

Αριθμός 675/2017

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 8 Ιουνίου 2016, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β' Τμήματος, Α.-Γ. Βώρος, Ε. Νίκα, Σ. Βιτάλη, Κ. Νικολάου, Σύμβουλοι, Κ. Λαζαράκη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας η Α. Ζυγουρίτσα.

Για να δικάσει την από 11 Απριλίου 2014 αίτηση:

των : 1) Προϊσταμένου Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών και 2) Προϊσταμένου Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), οι οποίοι παρέστησαν με τον Δημήτριο Φαρμάκη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία "...", που εδρεύει στον Πειραιά Αττικής (οδός αρ. ..), η οποία παρέστη με τους δικηγόρους: 1) Σωτήριο Μπρέγιαννο (Α.Μ. 8917) και 2) Ευστάθιο Μπακάλη (Α.Μ. 27174), που τους διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή οι αναιρεσιόντες Προϊστάμενοι επιδιώκουν να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 628/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Συμβούλου Κ. Νικολάου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο των αναιρεσιόντων Προϊσταμένων, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τους πληρεξούσιους της αναιρεσίβλητης εταιρείας, οι οποίοι ζήτησαν την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου
κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινόμενης αιτήσεως δεν απαιτείται, κατά το νόμο, καταβολή παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή, που εισάγεται στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος, μετά την από 20.1.2016 πράξη της Προέδρου αυτού, λόγω σπουδαιότητας, ζητείται η αναίρεση της 628/2014 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία, κατ' αποδοχή προσφυγής της ήδη αναιρεσίβλητης εταιρείας, ακυρώθηκε το □../13.12.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών. Με την εν λόγω πράξη είχε επιβληθεί σε βάρος της κύριος φόρος 3.986.826,28 ευρώ και πρόσθετος φόρος 11.102.850,15 ευρώ λόγω ανακρίβειας της σχετικής δηλώσεως.

3. Επειδή, με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (ΦΕΚ 213 τ.Α') αντικαταστάθηκαν οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 ως εξής : «Η αίτηση αναιρέσεως επιτρέπεται μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο με συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή ότι υπάρχει αντίθεση της προσβαλλομένης αποφάσεως προς τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου είτε προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου» (παρ. 3). «Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από 40.000 χιλιάδες ευρώ [...]» (παρ. 4). Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για το παραδεκτό αιτήσεως αναιρέσεως απαιτείται σωρευτικώς η συνδρομή των προϋποθέσεων τόσο της

παραγράφου 3 π.δ. 18/1989 όσο και του προβλεπόμενου στην παράγραφο 4 του εν λόγω άρθρου ελάχιστου ποσού της διαφοράς. Ειδικότερα, επί διαφοράς, της οποίας το αντικείμενο υπερβαίνει το ποσό των 40.000 ευρώ, η αίτηση αναιρέσεως ασκείται παραδεκτώς μόνον όταν προβάλλεται από τον διάδικο, με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς που περιέχονται στο εισαγωγικό δικόγραφο, είτε ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, ήτοι επί ζητήματος ερμηνείας διάταξης νόμου ή γενικής αρχής του ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, η οποία είναι κρίσιμη για την επίλυση της ενώπιον του Δικαστηρίου αγόμενης διαφοράς, είτε ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως επί συγκεκριμένου νομικού ζητήματος, η επίλυση του οποίου ήταν αναγκαία για τη διάγνωση της οικείας υποθέσεως, έρχεται σε αντίθεση προς παγιωμένη ή πάντως μη ανατραπείσα νομολογία επί του αυτού νομικού ζητήματος και υπό τους αυτούς όρους αναγκαιότητας για τη διάγνωση των σχετικών υποθέσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας ή άλλου ανωτάτου δικαστηρίου ή, ελλείψει αυτής, προς ανέκκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, το δε υπ' αυτών κριθέν νομικό ζήτημα πρέπει να ήταν ουσιώδες για την επίλυση των ενώπιον των δικαστηρίων εκείνων αχθαισών διαφορών (ΣτΕ 4163/2012 7μ., 797/2013 7μ., 2598/2015 7μ., 1623-1625/2016 7μ.). Επομένως, οι ως άνω ισχυρισμοί πρέπει να αναφέρονται όχι σε ζητήματα αιτιολογίας συνδεόμενα με το πραγματικό της κρινόμενης υποθέσεως ή απλώς στην ορθή ή μη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον εφαρμοσθέντα κανόνα δικαίου, αλλά αποκλειστικά στην ερμηνεία διάταξης νόμου ή γενικής αρχής, δυναμένη να έχει γενικότερη εφαρμογή ανεξαρτήτως εάν αυτή η ερμηνεία διατυπώνεται στη μείζονα ή στην ελάσσονα πρόταση του δικανικού συλλογισμού της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως (ΣτΕ 1013, 1014, 1016, 4424/2014, 1282-3, 1832, 2977, 3622, 4044, 4183, 4192/2015, 50/2016).

4. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, η οποία ασκήθηκε στις 16.4.2014 και, επομένως, διέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 3 και 4 του π.δ. 18/1989, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 12 του ν. 3900/2010, άγεται κατ' αναίρεση διαφορά, το χρηματικό αντικείμενο της οποίας, σύμφωνα με το □/2016 σχετικό σημείωμα της Προϊσταμένης Δικαστικού της ΔΟΥ ΦΑΕ □, υπερβαίνει το προβλεπόμενο ελάχιστο όριο των 40.000 ευρώ. Περαιτέρω, με την αίτηση αυτή προβάλλεται ότι από το σαφές - μη επιδεχόμενο διαφορετικής ερμηνείας - γράμμα των διατάξεων των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και δεύτερου του ν. 4098/2012 προκύπτει ότι οι παρατάσεις που προβλέπουν, αφορούν, του νόμου μη διακρίνοντας, όλες αδιακρίτως τις οριζόμενες σε αυτές προθεσμίες του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες έληγαν, αντίστοιχα, στις 31.12.2006 και 31.12.2007, 31.12.2008, 31.12.2009, 30.6.2010, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012, ανεξαρτήτως του αν κατά τις ημερομηνίες αυτές οι ως άνω προθεσμίες παραγραφής έληγαν το πρώτον ή μετά τις προηγηθείσες - βάσει άλλων διατάξεων - παρατάσεις τους. Προστίθεται δε σχετικώς ότι η ερμηνεία αυτή δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος ούτε στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή του κράτους δικαίου, αλλ' ούτε και στο δικαίωμα δικαστικής προστασίας του φορολογουμένου και στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Ως εκ τούτου, εσφαλμένως ερμήνευσε και εφάρμοσε τις ανωτέρω διατάξεις το δικάσαν Εφετείο, το οποίο έκρινε ότι από τη γραμματική διατύπωση αυτών προέκυπτε το αντίθετο, ήτοι ότι οι προβλεπόμενες σ' αυτές παρατάσεις αφορούν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις αναφερόμενες σ' αυτές ημερομηνίες. Εξάλλου, προς θεμελίωση του παραδεκτού του προαναφερόμενου λόγου αναιρέσεως, το αναιρεσείον Δημόσιο ισχυρίζεται ότι «δεν προέκυψε να υπάρχει απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας που να έχει κρίνει ad hoc τα ζητήματα προεχόντως ερμηνείας και συμφωνίας με το Σύνταγμα ... των άρθρων 84 και 107 του ν. 2238/1994, καθώς και των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και δεύτερου του ν. 4098/2012 περί διαδοχικής παρατάσεως των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών ...». Ο ισχυρισμός αυτός, κατά το μέρος που προβάλλεται ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με την ερμηνεία και τη συνταγματικότητα των προπαρατεθεισών διατάξεων - και ειδικότερα των κρίσιμων εν προκειμένω άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 - είναι βάσιμος και, ως εκ τούτου, ο ως άνω λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς. Εξάλλου, ο προβαλλόμενος προς θεμελίωση του παραδεκτού της κρινόμενης αιτήσεως ισχυρισμός του αναιρεσείοντος περί αντιθέσεως της προσβαλλόμενης αποφάσεως προς τις 750-1/2008, 70, 3606/2004, 523/2000, 139/1998, 2866, 3141/1985, 2034/1974 αποφάσεις του Δικαστηρίου

είναι απορριπτέος, διότι οι ως άνω αποφάσεις αφορούν άλλες από τις εν προκειμένω εφαρμοστέες διατάξεις.

5 Επειδή, στη συνέχεια, το αναιρεσεϊόν Δημόσιο προβάλλει, με την κρινόμενη αίτηση, ότι το διοικητικό εφετείο εσφαλμένως και αναπαιτολογήτως απέκλεισε σιγή την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των παραγράφων 4 ή και 5 του άρθρου 84 και της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, με βάση τις οποίες το δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, ενόψει του γεγονότος ότι η έκδοση της ένδικης πράξεως βασίσθηκε και σε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία «οριστικοποιήθηκαν» μετά την έκδοση της ../06/2008 καταλογιστικής πράξεως του Διευθυντή του Τελωνείου ..., ενώ, εξάλλου, η αναιρεσίβλητη υπέβαλε φορολογική δήλωση, η οποία ερείδετο σε ανακριβή βιβλία και στοιχεία, εξομοιούμενη, ενόψει των γενομένων δεκτών πραγματικών περιστατικών, με δήλωση μη υποβληθείσα ως προς τα επίμαχα εισοδήματα. Προσθέτει δε το Δημόσιο σχετικώς, προς θεμελίωση της παραδεκτής προβολής των ανωτέρω, ότι «με τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως προσβάλλεται η εκ μέρους του Διοικητικού Εφετείου εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων επί συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών που είτε έγιναν δεκτά με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, είτε θα έπρεπε να είχαν εξακριβωθεί, ενώ περαιτέρω αποδίδεται στην τελευταία αυτή (αναιρεσιβαλλόμενη) και έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με συγκεκριμένες κρίσεις της, οι οποίες εξηνέχθησαν κατόπιν προβολής εκατέρωθεν ειδικών ισχυρισμών συνδεομένων με την νομιμότητα συγκεκριμένης καταλογιστικής πράξεως, λόγος για τον οποίο δεν υφίσταται επί των εν λόγω αιτιάσεων όμοια απόφαση του Δικαστηρίου σας». Πλην όμως ούτε η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει ερμηνεία των ανωτέρω διατάξεων των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 84 και της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ούτε ο προβαλλόμενος ως άνω λόγος αναιρέσεως αναφέρεται, κατά τρόπο αρκούντως ειδικό και ορισμένο, σε συναγόμενη από την εν λόγω απόφαση ερμηνεία των διατάξεων αυτών και δη αντίθετη προς το περιεχόμενό του, ενόψει σχετικού ισχυρισμού που είχε προβληθεί ενώπιον του δικάσαντος δικαστηρίου (πρβλ. ΣτΕ σε συμβ. 1310, 1691/2016, 73/2015). Κατά συνέπεια, ο προπαρατιθέμενος ισχυρισμός δεν μπορεί να θεμελιώσει το παραδεκτό του δευτέρου ως άνω λόγου αναιρέσεως και, ως εκ τούτου, ο λόγος αυτός πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος.

6. Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 4731/2014, 640/2015 κ.ά.) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ΣτΕ 2034/2011 Ολ., 1508/2002, 3777/2008, 4731/2014, 640/2015 κ.ά.), επιβάλλει, ιδίως, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων (πρβλ. ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και Ε.Δ.Δ.Α.) και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (πρβλ. ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016). Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο. Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας. Αυτά δε προς τον σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της εκ μέρους των φορολογουμένων τηρήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται απραξία των φορολογικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της εκ των υστέρων, και ιδίως πλησίον του χρόνου λήξεώς της, παρατάσεώς της, β) να μην αφήνονται οι φορολογούμενοι 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 αναλαμβάνοντες, κατά νόμο, συνεπεία κληρονομικής ή οιονεί καθολικής διαδοχής (πιθανής σε περίπτωση που ο χρόνος της παραγραφής είναι μεγάλος), τις φορολογικές υποχρεώσεις τους, και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων, ποσών φόρων λόγω της ενδεχομένης εν τω μεταξύ επελθούσης επιδεινώσεως της οικονομικής καταστάσεως των φορολογουμένων και της εκ μέρους τους απωλείας του περιουσιακού οφέλους, που απέκτησαν μη εκπληρώνοντας εμπροθέσμως τις εν λόγω υποχρεώσεις τους (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 επταμελούς, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές στη νομολογία ΔΕΕ και ΕΔΔΑ), ενόψει, άλλωστε, του ότι τελικός σκοπός των φορολογικών ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των φορολογουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους ούτε απλώς η βεβαίωση φόρων και σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεων του. Εξάλλου, η φορολογική διοίκηση, έχουσα προδήλως περιορισμένους ανθρωπίνους και υλικούς πόρους και επιβαρυνμένη με την υποχρέωση ταυτοχρόνου ελέγχου τόσο παλαιών υποθέσεων, διεπομένων ενδεχομένης, ενόψει των αλληπαλλήλων τροποποιήσεων της φορολογικής νομοθεσίας, από μη ισχύουσες πλέον κατά τον χρόνο του ελέγχου διατάξεων, όσο και νέων υποθέσεων, διατρέχει τον κίνδυνο να επικεντρώνει την προσοχή της στη διενέργεια ελέγχων αφορώντων τις παραμένουσες σε εκκρεμότητα υποθέσεις παρελθόντων ετών, με συνέπεια να μην είναι σε θέση να ασκήσει επικαίρως ελέγχους για την εξακρίβωση τηρήσεως της ήδη ισχυούσης φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι (έλεγχοι) θα ήταν ενδεχομένης και περισσότερο αποτελεσματικοί και λυσιτελείς και θα συνέβαλαν στην εμπέδωση στους φορολογουμένους της συνειδήσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων, που απορρέουν από ισχύουσες διατάξεις, σε χρόνο που θα έχουν και τη δυνατότητα να συμμορφωθούν και να αποφύγουν την επανάληψη ενδεχομένων παραβάσεων και, επομένως, και την επιβολή κυρώσεων.

7. Επειδή, εκδήλωση της, απορρέουσας, κατά τα προεκτεθέντα, από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχής της ασφάλειας δικαίου ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις. Ειδικότερα, στο άρθρο αυτό ορίζονται τα εξής : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο 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 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρεώσεως έτος. 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 χρόνο γενέσεως των φορολογικών τους υποχρεώσεων όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια.

8. Επειδή, κατά το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151 τ. Α') «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το

δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 107 του ίδιου Κώδικα, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, «1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας [...] 2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται: α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν [...]».

9. Επειδή, εξάλλου, στο άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (ΦΕΚ 265 τ. Α') ορίστηκε ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών». Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού «Στις 31.12.2006 και 31.12.2007 παραγράφονται οι χρήσεις 2000 και 2001 αντίστοιχα, καθώς και οι λοιπές υποθέσεις που παραγράφονται τις ίδιες ημερομηνίες (παραγραφόμενες υποθέσεις κατόπιν παράτασης της αρχικής παραγραφής λόγω παραβάσεων για εικονικά και πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ή λόγω κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων). Η προτεινόμενη παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αδυναμίας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 31.12.2006 και 31.12.2007 αντίστοιχα, εξαιτίας της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και ελεγκτικών κέντρων, κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Α.Π., Φ.Μ.Υ.) στα πλαίσια της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων [...]». Ακολούθως, με το άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (ΦΕΚ 194 τ.Α') ορίστηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009 [...]». Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αυτού αναφέρεται σε σχέση με την εν λόγω παράταση ότι «Εν όψει της συσσώρευσης μεγάλου αριθμού εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων λόγω παράτασης της παραγραφής των χρήσεων 2000 και 2001 και δεδομένης της προτεινόμενης ρύθμισης κατά το προηγούμενο άρθρο (Ρύθμιση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων), κρίνεται απαραίτητη η παράταση της παραγραφής, ώστε να καταστεί δυνατή η υλοποίηση της ρύθμισης αυτής, καθώς και η διενέργεια ελέγχου των επιχειρήσεων που δεν θα αποδεχθούν τη συγκεκριμένη ρύθμιση ή των υποθέσεων που δεν υπάγονται σε αυτή, για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου». Περαιτέρω, στο άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (ΦΕΚ 143 τ. Α') ορίστηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010 [...]». Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου «Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009 μέχρι 30.6.2010 λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων, αφού την 31.12.2009 παραγράφονται σωρευτικά τέσσερις χρήσεις (2000, 2001, 2002 και 2003) καθώς και μεγάλος αριθμός λοιπών υποθέσεων, ενώ συγχρόνως βρίσκονται σε εξέλιξη οι μετά την έκδοση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων του ν. 3259/2004, όπως ισχύει, διαδικασίες κοινοποίησης και αποδοχής από τους επιτηδευματίες των ως άνω σημειωμάτων και οι διαδικασίες περαίωσης στη φορολογία κεφαλαίου». Στη συνέχεια, με το άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 τ.Α'), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3β του ν. 3862/2010 (ΦΕΚ 113 τ.Α'), ορίστηκε ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010». Στην αιτιολογική έκθεση της ως άνω διατάξεως αναφέρονται σε σχέση με την εν λόγω ρύθμιση τα ακόλουθα : «Με το άρθρο αυτό προτείνεται η παράταση της προθεσμίας παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010 μέχρι 31.12.2010, λόγω του μεγάλου αριθμού παραγραφόμενων υποθέσεων, αφού την 30.6.2010 παραγράφονται σωρευτικά τέσσερις χρήσεις (2000, 2001, 2002 και 2003) καθώς και μεγάλος αριθμός λοιπών υποθέσεων. Η προτεινόμενη παράταση του χρόνου παραγραφής κρίνεται αναγκαία λόγω αντικειμενικής δυσχέρειας ελέγχου των υποθέσεων των παραγραφόμενων χρήσεων μέχρι 30.6.2010, εξαιτίας και της ενασχόλησης των Δ.Ο.Υ. και των ελεγκτικών κέντρων κυρίως με τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων (φ.π.α. κλπ.) στο πλαίσιο της εντατικοποίησης των προσωρινών και προληπτικών ελέγχων, αλλά και των διαδικασιών παραλαβής των πάσης φύσεως δηλώσεων οικονομικού έτους 2010. Η πιο πάνω παράταση

δεν καταλαμβάνει τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρ. 15-17 ν. 3091/2002)».

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους. Προς δικαιολόγηση δε των παρατάσεων αυτών ο νομοθέτης επικαλείται στις σχετικές αιτιολογικές εκθέσεις το πρόβλημα από την συσσώρευση μεγάλου αριθμού εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, πρόβλημα, πάντως, που επιτείνεται ακριβώς λόγω των αλλεπάλληλα χορηγουμένων παρατάσεων παραγραφής, καθώς και προβλήματα που αφορούν την οργάνωση των αρμοδίων για τους ελέγχους υπηρεσιών. Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 6 και 7, οι ανωτέρω διατάξεις αντίκεινται στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

11. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής : Κατά την ένδικη χρήση 2001 η αναιρεσίβλητη εταιρεία είχε αντικείμενο εργασιών την εμπορία πετρελαιοειδών και έδρα τον Πειραιά (□□ αρ. ...), τηρούσε δε βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Κατόπιν σχετικών εντολών διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της σε συσχετισμό προς το ..12.7.2007 έγγραφο του Ζ' Τελωνείου Πειραιώς, το οποίο αναφερόταν σε Αιτήσεις Εφοδιασμού Πλοίων (Α.Ε.Π.) που είχε καταθέσει αυτή στο προαναφερόμενο Τελωνείο από 1/7- 31/12/2001 και αφορούσαν σε εφοδιασμούς πλοίων που είχαν πραγματοποιηθεί από το Δ/Ξ □□□ (□), το οποίο είχε ναυλώσει και λειτουργούσε ως φορολογική αποθήκη της. Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν λανθασμένες εγγραφές στα αντίτυπα των Α.Ε.Π., ανακολουθίες μεταξύ των ενδείξεων του μετρητή που αφορούσαν τη λήξη των προηγηθεισών και την έναρξη των αμέσως επόμενων παραδόσεων καυσίμων, καθώς επίσης και διαφορές μεταξύ μετρηθεισών και παραδοθεισών ποσοτήτων πετρελαίου ναυτιλίας 6.046.500 και 296.700 λίτρων, οι οποίες αν και είχαν καταμετρηθεί από το μετρητή καυσίμων του Δ/Ξ □□., δεν είχαν παραδοθεί σε άλλα δικαιούχα ατελείας πλοία, κατόπιν εγκρίσεως της τελωνειακής αρχής ή δεν είχαν λάβει άλλο σύννομο προορισμό. Ενόψει αυτών ο Διευθυντής του ... Τελωνείου□, αφού προέβη στη χρέωση των αναλογουσών στις ως άνω ποσότητες πετρελαίου δασμοφορολογικών επιβαρύνσεων, εξέδωσε την ../06/2008 καταλογιστική πράξη, με την οποία κηρύχθηκε η αναιρεσίβλητη αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υπόχρεη ως αστικώς συνυπεύθυνη για την καταβολή πολλαπλών τελών, προστίμων και φορολογικών επιβαρύνσεων ποσού 6.656.163,18, 20.000 και 2.218.721,06 ευρώ αντίστοιχα. Στη συνέχεια δε εκδόθηκε σε βάρος της η 415/13.12.2010 απόφαση του Προϊσταμένου του Δ.Ε.Κ. Αθηνών, με την οποία επιβλήθηκε σε αυτήν συνολικό πρόστιμο Κ.Β.Σ. 2.934.127,21 ευρώ, με την αιτιολογία ότι, κατά τη χρήση 2001, 1) δεν ζήτησε και δεν έλαβε ή δεν εξέδωσε τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις τιμολόγιο αγοράς για αγορασθείσα ποσότητα 35.000 λίτρων πετρελαίου εσωτερικής καύσεως (ναυτιλίας), συνολικής καθαρής αξίας 5.325.015 δραχμών (15.627,34 ευρώ) και 2) δεν εξέδωσε α) τουλάχιστον σε επτά περιπτώσεις τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής για πωληθείσες ποσότητες 6.317.500 λίτρων πετρελαίου εσωτερικής καύσεως, συνολικής καθαρής αξίας 994.178.972 δραχμών (2.917.619,87 ευρώ) και β) τουλάχιστον σε μία περίπτωση τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής για πωληθείσα ποσότητα 700 λίτρων ίδιου πετρελαίου, συνολικής καθαρής αξίας 110.160 δραχμών (323,28 ευρώ). Κατόπιν αυτών, αφού έγινε δεκτό ότι οι ανωτέρω παραβάσεις επιδρούσαν στο κύρος και την αποδεικτική ισχύ των βιβλίων και στοιχείων της, καθιστώντας αυτά ανακριβή, προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα αποτελέσματά της, για την ένδικη χρήση, με το □../13.12.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΔΕΚ Αθηνών, με το οποίο καταλογίσθηκε σε βάρος της κύριος φόρος 3.986.826,28 ευρώ καθώς και πρόσθετος φόρος 11.102.850,15 ευρώ λόγω ανακρίβειας της σχετικής δηλώσεως. Το ανωτέρω φύλλο ελέγχου επιδόθηκε στην αναιρεσίβλητη στις 21.12.2010 και κατ' αυτού η τελευταία άσκησε, στις 17.2.2011, προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε ότι κατά τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του

έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της σχετικής δήλωσης, με την έννοια ότι μέσα στην πενταετία αυτή πρέπει να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον υπόχρεο το σχετικό φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω, το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι από τη διάταξη του άρθρου 11 του ν. 3513/2006 προέκυπτε ότι η παράταση παραγραφής μέχρι 31.12.2008 αφορούσε μόνον τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2006 και 31.12.2007, δηλαδή αφορούσε τις υποθέσεις των χρήσεων 2000 και 2001, ενώ από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009, του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου του ν. 4098/2012 προέκυπτε ότι οι παρατάσεις αυτές αφορούσαν τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η προθεσμία παραγραφής έληγε πρωτογενώς στις 31.12.2008, 31.12.2009, 30.6.2010, 31.12.2010, 31.12.2011 και 31.12.2012 και όχι και τις φορολογικές υποθέσεις στις οποίες η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου έληγε στις ανωτέρω ημερομηνίες μετά από την προηγηθείσα παράταση του άρθρου 11 του ν. 3513/2006. Αντίθετη ερμηνεία των τελευταίων αυτών διατάξεων, ότι δηλαδή οι περαιτέρω διαδοχικές (έξι) παρατάσεις της ως άνω προθεσμίας αφορούσαν όλες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η εν λόγω προθεσμία έληγε όχι μόνον πρωτογενώς αλλά και κατά παράταση, θα ήταν, σύμφωνα με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ευθέως αντισυνταγματική, διότι θα παραβίαζε τα άρθρα 4 (παρ. 1), 20 (παρ. 1) και 78 (παρ. 2) του Συντάγματος, καθώς και την απορρέουσα από τα άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 αυτού αρχή της ασφαλείας του δικαίου. Κατ' ακολουθία, το δικάσαν δικαστήριο, αφού έλαβε υπόψη του α) ότι στην προκείμενη υπόθεση ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση του επίδικου φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002, άρχισε στις 31.12.2002 και έληξε, με την πάροδο της πενταετίας και της παρατάσεως που χορηγήθηκε με το άρθρο 11 του ν. 3513/2006, στις 31.12.2008 και β) ότι το ως άνω φύλλο ελέγχου εκδόθηκε στις 13.12.2010 και κοινοποιήθηκε στην αναιρεσίβλητη στις 21.12.2010, έκρινε ότι το ένδικο δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, κατά το βάσιμο λόγο της ασκηθείσης προσφυγής, όπως αυτή είχε συμπληρωθεί με τους πρόσθετους λόγους. Με τις σκέψεις δε αυτές δέχθηκε την εν λόγω προσφυγή και ακύρωσε το □./13.12.2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος.

12. Επειδή, η ως άνω κρίση του διοικητικού εφετείου, ανεξαρτήτως των ειδικότερων αιτιολογιών της, είναι ορθή, δεδομένου ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010, με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη παραγραφής - όπως εν προκειμένω (31.12.2002) - ήταν προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεώς τους οικονομικού έτους, αντίκεινται, κατά τα γενόμενα δεκτά στην δέκατη σκέψη, προς την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και, ως εκ τούτου, δεν μπορούσαν να στηρίξουν νομίμως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου. Συνεπώς, η κρινόμενη αίτηση θα έπρεπε να απορριφθεί. Ενόψει, όμως του ότι το ζήτημα της συνταγματικότητας των ανωτέρω διατάξεων δεν έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το Τμήμα κρίνει ότι η επίλυση του εν λόγω ζητήματος πρέπει, κατ' άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος, να παραπεμφθεί στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, να ορισθεί δε ενώπιόν της ως εισηγητής ο Σύμβουλος Κ. Νικολάου.

Δ ι α τ α ς α

Παραπέμπει στην Ολομέλεια την επίλυση του ζητήματος της συνταγματικότητας των διατάξεων των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010.

Ορίζει εισηγητή ενώπιον της Ολομελείας το Σύμβουλο Κ. Νικολάου.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 16, 27 Ιουνίου και 13 Δεκεμβρίου 2016 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 8ης Μαρτίου 2017.

Η Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας

Ε. Σάρπ Α. Ζυγούριτσα