρητοι οι δράστες των αδικημάτων<sup>61</sup> και επεσήμανε ότι η ιταλική έννομη τάξη στερείται των απαραίτητων νομικών εργαλείων, ώστε να εξασφαλίζεται η επαρκής τιμωρία των παραβατών και προκειμένου να αποφευχθεί η παραβίαση της νομολογίας του δικαστηρίου<sup>62</sup>.

Εξάλλου, όπως έχει κριθεί από το Ε.Δ.Δ.Α., ο περιορισμός της μη αναδρομικότητας των ποινικών νόμων, αφορά μόνο στις νομοθετικές διατάξεις που ορίζουν τα εγκλήματα και τις επιβαλλόμενες ποινές<sup>63</sup>, ενώ, αντιθέτως, οι διαδικαστικές διατάξεις, όπως αυτές περί παραγραφής<sup>64</sup>, τυγχάνουν αναδρομικής εφαρμογής, περαιτέρω, δε, η κρίση αν μία ποινική διάταξη αποτελεί διαδικαστική ή ουσιαστική, κι ως εκ τούτου, εμπίπτουσα στους περιορισμούς του άρθρου 7 της Ε.Σ.Δ.Α. δεν εξαρτάται από τις

---

<sup>56</sup> &148.

<sup>57</sup> & 149.

<sup>58</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 29 Μαρτίου 2011, *Alíkaj* κ.λπ. κατά Ιταλίας, 47357/08, §§ 95, 97 και 108.

<sup>59</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 7 Απριλίου 2015, *Cestaro* κατά Ιταλίας, 6884/11.

<sup>60</sup>§ 225.

<sup>61</sup> §§ 225, 242 και 245.

<sup>62</sup>&246.

<sup>63</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 22 Σεπτεμβρίου 2015, *Borcea* κατά Ρουμανίας, § 60.

<sup>64</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 12 Φεβρουαρίου 2013, *Previti* κατά Ιταλίας, § 80.

εκτιμήσεις του εθνικού νομοθέτη<sup>65</sup>, αλλά κυρίως από το αν η διάταξη επηρεάζει τον χαρακτηρισμό του αδικήματος ή τη βαρύτητα της ποινής.

## **B. Η απόφαση Taricco II**

Η ιταλική έννομη τάξη εντάσσει τις διατάξεις περί παραγραφής στην κατηγορία των ουσιαστικών ποινικών διατάξεων, με συνέπεια κάθε τροποποίηση των κανόνων της παραγραφής μετά την τέλεση του αδικήματος και πριν από την παραγραφή του, σε περίπτωση εφαρμογής της σε εκκρεμείς ποινικές διαδικασίες να θεωρείται προσβολή της αρχής της νομιμότητας των ποινών<sup>66</sup>. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της αποφάσεως του Δ.Ε.Ε. από τα ιταλικά εθνικά δικαστήρια θα οδηγούσε ενδεχομένως σε παραβίαση του άρθρου 25 του ιταλικού συντάγματος, που κατοχυρώνει την αρχή της νομιμότητας των ποινών<sup>67</sup>.

Το Εφετείο του Μιλάνου και ο Α.Π. που κλήθηκαν να εφαρμόσουν την απόφαση του Δ.Ε.Ε., παρέπεμψαν το ζήτημα στο Σ.Δ. (Corte costituzionale).

Το Σ.Δ. εξέδωσε προδικαστική απόφαση, με την οποία απέστειλε προδικαστικό ερώτημα στο Δ.Ε.Ε. Με την προδικαστική του απόφαση το δικαστήριο επεσήμανε την αρχή της υπεροχής του δικαίου της Ε.Ε., παράλληλα, όμως, υπογράμμισε ότι η εφαρμογή του δεν μπορεί να οδηγεί σε παραβίαση των θεμελιωδών αρχών της ιταλικής συνταγματικής τάξης και των συνταγματικών δικαιωμάτων<sup>68</sup>.

Ειδικότερα, το Σ.Δ. επεσήμανε ότι η απόφαση του Δ.Ε.Ε. ενδεχομένως δεν είναι συμβατή με τις θεμελιώδεις αρχές της ιταλικής συνταγματικής τάξης και τον σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων. Και τούτο, διότι η εφαρμογή της απόφασης αυτής θα μπορούσε να οδηγήσει σε παραβίαση της αρχής «ουδέν έγκλημα, ουδεμία ποινή χωρίς νόμο» που κατοχυρώνεται στο

---

<sup>65</sup>Ε.Δ.Δ.Α., 17 Σεπτεμβρίου 2009, Scoppola κατά Ιταλίας (αριθ. 2), 10249/03, §§110- 111.

<sup>66</sup>*L. D' AMBROSIO /D. VOZZA*, Chronique Jurisprudences nationales intéressant le droit de l'Union européenne - Lieto fine pour l'affaire Taricco ou le résultat du dialogue constructif entre la Cour constitutionnelle italienne et la Cour de justice de l'Union européenne, RTDeur, 2018, σ.173.

<sup>67</sup>*M. BONELLI*, The Taricco saga and the consolidation of judicial dialogue in the European Union CJEU, C-105/14 Ivo Taricco and others, ECLI:EU:C:2015:555; and C-42/17 M.A.S., M.B., ECLI:EU:C:2017:936 Italian Constitutional Court, Order no. 24/2017, Maastricht Journal of European and Comparative Law 2018, Vol. 25(3) 357–373(361).

<sup>68</sup>24/2017, παρ.2.

άρθρο 25, δεύτερο εδάφιο, του Συντάγματος, θίγοντας τη συνταγματική ταυτότητα της Ιταλικής Δημοκρατίας.

Σύμφωνα με τις κρίσεις του δικαστηρίου, η αρχή της νομιμότητας των ποινών στην ιταλική έννομη τάξη παράσχει ευρύτερη προστασία από αυτή του άρθρου 49 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τούτο, διότι στην αρχή της νομιμότητας περιλαμβάνεται και ο χρόνος παραγραφής των ποινικών αδικημάτων, κι ως εκ τούτου, δεν δύναται ο εθνικός δικαστής να εφαρμόσει, σε εκκρεμή διαδικασία, προθεσμία παραγραφής μεγαλύτερη από την προβλεπόμενη κατά την τέλεση του αδικήματος.

Περαιτέρω, το Σ.Δ. επικαλέσθηκε τα άρθρα 53 του Χάρτη και 4 παρ. 2 ΣΛΕΕ και υπέδειξε ότι αν το Δ.Ε.Ε. εμμένει στην ερμηνεία που παρέθεσε στην υπόθεση Taricco I, τότε, κατ' εφαρμογή των αρχών της προστασίας της εθνικής συνταγματικής του ταυτότητας και της υπέρβασης των ορίων που τίθενται από το εθνικό σύνταγμα, θα αναγκαστεί να οδηγηθεί σε μη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης.

Το δικαστήριο, δηλαδή, επικαλέστηκε τη θεωρία της συνταγματικής ταυτότητας, προκειμένου να αντιταχθεί στην εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Το δικαστήριο δεν επέλεξε τον δρόμο της ευθείας σύγκρουσης αλλά του διαλόγου, μέσω της προδικαστικής παραπομπής, ανοίγοντας τα χαρτιά του στον δικαστή της Ένωσης.

Εργαλείο και επιχείρημα του Σ.Δ., προκειμένου να μετα-πείσει το Δ.Ε.Ε. δεν ήταν μόνον η εθνική συνταγματική του ταυτότητα αλλά και οι κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών.

Το Δ.Ε.Ε. με τη σειρά του στην απόφασή του υπενθυμίζει ότι οι παράμετροι που έθεσε το Σ.Δ. στην προδικαστική του απόφαση δεν του είχαν τεθεί στο προδικαστικό ερώτημα επί του οποίου απάντησε με την προγενέστερη απόφασή του.

Το δικαστήριο, καταρχήν, επανέλαβε την κρίση του ότι η επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής και η άμεση εφαρμογή της σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, για αξιόποινες πράξεις που δεν έχουν ακόμη

παραγραφεί, δεν συνεπάγεται, καταρχήν, παραβίαση της αρχής «ουδέν έγκλημα, ουδεμία ποινή χωρίς νόμο». Περαιτέρω, επεσήμανε ότι κατά τον χρόνο τέλεσης των επίμαχων αδικημάτων, το εφαρμοστέο καθεστώς παραγραφής στα εγκλήματα σχετικά με τον Φ.Π.Α. δεν είχε αποτελέσει αντικείμενο εναρμονίσεως από τον νομοθέτη της Ένωσης, κι ως εκ τούτου, η Ιταλική Δημοκρατία δικαιούνταν να προβλέψει ότι ο χρόνος παραγραφής εμπίπτει στην αρχή της νομιμότητας.

Το δικαστήριο τόνισε ότι τα κράτη μέλη και τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να εφαρμόζουν εθνικά πρότυπα προστασίας των θεμελιωδών δικαιωμάτων, εφόσον, όμως, δεν απομειώνουν το επίπεδο προστασίας που προβλέπει ο Χάρτης, καθώς και την υπεροχή, την ενότητα ή την αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης.

Περαιτέρω, τόνισε την ιδιαίτερη θέση που κατέχει η αρχή της νομιμότητας των ποινών στο δίκαιο της Ένωσης και στις εθνικές έννομες τάξεις, καταλήγοντας ότι η υποχρέωση διασφαλίσεως της αποτελεσματικής εισπράξεως των ιδίων πόρων της Ένωσης δεν μπορεί να αντιστρατεύεται την εν λόγω αρχή.

Το δικαστήριο δεν θεώρησε σκόπιμο να απαντήσει στο ζήτημα της συνταγματικής ταυτότητας, αλλά υποκατέστησε τούτη με την έννοια των κοινών συνταγματικών παραδόσεων των κρατών μελών.

Το δικαστήριο επεσήμανε ότι τόσο κατά το δίκαιο της Ε.Σ.Δ.Α. όσο και κατά το δίκαιο του Χάρτη, η αρχή της νομιμότητας απαιτεί οι διατάξεις των ποινικών νόμων, με τις οποίες καθορίζεται το έγκλημα και η ποινή να είναι σαφείς, προβλέψιμες και προσβάσιμες, καθώς και ότι απαγορεύεται η αναδρομικότητα του ποινικού νόμου. Υπέδειξε δε ότι οι ανωτέρω αρχές εφαρμόζονται και στο καθεστώς παραγραφής του Φ.Π.Α.

Υπενθύμισε ότι είναι καθήκον του εθνικού νομοθέτη να εισάγει νέες ρυθμίσεις, με τις οποίες να προστατεύονται τα συμφέροντα της Ένωσης, όπως ερμηνεύθηκαν στην Taricco I<sup>69</sup>.

Κατόπιν τούτων, κατέληξε ότι «Το άρθρο 325, παράγραφοι 1 και 2, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι επιβάλλει στον εθνικό δικαστή να μην εφαρμόσει,

---

<sup>69</sup>&61.

στο πλαίσιο ποινικής διαδικασίας που αφορά εγκλήματα σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εθνικές διατάξεις περί παραγραφής που εμπίπτουν στο εθνικό ουσιαστικό δίκαιο και εμποδίζουν την επιβολή ποινικών κυρώσεων αποτελεσματικού και αποτρεπτικού χαρακτήρα σε μεγάλο αριθμό περιπτώσεων σοβαρής απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προβλέπουν βραχύτερες προθεσμίες παραγραφής για τις περιπτώσεις σοβαρής απάτης σε βάρος των εν λόγω συμφερόντων σε σχέση με τις περιπτώσεις απάτης σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του οικείου κράτους μέλους, εκτός αν μια τέτοια μη εφαρμογή συνεπάγεται παραβίαση της αρχής «ουδέν έγκλημα, ουδεμία ποινή χωρίς νόμο», λόγω ελλείψεως σαφήνειας του εφαρμοστέου νόμου, ή λόγω αναδρομικής εφαρμογής νομοθεσίας που επιβάλλει αυστηρότερες προϋποθέσεις θεμελιώσεως της ποινικής ευθύνης σε σχέση με αυτές που ίσχυαν κατά τον χρόνο τελέσεως του εγκλήματος».

### **ΙΧ. Η επέκταση της προθεσμίας παραγραφής υπό τη σκέπη των συμπληρωματικών στοιχείων**

Μετά την έκδοση των ανωτέρω αποφάσεων με τις οποίες επιλύθηκε το ζήτημα των αλλεπάλληλων παρατάσεων των προθεσμιών παραγραφής, το κομβικό ζήτημα στην παραγραφή έγκειται στη δυνατότητα της φορολογικής Αρχής, για χρήσεις που ανάγονται σε χρόνο πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, να επικαλεστεί<sup>70</sup> την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής, εάν η φορολογική εγγραφή στηρίζεται σε συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά την κρίσιμη πενταετία της αρχικώς προβλεπόμενης παραγραφής. Το ζητούμενο είναι τι αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ώστε να μπορεί να δικαιολογήσει την επέκταση της παραγραφής από πενταετή σε δεκαετή.

Ειδικότερα, στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ.1 και 4 και 68 παρ.2 του Κ.Φ.Ε., το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου,

---

<sup>70</sup> βλ. ΣτΕ 841/2019, σκ.9.

παραγράφεται, καταρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως. Ωστόσο, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και του πρόσθετου φόρου στηρίζεται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»), τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική Αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Επομένως, ο φορολογικός έλεγχος και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, πρέπει να διενεργείται, καταρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο, αν περιέλθουν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, μετά την κρίσιμη πενταετία και εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της (η φορολογική Αρχή) κατά την ανωτέρω πενταετία, μπορεί να λάβει χώρα νέος έλεγχος ή και αρχικός και να εκδοθεί βάσει αυτού συμπληρωματική του φόρου πράξη. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής Αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 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 την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στον νόμο.

Επομένως, με απλά λόγια, στη φορολογία εισοδήματος, όπως και στη φορολογία περί Φ.Π.Α. [βλ. άρθρο 57 παρ.1 και 3 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Κώδικας Φ.Π.Α.-ΦΕΚ Α' 151)], καθώς και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι εφαρμόζονται κατά παραπομπή στο ζήτημα της παραγραφής οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, κατ' άρθρον 9 παρ.5 του ν.2523/1997, η παραγραφή είναι πενταετής, εκτός αν περιέλθουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία, που δεν είχαν τεθεί υπόψη της, κατά τη διάρκεια της κρίσιμης πενταετίας, από τα οποία προκύπτει η διαφυγή του οικείου φόρου ή η τέλεση των παραβάσεων του Κ.Β.Σ.

## **A. Συμπληρωματικά στοιχεία και οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής**

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΣτΕ, ακόμη και σε υποθέσεις που έχουν περαιωθεί, δυνάμει σχετικών διατάξεων που κατά καιρούς εκδίδονται ή για τις οποίες έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση ή την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στο αρχικό φύλλο ελέγχου<sup>71</sup>.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η έκδοση συμπληρωματικής πράξης επιβολής του φόρου είναι δυνατή, ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός της κρίσιμης πενταετίας, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή<sup>72</sup>.

Επίσης, συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου μπορεί να εκδοθεί, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νόμου, σε κάθε περίπτωση οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, ακόμη και επελθούσας διά συμβιβασμού, εκ του νόμου μη διακρίνοντος<sup>73</sup>.

## **B. Η έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων**

Συμπληρωματικά στοιχεία μπορεί να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία του υπόχρεου ή τρίτου<sup>74</sup>, έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία προκύπτει, κατά την κρίση της φορολογικής Αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν

---

<sup>71</sup>Πρβλ. ΣτΕ 1623/2016, 402/2014, 2122/2012, 494/2012, 3951/2011, 3705/2011, 465/2008, 572/2007, 877/2002.

<sup>72</sup>Βλ. ΣτΕ 2935/2017.

<sup>73</sup>Βλ. ΔΠρωτΘεσ 3004/2018, σκ.6, ΣτΕ 2376/1990, 2473/1996, 2703/1997.

<sup>74</sup> ΣτΕ 4169/2012, 2122/2012, 1623/2016, 1091/2017.



εισοδήματος<sup>75</sup>, εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από άλλη οικονομική εφορία ή ειδικό συνεργείο ελέγχου ή κάθε άλλη αρμόδια Αρχή να διεξάγει έρευνες για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας<sup>76</sup>.

Έτσι, τα διοικητικά δικαστήρια θεωρούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά από διασταυρωτικούς ελέγχους άλλης φορολογικής ή ελεγκτικής αρχής μετά το πέρας της αρχικής πενταετίας. Αν περιήλθαν σ' αυτή εντός της αρχικής πενταετίας, η παραγραφή δεν επεκτείνεται σε δεκαετή<sup>77</sup>.

Το ΣτΕ έκρινε ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου ο οποίος πρέπει να διενεργείται, καταρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο ανωτέρω άρθρο 84 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου **στην ημεδαπή**. Επομένως, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου **στην ημεδαπή** δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Πράγματι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογουμένων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών, τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών. Επιπρόσθετα, ένας τέτοιος κανόνας, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου, εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών κλπ), ενόψει των οποίων θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και

<sup>75</sup> ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012.

<sup>76</sup> Πρβλ. ΣτΕ 2122, 2123/2012, 3705/2011, 495/2009.

<sup>77</sup> ΔΠρωτΘεσ 1859/2018.

εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση. Και τούτο, διότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική Αρχή στοιχείων περί των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογουμένων, μέσω του ελέγχου του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή, ο οποίος αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στη διάθεσή του, εδώ και πολλά χρόνια, ο φορολογικός έλεγχος και πρέπει να εφαρμόζεται, ορθολογικά και επίκαιρα, με την κατάλληλη αξιοποίηση και της σύγχρονης τεχνολογίας<sup>78</sup>.

Αντιθέτως, το δικαστήριο έκρινε πρόσφατα ότι πληροφορίες που μπορούσε να ζητήσει η ημεδαπή φορολογική Αρχή από τις αρμόδιες αρχές της Ελβετίας σχετικές με την ύπαρξη, το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην Ελβετία, δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι συγκαταλέγονται μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου και, περαιτέρω, ότι η φορολογική Αρχή μπορούσε και όφειλε να έχει λάβει γνώση των στοιχείων αυτών, εντός της καταρχήν εφαρμοστέας πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια. Κατόπιν τούτων, το δικαστήριο κατέληξε ότι στοιχεία για την ύπαρξη και το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις λογαριασμών των φορολογούμενων σε τραπεζικά ιδρύματα της Ελβετίας, αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περιπτ. β και του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α του Κ.Φ.Ε., τα οποία οδηγούν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών (συνάδουσα προς τις επιταγές της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας), στην επιμήκυνση σε δεκαετία της (κατ' αρχήν οριζόμενης πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής της εξουσίας του Ελληνικού Δημοσίου για τη διαπίστωση της ύπαρξης μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, συναγόμενης από τα στοιχεία αυτά και, συνακόλουθα, για την επιβολή των αναλογούντων φόρων και συναφών κυρώσεων<sup>79</sup>.

---

<sup>78</sup> ΣτΕ 2934/2017 (σκ.14), 173/2018, 687/2020.

<sup>79</sup> ΣτΕ 658/2020

Εξάλλου, το ΣτΕ με την 1628/2019 απόφασή του τόνισε ότι το νομικό ζήτημα αν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής, διαφέρει ουσιωδώς σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογουμένου.

Στην ίδια απόφαση, προκειμένου να κρίνει αν έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, επεσήμανε ότι η εικονικότητα των ένδικων τιμολογίων προέκυψε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας και όχι από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., τα πορίσματα της οποίας περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής<sup>80</sup>. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, και αφού έλαβε υπόψη του, περαιτέρω, ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής Αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω 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<sup>81</sup>.

## **Γ. Συμπληρωματικά στοιχεία και ανακρίβεια της δηλώσεως**

---

<sup>80</sup>Βλ. όμως, ενδεικτικά, και τη ΔΕφΑθ 1099/2020, με την οποία κρίθηκε ότι «έκθεση ελέγχου και επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής ήταν ήδη από το έτος 2014 γνωστή στο Σ.Δ.Ο.Ε, ήτοι υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών, κύρια αποστολή της οποίας, είναι η δίωξη της φοροδιαφυγής και ειδικότερα ο προληπτικός έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας ( άρθρο 4 παρ.2 ν. 2343/1995 ΦΕΚ Α 211). Συνεπώς, το εν λόγω στοιχείο είχε περιέλθει σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης, εντός της προβλεπόμενης πενταετίας για τη χρήση 2010 και το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, στην ελεγκτική αρμοδιότητα του οποίου υπήχθη η προσφεύγουσα από το έτος 2014, όφειλε ως αρμόδια φορολογική αρχή να είχε λάβει γνώση αυτού, εντός της ίδιας πενταετίας εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια, ήτοι, εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο, ενόψει του ότι η φορολογική Διοίκηση διαθέτει πλέον σύγχρονα μέσα τεχνολογίας (ηλεκτρονική διασύνδεση μεταξύ των ελεγκτικών υπηρεσιών, άμεση ανταλλαγή δεδομένων και πληροφοριών μεταξύ τους, χρήση ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου)».

<sup>81</sup>Βλ. για την απόφαση αυτή και *Ε.ΜΠΕΖΟΥ*, Παρατηρήσεις στην ΔΕφΑθ 470/2019 - Φορολογία εισοδήματος - Η επιμήκυνση της πενταετούς παραγραφής και οι εκ των υστέρων ελεγκτικές διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής ως «συμπληρωματικά στοιχεία», ΘΠΔΔ, 5/2020, σ. 449-455.

Η διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραπέμποντας στο άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου Κώδικα, προβλέπει δεκαετή προθεσμία παραγραφής, όχι μόνον όταν η φορολογική Αρχή διαπιστώνει την ύπαρξη φορολογητέας ύλης από «συμπληρωματικά στοιχεία» που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο της καταρχήν προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (περιπτ. α της παραγράφου 2 του άρθρου 68), αλλά και όταν η υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος αποδεικνύεται ανακριβής (περιπτ. β της παραγράφου 2 του άρθρου 68). Οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρέκτασης στη δεκαετία του χρόνου παραγραφής είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης, εφόσον τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής Αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης<sup>82</sup>.

#### **Δ. Παράταση της προθεσμίας παραγραφής για ένα έτος**

Η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται κατά ένα έτος, αν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 περ.β' εδάφιο τελευταίο του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος-ν.2238/1994.

Παρότι, η ανωτέρω διάταξη περί της ετήσιας παρατάσεως συμπεριλήφθηκε στην παρ.4 και στην περίπτωση της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, για την ταυτότητα του νομικού λόγου και κατά τη λογική ερμηνεία της διατάξεως, εφαρμόζεται και στην περίπτωση της πενταετούς παραγραφής<sup>83</sup>.

Στον Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται παράταση της προθεσμίας παραγραφής, αν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν το τελευταίο έτος της παραγραφής στην αρμόδια φορολογική Αρχή. Ενόψει τούτου, ζήτημα ανακύπτει αν στον Φ.Π.Α. μπορεί να λάβει χώρα αναλογική εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρο 84 παρ.4 περ.β' εδάφιο τελευταίο του Κώδικα

---

<sup>82</sup> ΣτΕ 2935/2017, σκ.14.

<sup>83</sup> Βλ. ΔΕφΘΕσς 535/2020 (σκ.19), σύμφωνα με την οποία η διάταξη του άρθρου 84 παρ.4 περ.β. εδ.τελευταίο εφαρμόζεται αναλογικώς στην περίπτωση της πενταετούς παραγραφής.

Φορολογίας Εισοδήματος). Και τούτο, δεδομένου ότι η ρύθμιση αυτή δεν περιλαμβάνεται στον Κώδικα περί Φ.Π.Α. που ρυθμίζει αυτοτελώς το ζήτημα της παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου στη φορολογία αυτή, ενόψει και της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων, που δεν είναι δεκτικές, καταρχήν, αναλογικής εφαρμογής.

Αντιθέτως, στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., δεδομένου ότι η διάταξη του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/1997 παραπέμπει όσον αφορά στα της παραγραφής των παραβάσεων Κ.Β.Σ. στις διατάξεις της κύριας φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες, επομένως, εφαρμόζονται κατά παραπομπή και όχι αναλογικώς, χωρίς ο νόμος να διακρίνει περί των διατάξεων που εφαρμόζονται, φαίνεται να εφαρμόζεται η εν λόγω παράταση της προθεσμίας<sup>84</sup>.

#### **Ε. Η παράταση της προθεσμίας παραγραφής δυνάμει της διάταξης της παρ.18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002**

Επίσης, η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται επιπλέον για δύο έτη, κατ' εφαρμογή της παρ.18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο εντός της προθεσμίας παραγραφής του κύριου φόρου πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. Ειδικότερα, με την παρ.18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330) προβλέφθηκαν τα εξής: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων 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 Κ.Β.Σ., 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

---

<sup>84</sup>Πρβλ. ΔΕφαθ 1012/2020 (σκ.17), 2790/2018, 2121/2018, ΔΕφΘεσ 535/2020( σκ.19), 3067/2020.

νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά».

Όπως έχει κριθεί, με την ανωτέρω διάταξη παρατείνεται η προθεσμία παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ/ος 186/1992, τίθεται δε ως αναγκαία προϋπόθεση για την παράταση αυτή η έκδοση και κοινοποίηση σε βάρος των τελευταίων αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., μεταξύ άλλων, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου<sup>85</sup>.

Καταρχήν, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται σε πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος ή Φ.Π.Α. Η προθεσμία δε παραγραφής παρατείνεται βάσει πάγιας διάταξης, η οποία θέτει μία σαφή προϋπόθεση για την παράταση αυτή, ήτοι της έκδοσης και κοινοποίησης πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. προς τον παραβάτη επιτηδευματία. Και τούτο, προς τον σκοπό να μην απόλλυται το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει τον διαφυγόντα φόρο εισοδήματος ή Φ.Π.Α. παρότι ολοκληρώθηκε ο έλεγχος της φορολογικής Αρχής και διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι παραβάσεις, μεταξύ άλλων, της έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Με αυτά τα δεδομένα, η εν λόγω διάταξη είναι αρκούντως προβλέψιμη και σαφής, η δε συνολική διάρκεια της παραγραφής κατά παράταση που διαρκεί επτά έτη δεν παραβιάζει την αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθόσον η προθεσμία έχει καθορισθεί εκ των προτέρων με την επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής που προβλέπεται από ισχύουσα διάταξη (άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994), και δεν ξεπερνά τα εύλογα χρονικά όρια, ενόψει των ως άνω προϋποθέσεων, ώστε να τίθεται άνευ ετέρου ζήτημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας<sup>86</sup>.

Πάντως, δεδομένου ότι η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 αναφέρεται σε παράταση της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου ή

---

<sup>85</sup>βλ. ΣτΕ 285/2018, 108/2019, 439/2020.

<sup>86</sup>Πρβλ. ΔεφΘεσ 512/2020.

πράξεις επιβολής του φόρου, αν εντός του χρόνου παραγραφής του εν λόγω δικαιώματος κοινοποιήθηκε στον επιτηδευματία για την ίδια παράβαση πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., ενδεχομένως, κατά σύμφωνη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου ερμηνείας της, αυτή δεν αφορά στην προθεσμία παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων επί κυρώσεων<sup>87</sup>. Και τούτο, επιπλέον, διότι η διάταξη αυτή, θεσπίζουσα παρέκκλιση από τον πάγιο κανόνα της παραγραφής, πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

Εξάλλου, όπως κρίνεται παγίως από τα Διοικητικά Εφετεία, η διάταξη αυτή δεν αφορά στη δεκαετή προθεσμία παραγραφής. Ειδικότερα, κρίθηκε ότι η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, ως εξαιρετική, δεν μπορεί να παραταθεί κατά ακόμη δύο έτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, οι οποίες, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα που έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να ερμηνεύονται στενά, αναφέρονται δε στην πενταετή προθεσμία παραγραφής και όχι και στην προθεσμία παραγραφής που κατά παρέκκλιση ισχύει υπό εξαιρετικές προϋποθέσεις οριζόμενες από τον νόμο<sup>88</sup>.

Σε κάθε περίπτωση η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται στις ίδιες τις πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.<sup>89</sup>.

## **Χ. Η διακριτή περίπτωση της υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης στον Κ.Φ.Ε.**

Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως κρίθηκε, εφαρμόζεται η πενταετής προθεσμία παραγραφής, η οποία νομίμως παρατείνεται για τρία έτη, μόνον όταν η δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Σε αντιστοιχία, όταν η δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μετά το πέρας της πενταετούς προθεσμίας, τότε εφαρμόζεται πάλι αναλόγως η διάταξη του 84 παρ. 5 εδ. β' του ν. 2238/1994, ήτοι παρατείνεται η παραγραφή για τρία έτη,

<sup>87</sup> βλ. ΣτΕ 439/2020, πρβλ. ΣτΕ 109/2019, 285-6/2018, 1623/2016 επταμ.

<sup>88</sup> ΔΕφΘεσ 861/2020, 507/2020, ,2055/2019.

<sup>89</sup> ΣτΕ 108/2019.

σε κάθε περίπτωση με απώτατο χρονικό όριο της παραγραφής τη δεκαπενταετία<sup>90</sup>.

## **XI. Παραγραφή και Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας**

Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας θεσπίζει για όλους τους φόρους ενιαία προθεσμία παραγραφής. Έτσι, καταρχήν, για τις διαχειριστικές χρήσεις από 01.01.2014 και εντεύθεν, σύμφωνα τη διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 του ν.4174/2013, η προθεσμία παραγραφής είναι πέντε ετών και εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης.

Κατά την παρ.3 του άρθρου 36, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή της με το άρθρο 32 παρ.2 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α 201), σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η παραγραφή είναι εικοσαετής. Η έννοια της φοροδιαφυγής ορίζεται στο άρθρο 66 του εν λόγω Κώδικα. Κατά το άρθρο 72 παρ.11 του ίδιου Κώδικα η προθεσμία αυτή παραγραφής εφαρμόζεται και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα (1.1.2014), εφόσον κατά τον χρόνο αυτόν δεν είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου.

Όμως, η ανωτέρω διάταξη, κατά το μέρος που καλείται προς εφαρμογή σε χρήσεις που ανάγονται σε χρόνο πριν από το προηγούμενο έτος από αυτό της δημοσίευσης του ανωτέρου νόμου (πριν από το ημερολογιακό έτος 2012) δημιουργεί ζητήματα για το αν προσβάλλει την αρχή της μη αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων, την ασφάλεια δικαίου και το άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος.

Ήδη, με την ΠΟΛ. 1192/2017, κοινοποιήθηκε στις αρμόδιες αρχές η γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 268/2017, στην οποία διαλαμβάνεται ότι είναι αντισυνταγματική η αναδρομική ισχύς των περί παραγραφής διατάξεων του ν. 4174/2013 για χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού έτους, ήτοι για έτη προηγούμενα της 1<sup>ης</sup> .1.2012.

---

<sup>90</sup>ΣτΕ 732/2019.



Εξάλλου, το ΣτΕ ήδη έκρινε ότι το άρθρο 36 παρ.3 του ν. 4174/2013, με το οποίο θεσπίστηκε εικοσαετής προθεσμία παραγραφής για τις υποθέσεις φοροδιαφυγής, κατά το μέρος που καταλαμβάνει, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ.11 του ίδιου νόμου, και φορολογικές αξιώσεις που ανάγονται σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους αντίκειται στο Σύνταγμα<sup>91</sup>.

Περαιτέρω, δεδομένου ότι παραβάσεις φοροδιαφυγής διαπράττει οιοσδήποτε αποκρύπτει φορολογητέο εισόδημα ή περιουσιακά στοιχεία ή παραπλανά τη φορολογική Διοίκηση για να αποφύγει την καταβολή του φόρου, ήτοι ανεξαρτήτως της βαρύτητας της παράβασης και της επερχόμενης στο Δημόσιο ζημίας, η ενιαία πρόβλεψη και δη εικοσαετούς παραγραφής με την ανωτέρω διάταξη δημιουργεί ζητήματα σε σχέση με την αρχή της αναλογικότητας.

Η αρχή της αναλογικότητας, εφαρμοζόμενη στην περίπτωση της παραγραφής, όσον αφορά ειδικότερα την εύλογη διάρκειά της, εξαρτάται από τις συγκεκριμένες συνθήκες εκάστης περίπτωσης ή μπορεί να διατυπωθεί μία γενικότερη κρίση αντισυνταγματικότητας, με κανόνα αναφοράς την αρχή της αναλογικότητας; Αποτελεί μία κρίση *ad hoc* που εξαρτάται από τη βλάβη του φορολογουμένου και την έκτασή αυτής<sup>92</sup>;

Ο δικαστικός έλεγχος συνταγματικότητας των διατάξεων περί παραγραφής με κανόνα αναφοράς την αρχή της αναλογικότητας μπορεί να οδηγήσει ενδεχομένως στο να κρίνεται ο νόμος αντισυνταγματικός κατά περίπτωση, ανάλογα με τη βαρύτητα της φορολογικής παράβασης και της φοροδιαφυγής, καθώς και τις συνθήκες διαπράξεως της παραβάσεως και την πολυπλοκότητα της υποθέσεως<sup>93</sup>. Σ' αυτό θα βοηθούσε και το σύστημα του διάχυτου ελέγχου που ισχύει στη χώρα μας, ως ένα πλεονέκτημά του, που ενδεχομένως δεν έχουμε επαρκώς κατανοήσει, αφού προηγουμένως επιλύσουμε το ζήτημα αν η αντισυνταγματικότητα είναι ή πρέπει να είναι μία για όλες τις περιπτώσεις, ανεξαρτήτως των πραγματικών περιστατικών και

---

<sup>91</sup>ΣτΕ 732/2019 (σκ.8), 2350/2018 (σκ. 14), 2354/2018 (σκ. 14).

<sup>92</sup>Π.ΛΑΖΑΡΑΤΟΣ, Περί της αντισυνταγματικότητας της νομοθετικής παρατάσεως του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, Παρατηρήσεις στη ΣτΕ 675/2017 Τμ. Β' επταμ., ΘΠΔΔ, 2017, σ. 326 επ.

<sup>93</sup>Ι.ΔΗΜΗΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΣ, Αρχή της αναλογικότητας και διάρκεια της παραγραφής διοικητικών παραβάσεων σε <http://www.humanrightscaselaw.gr/>

συνθηκών εκάστης διαφοράς. Βέβαια, για την ασφάλεια του δικαίου θα ήταν πιο ορθό ο ίδιος ο νομοθέτης να είχε προβεί στην τυποποίηση των περιπτώσεων της προθεσμίας παραγραφής ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης.

Η πρόβλεψη, πάντως, άνω της δεκαετίας προθεσμίας παραγραφής δημιουργεί εντάσεις με την αρχή της αναλογικότητας. Έτσι, η αναλογική εφαρμογή εικοσαετούς παραγραφής στην περίπτωση των τελών χαρτοσήμου κρίθηκε ότι αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας με τη 1655/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης<sup>94</sup>.

Το Δ.Ε.Ε., όπως προαναφέρθηκε, με την απόφαση C-201/10 και C-202/10, Ze Fu Fleischhandel και Vion Trading, της 5<sup>ης</sup> Μαΐου 2011, έκρινε ότι προσβάλλει την αρχή της αναλογικότητας η εφαρμογή κατ' αναλογία διατάξεως του εθνικού δικαίου (αστικού δικαίου) που προβλέπει τριακονταετή παραγραφή. Επίσης, στην απόφαση C-341/13, Cruz & Companhia Lda, της 17<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2014, έκρινε ότι η αναλογική εφαρμογή εικοσαετούς προθεσμίας παραγραφής του κοινού δικαίου παρίσταται δυσανάλογο μέτρο για την προστασία των οικονομικών συμφερόντων της Ένωσης. Αντιθέτως, δεν έκρινε ρητώς αντίθετη στο ενωσιακό δίκαιο, τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής, κατ' αναλογική εφαρμογή διατάξεως του εθνικού δικαίου<sup>95</sup>.

Πάντως, ήδη, μετά την τροποποίηση της διάταξης της παρ.3 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. με το άρθρο 32 παρ.2 του ν.4646/2019, πλέον η καταλογιστική πράξη 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

---

<sup>94</sup> ΔιΔικ, 3/2019, σ.456-463 με σχόλιο Γ. Μέντη.

<sup>95</sup> ΔΕΕ, C-131/2010, Corman SA.

προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν. Η διάταξη δε αυτή 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.

#### **A. Διακοπή της παραγραφής από την έκδοση της πράξης**

Στην παρ. 11 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της πράξης.

Αντιθέτως, σύμφωνα με το προγενέστερο καθεστώς, η διακοπή της παραγραφής συντελούνταν με τη νόμιμη έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης στον φορολογούμενο<sup>96</sup>.

Όπως έχει ήδη κριθεί από το ΣτΕ, ο θεσμός της παραγραφής αποσκοπεί εν γένει στην έγκαιρη εκκαθάριση των σχετικών διαφορών και στη διασφάλιση της σταθερότητας των δημιουργουμένων νομικών και πραγματικών καταστάσεων και της ασφάλειας δικαίου. Οι στόχοι αυτοί δεν επιτυγχάνονται στην περίπτωση όπου η Διοίκηση εκδίδει μεν την καταλογιστική πράξη εντός της προθεσμίας παραγραφής, η κοινοποίηση, όμως, της πράξεως αυτής στον διοικούμενο -από την οποία, άλλωστε, εκκινεί, καταρχήν, και η προθεσμία για τη δικαστική αμφισβήτησή της- λαμβάνει χώρα μετά τη συμπλήρωση της εν λόγω προθεσμίας<sup>97</sup>. Περαιτέρω, η διακοπή της παραγραφής από τον χρόνο έκδοσης της πράξης αντιτίθεται και στην αρχή ότι η δυσμενής ατομική διοικητική πράξη, που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνο από την κοινοποίησή της προς αυτόν ή τουλάχιστον από τη γνώση του περιεχομένου της<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup>ΣτΕ 2453/1989, 1213/1989, 3168/1985, 523/2000, 64/2004, 1900/2009 (εκτός αν ο φορολογούμενος άσκησε κατ' αυτού προσφυγή εντός της προθεσμίας παραγραφής, παρά το ότι δεν έλαβε χώρα κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή αυτή ήταν άκυρη).

<sup>97</sup>ΣτΕ 3563/2013.

<sup>98</sup>ΟΛΣτΕ 602/2003.