



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αύξων αριθμός Πρακτικού 2642/2017

Συνεδρίαση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών)  
υπ' αριθμ. 39<sup>η</sup> της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2017.

**Παρόντες**

**Πρόεδρος:** Μιχαήλ Απέσσας, Πρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Χρυσάφουλα Αυγερινού, Μεταξία Ανδροβιτσάνα, Νικόλαος Μουδάτσος, Αντιπρόεδροι ΝΣΚ, Στέφανος Δέτσης, Παρασκευάς Βαρελάς, Ασημίνα Ροδοκάλη, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Βασιλική Τύρου, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Γαρυφαλιά Σκιάνη, Αφροδίτη Κουτούκη, Δήμητρα Κεφάλα, Δημήτριος Αναστασόπουλος, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Ευαγγελία Σκαλτσά, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Παναγιώτης Παππάς, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Διονύσιος Χειμώνας, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Παναγιώτα-Ελευθερία Δασκαλέα-Ασημακοπούλου, Γεώργιος Γρυλωνάκης, Βασίλειος Κορκίζογλου, Χαράλαμπος Μπρισκόλας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**ΘΕΜΑ**

Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 134341 ΕΞ 2017 ΕΜΠ/12-7-2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Ελέγχων-Τμήματα Β' και Γ', που υπογράφεται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

Ι. Με το εν θέματι έγγραφο, υποβλήθηκαν τα ακόλουθα ερωτήματα, τα οποία εισήχθησαν απευθείας στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ) λόγω της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανακύπτουν, του πλήθους των υποθέσεων που αφορούν και του πολύ μεγάλου οικονομικού αντικειμένου τους:

(α) Ποιά είναι η έκταση της εφαρμογής της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), λαμβανομένων υπόψη και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 και της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (για τη δεκαετή παραγραφή), καθώς και των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παράγραφο 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (για την εικοσαετή παραγραφή); Σε συνάφεια προς αυτά, ποιά είναι η έννοια της ανακρίβειας της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, προκειμένου να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής;

(β) Σε ποιές ενέργειες οφείλει να προβεί η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να συνταχθεί με τα γενόμενα δεκτά με την εν λόγω απόφαση, στις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί και εκκρεμούν εντολές ελέγχου ή βρίσκονται σε εξέλιξη έλεγχοι, που αφορούν σε τυχόν παραγεγραμμένα έτη, κατά τα γενόμενα δεκτά με την ως άνω απόφαση, λαμβανομένων υπόψη και των προβληματισμών που τίθενται με το υπ' Αρ. Εμπ. Πρωτ. 11/7-7-2017 έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.;

Ο Πρόεδρος της Α' Ολομέλειας Διακοπών, μετά τη διαπίστωση της νόμιμης απαρτίας, έδωσε το λόγο στον εισηγητή, ο οποίος ανέπτυξε το περιεχόμενο της υπ' αριθ. πρωτ. 1216/13-7-2017 γραπτής εισηγήσεώς του και ζήτησε όπως η Ολομέλεια γνωμοδοτήσει σύμφωνα με την εισήγηση αυτή, με την έκδοση προς τούτο σχετικού πρακτικού γνωμοδοτήσεως.

II. Ακολούθως και μετά από διαλογική συζήτηση μεταξύ των μελών του, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών), καθορίζοντας την τηρητέα διοικητική πορεία στο πλαίσιο της νομολογιακής εφαρμογής της υπ' αριθμ. 1738/2017 αποφάσεως του ΣτΕ, γνωμοδότησε ως εξής:

#### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι τα εξεταζόμενα ερωτήματα υποβλήθηκαν εξ αφορμής των γενομένων δεκτών με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί του ζητήματος της συνταγματικότητας ή μη των διατάξεων νόμων, περί παρατάσεως των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου. Ενόψει τούτου και προς αποφυγή ασκόπων επαναλήψεων, η ως άνω απόφαση του ΣτΕ επισυνάπτεται στο παρόν, ως ενιαίο και αναπόσπαστο περιεχόμενό του.

#### **ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΚΤΑΣΕΩΣ ΤΗΣ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 1738/2017 ΑΠΟΦΑΣΕΩΣ ΤΗΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ ΤΟΥ ΣΤΕ**

##### **Γενικώς**

2. Είναι αληθές, ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και, προκειμένου περί του Δημοσίου ως διαδίκου,

παράγουν υποχρέωση της διοικήσεως σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδικίου [άρθρα 95§5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - ΚΔΔ), 1 ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κειμένης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δεν συνάδει με το κράτος δικαίου και, πάντως, συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα. Κατ' ακολουθία, η διοίκηση δεν οφείλει μεν να συμμορφωθεί προς την επίμαχη απόφαση του ΣτΕ κατά την αντιμετώπιση άλλων υποθέσεων με όμοια προς τα επιλυθέντα νομικά ζητήματα, πλην, όμως, για τους προεκτεθέντες λόγους, μπορεί και πρέπει να την ακολουθήσει ως νομολογιακό δεδομένο, υπό την αυτονόητη βεβαίως προϋπόθεση ότι τα πραγματικά ζητήματα της κάθε υποθέσεως υπάγονται στους κανόνες και τις αρχές του δικαίου που ερμηνεύθηκαν και εφαρμόστηκαν με την απόφαση του ΣτΕ. Παρεπιμένως εξυπακούεται, ότι το ζήτημα, αν οι φορολογικές και τελωνειακές αρχές θα ακολουθήσουν την απόφαση του ΣτΕ ως νομολογιακό δεδομένο ανάγεται στη σφαίρα των επιλογών και της βουλήσεως του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

### ***Επί του πρώτου ερωτήματος***

#### ***A. Γενικώς επί του θέματος των παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης)***

3. Ενόψει των όσων έγιναν δεκτά στις σκέψεις 5, 6, 8, 10 και 12 της αποφάσεως του ΣτΕ, οι παρατιθέμενες στην όγδη σκέψη της ίδιας αποφάσεως διατάξεις περί παρατάσεων της παραγραφής<sup>1</sup> (αρχικής ή παραταθείσης) αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγουμένου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

4. Περαιτέρω, στις σκέψεις 5 και 6 της αποφάσεως του ΣτΕ γίνεται δεκτόν ότι,

<sup>1</sup> Άρθρα: 11 ν. 3513/2006 (Α' 265), 29 ν. 3697/2008 (Α' 194), 10 ν. 3790/2009 (Α' 143), 82 ν. 3842/2010 (Α' 58), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92§3 περ. β' ν. 3862/2010 (Α' 113).

για την επιβολή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, να ορίζεται εκ των προτέρων, τόσο η διάρκεια της, η οποία πρέπει να είναι εύλογη<sup>2</sup>, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όσο και ο συγκεκριμένος χρόνος λήξεώς της και να μην αναστέλλεται ή παρατείνεται με ενέργειες δημοσίας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή από το ύψος του ποσού, στο οποίο η διοίκηση θα προσδιορίσει τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου, που έχουν ως συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου της παραγραφής ανά φορολογούμενο, αναλόγως αν για κάποιον έχει εκδοθεί ή όχι εντολή ελέγχου (σκέψη 10). Ενόψει τούτων, λαμβανομένου υπόψη και ότι η τελευταία αυτή κρίση της αποφάσεως, στη σκέψη 5 αυτής, περί μη συνταγματικώς ευτάκτου αναστολής ή παρατάσεως της παραγραφής με ενέργειες δημοσίας αρχής, προφανώς αναφέρεται στις παρατιθέμενες στη σκέψη 9 νομοθετικές ρυθμίσεις των ετών 2013-2016, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου της παραγραφής, συνάγεται ότι (με την επικύλαξη των όσων εκτίθενται κατωτέρω, στις παραγράφους 5 και 6 του παρόντος, επί των εκεί μνημονευομένων διατάξεων), και οι λοιπές παρατιθέμενες στη σκέψη 9η περί παρατάσεως της παραγραφής διατάξεις αντίκεινται στο άρθρο 78§§1-2 του Συντάγματος, αν και η απόφαση του ΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί τούτου, προφανώς διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της υποθέσεως.

***B. Επί των διατάξεων των άρθρων 68§2 και 84§4 του ν. 2238/1994 (προϊσχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - ΚΦΕ)***

5. Η απόφαση του ΣτΕ δεν αντιμετώπισε το ζήτημα της ερμηνείας ή εφαρμογής ή και της συνταγματικότητας ή μη των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 του ν. 2238/1994 (προϊσχύοντος ΚΦΕ), τις οποίες παραθέτει στη σκέψη 7<sup>1</sup>. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η παραγραφή είναι δεκαετής σε περίπτωση: (α) στηρίξεως του φύλλου ελέγχου σε συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς παραγραφής, η οποία τίθεται ως κανόνας στο άρθρο 84§1 του ν. 2238/1994, ή (β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Το ζήτημα της δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, εκκρεμεί ενώπιον της επταμελούς συνθέσεως του Β' Τμήματος του ΣτΕ, σε υποθέσας προσαυξήσεως περιουσίας, συναχθείσης με βάση στοιχεία κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή<sup>3</sup>. Η κρίση του δικαστηρίου δεν μπορεί μεν να προδικασθεί, πλην, όμως, ούτε από την επίμαχη

<sup>2</sup> Με την απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 10) κρίθηκε εύλογης διάρκειας η παραγραφή που τίθεται ως κανόνας στο άρθρο 85§1 του ν. 2238/1994 (προϊσχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - ΚΦΕ).

<sup>3</sup> Αίτηση αναιρέσεως αντιδίκου κατά της υπ' αριθμ. 1391/2016 αποφάσεως του ΔιοικΕφΑθηνών, συζητηθείσα στο ΣτΕ (Β' Τμήμα, επταμελής σύνθεση) στις 7-6-2016 και αίτηση αναιρέσεως του Ελληνικού Δημοσίου κατά της υπ' αριθμ. 3821/2016 αποφάσεως του ΔιοικΕφΑθηνών, η οποία συζητείται στο ΣτΕ (Β' Τμήμα, επταμελής σύνθεση) στις 11-10-2017.

απόφαση του ΣτΕ ούτε από άλλες τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας, των εν λόγω διατάξεων, οι οποίες πρέπει να εφαρμόζονται από τη Φορολογική Διοίκηση μέχρις εκδόσεως αποφάσεως του ΣτΕ επί του θέματος της συνταγματικότητας ή/και της εννοίας αυτών.

6. Η διακεκριμένη περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 αναφέρεται μόνο σε ανακρίβεια της δηλώσεως ή των συνυποβαλλομένων στοιχείων, χωρίς αναφορά σε περιελθόντα στην φορολογική αρχή συμπληρωματικά στοιχεία. Η ανακρίβεια της δηλώσεως ή των συνυποβαλλομένων με αυτήν στοιχείων (ειδικών εντύπων ή καταστάσεων) έχει την έννοια της μη ανταποκρίσεως του περιεχομένου τους προς την αλήθεια ή την πραγματικότητα, είναι δηλαδή αντικειμενική και μπορεί να αποδεικνύεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, χωρίς να τελεί υπό την προϋπόθεση της περιελεύσεως συμπληρωματικών στοιχείων στη φορολογική αρχή, η οποία, άλλωστε, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2, αλλ' ούτε και από τη διαπίστωση προθέσεως αποκρύψεως φορολογητέας ύλης εκ μέρους του φορολογουμένου (ΣτΕ 397-404/1989).

**Γ. Επί των διατάξεων των άρθρων 36§3 και 72§11 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ)**

7. Η απόφαση του ΣτΕ δεν αντιμετώπισε (ως μη αναγκαίο με βάση το πραγματικό της υποθέσεως της οποίας επελήφθη), το ζήτημα της ερμηνείας ή εφαρμογής ή και της συνταγματικότητας ή μη των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36§3<sup>4</sup> και 72§11<sup>5</sup> του ν.4174/2013 – ΚΦΔ - (Α' 170), για την εικοσαετή παραγραφή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ ή και πριν από την έναρξη ισχύος του, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε. Οι διατάξεις αυτές παρατίθενται στη σκέψη 9<sup>1</sup> της αποφάσεως του ΣτΕ. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι, ενόψει και της αρχής της αναλογικότητας, ο χρόνος παραγραφής επιτρεπτός εξ απόψεως των συνταγματικών διατάξεων διαφοροποιείται από το νομοθέτη, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, δηλαδή ανάλογα με τη βαρύτητα της παραβάσεως, οριζομένης μεγαλύτερας (εικοσαετούς) παραγραφής, έναντι του κανόνα της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36§1 του ίδιου Κώδικα και της πενταετούς ή και δεκαετούς παραγραφής των διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 του ν. 2238/1994 (πρόσχυντος ΚΦΕ), πράγμα που ισχύει ήδη στο ποινικό δίκαιο, πλην όμως, η κρίση της αποφάσεως του ΣτΕ (στη σκέψη 5η, βλ. και παράγραφο 4 του παρόντος), ότι η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να είναι εύλογη και συνάδουσα με την αρχή της αναλογικότητας και ότι η λήξη της παραγραφής δεν

<sup>4</sup> Όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287).

<sup>5</sup> Σε άρθρο 72 αναριθμήθηκε το αρχικό άρθρο 66 του ΚΦΔ και η παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50§1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με το άρθρο 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85).

μπορεί να συναρτάται με το ύψος του ποσού στο οποίο η διοίκηση θα προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του διοικουμένου, δεν φαίνεται να παρέχει έδαφος εφαρμογής των πραγματευομένων στην παρούσα παράγραφο διατάξεων, ως αντικειμένων στις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου. Υπό την εκδοχή της αντισυνταγματικότητας των εν λόγω διατάξεων, εφαρμοστέα είναι η διάταξη περί πενταετούς παραγραφής του άρθρου 36§1, σε συνδυασμό προς την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου του ΚΦΔ για χρήσεις μετά την 1-1-2014 και των άρθρων 84§4 και 68§2 του ν. 2238/1994 (προϊσχύοντος ΚΦΕ) για χρήσεις πριν από την ημερομηνία αυτή (στη δεύτερη περίπτωση με την επιφύλαξη των όσων εκτίθενται στην παράγραφο 5, εδάφιο τελευταίο της παρούσης). Επειδή, όμως, το ζήτημα της συνταγματικότητας ή μη ή/και της ερμηνείας και εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων των άρθρων 36§3 και 72§11 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), προφανώς ως προς το εύλογο ή μη της διάρκειας της προβλεπόμενης σε αυτές προθεσμίας παραγραφής, δεν έχει αντιμετωπισθεί ευθέως από το ΣτΕ, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να τις εφαρμόζει μέχρις εκδόσεως σχετικής αποφάσεως, πράττουσα στη συνέχεια αναλόγως προς τα γενόμενα δεκτά με την εκδοθησομένη απόφαση επί των κατά τα ανωτέρω εκκρεμών υποθέσεων. Το ίδιο ισχύει και για την δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84§5 του ν. 2238/1994 σε περίπτωση μη υποβολής δηλώσεως φόρου εισοδήματος ή δηλώσεως αποδόσεως παρακρατουμένων φόρων κλπ.

***Δ. Επί του θέματος της επιδράσεως της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου σε αιτήματα επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων***

8. Αιτήματα επιστροφής φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, με την αιτιολογία ότι αφορούν σε παραγεγραμμένες χρήσεις με βάση την απόφαση του ΣτΕ δεν είναι βάσιμα εκ μόνου του λόγου τούτου, χωρίς ακύρωση ή τροποποίηση των καταλογιστικών πράξεων με απόφαση της ΔΕΔ ή του δικαστηρίου, δεδομένου ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου δεν συνεπάγεται και έλλειψη φορολογικής υποχρεώσεως (βλ. κατωτέρω παράγραφο 11, στο τέλος αυτής), ενώ και κατ' άρθρο 272 εδ. β' του ΑΚ, ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα της υπάρξεως ή μη δικαιώματος υποβολής ανακλητικής ή τροποποιητικής δηλώσεως κατ' επίκληση των γενομένων δεκτών με την επίμαχη απόφαση του ΣτΕ, το οποίο δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο πραγματεύσεως στο πλαίσιο της παρούσης και, εφόσον ανακύψει, μπορεί να τεθεί σε επίκαιρο χρόνο.

9. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να σημειωθούν και τα ακόλουθα: Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, η οποία έχει εφαρμογή, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει διαφορετικά, η Διοίκηση δεν έχει καταρχάς υποχρέωση, αλλά διακριτική ευχέρεια, να ανακαλεί τις παράνομες πράξεις της, για τις οποίες έχει παρέλθει η κατά

νόμο προθεσμία προσβολής ή που έχουν προσβληθεί ανεπιτυχώς. Σύμφωνα με τη διαμορφωθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και κυρίως με τις υπ' αριθμ. 2176 και 2177/2004 αποφάσεις της Ολομελείας αυτού, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες με αμετάκλητη δικαστική απόφαση ακυρώνεται ατομική διοικητική πράξη για τον λόγο ότι στηρίχθηκε σε διάταξη αντίθετη προς υπέρτερης τυπικής ισχύος κανόνα δικαίου ή σε κανονιστική πράξη της Διοικήσεως, η οποία δεν έχει νόμιμο εξουσιοδοτικό έρεισμα, η αρχή αυτή κάμπτεται για τις λοιπές ομοίου περιεχομένου ατομικές διοικητικές πράξεις, οι οποίες έχουν εκδοθεί με βάση την ίδια διάταξη, εφόσον για την ανάκλησή τους υποβληθεί στη Διοίκηση αίτηση σε εύλογο χρόνο μετά την δημοσίευση της ακυρωτικής αποφάσεως του δικαστηρίου, από πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον. Η Διοίκηση, στις περιπτώσεις αυτές, υποχρεούται να επανεξετάσει τη νομιμότητα των πράξεων και να προχωρήσει στην ανάκλησή τους εντός του πλαισίου της απονεμόμενης από τον νομοθέτη διακριτικής ευχερείας ή δεσμίας αρμοδιότητας για την έκδοσή τους, κατ' εκτίμηση των λόγων υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος που τυχόν επιβάλλουν ή αποκλείουν την ανάκλησή τους, της ανάγκης προστασίας δικαιωμάτων τρίτων που εκτήθησαν καλοπίστως από την εφαρμογή τους και του χρόνου που διέρρευσε από την έκδοσή τους. Τυχόν, δε, παράλειψη της Διοικήσεως να ανακαλέσει υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις την παράνομη πράξη της, τεκμαιρόμενη με την άπρακτη πάροδο τριμήνου από την υποβολή της αίτησης του ενδιαφερομένου, συνιστά παράλειψη οφειλόμενης νομίμου ενεργείας, προσβλητή με αίτηση ακυρώσεως. Ωστόσο, η Φορολογική Διοίκηση, αρνούμενη την αποδοχή τέτοιων αιτημάτων, δεν παραλείπει οφειλόμενη ενέργεια, διότι τα κριθέντα με τις προμνημονευόμενες αποφάσεις του ΣΤΕ έλαβαν χώρα στο πλαίσιο ακυρωτικών διαφορών και εν πάση περιπτώσει δεν έχουν εφαρμογή σε φορολογικές υποθέσεις, ενόψει του ότι η θέσπιση δικαιωμάτων, προθεσμιών και εν γένει διαδικασιών στο πλαίσιο των φορολογικών ενοχών αποβλέπει στην ταχεία εκκαθάριση των εκκρεμοτήτων σχετικά με τις τυχόν απαιτήσεις των φορολογουμένων προς επιστροφή φόρων ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, ώστε να μην ανατρέπονται σε βάθος χρόνου τα οικονομικά δεδομένα του Δημοσίου. Συνακολούθως, δεν παρατείνονται ούτε αναβιώνουν οι προθεσμίες ανακλήσεως ή τροποποιήσεως των φορολογικών δηλώσεων ή των παραγραφών προς επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (ΣΤΕ – επταμ – 1751/2017).

**Ε. Έκπτωση των υπαχθέντων στις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ν. 4446/2016**

10. Με το υπ' Αρ. Εμπ. Πρωτ. 11/7-7-2017 έγγραφο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), (πλην άλλων ερωτημάτων και προβληματισμών, που απαντώνται στις οικείες θέσεις του παρόντος), τίθενται υπόψη μας περιπτώσεις υποθέσεων, στις οποίες κατά τη διάρκεια του ελέγχου οι φορολογούμενοι, υπαχθέντες στις ευνοϊκές διατάξεις του ν. 4446/2016 (άρθρα 57-61), υπέβαλαν αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις, αλλά δεν καταβάλλουν τα

βεβαιωθέντα ποσά, κατ' επίκληση της αποφάσεως του ΣΤΕ και μετά ταύτα τίθεται ο προβληματισμός, αν οι υπαχθέντες στη ρύθμιση του προαναφερθέντος νόμου θα εκπέσουν των ευνοϊκών διατάξεών του και θα ακολουθήσει η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, επιβολής προστίμων και καταλογισμού των προσθέτων φόρων και παραβάσεων που δεν είχαν βεβαιωθεί λόγω οικειοθελούς αποκάλυψης, ενώ πρόκειται για παραγεγραμμένες χρήσεις. Η απάντηση είναι καταφατική, διότι οι δηλώσεις, υποβληθείσες μάλιστα στο πλαίσιο οικειοθελούς αποκαλύψεως φορολογητέας ύλης, αποτελούν δεσμευτικό τίτλο και οι υπαχθέντες δεν μπορούν να απαλλαγούν της υποχρέωσης καταβολής των βεβαιωθέντων ποσών<sup>6</sup>, χωρίς μάλιστα να προβούν σε ανάκληση ή τοποποίηση των δηλώσεων και να χωρήσει αποδοχή τους, είναι δε άλλο το ζήτημα της τύχης που θα έχει τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής ή δικαστική προσφυγή κατά των εκδοθησομένων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, επιβολής προστίμων και καταλογισμού των προσθέτων φόρων, η οποία δεν μπορεί να προδικασθεί. Συναφώς προς ταύτα, με δεδομένο ότι οι δηλώσεις των υπαχθέντων στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 υποβλήθηκαν στο πλαίσιο οικειοθελούς αποκαλύψεως φορολογητέας ύλης, σε συνδυασμό και προς τα εκτιθέμενα στην υποσημείωση με αριθμό 6 του παρόντος, επί του ζητήματος της αποδοχής ή μη των τυχόν υποβαλλομένων ανακλητικών ή νέων τροποποιητικών δηλώσεων, κατ' επίκληση παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, με βάση τα γενόμενα δεκτά με την απόφαση του ΣΤΕ, αρμόζει αρνητική απάντηση.

**ΣΤ. Επί του θέματος της επιδράσεως της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων στις ποινικές υποθέσεις**

11. Κατ' άρθρο 55Α του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), που προστέθηκε με το άρθρο 3§4 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και, κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, άρχισε να ισχύει από 17-10-2015, ημερομηνία δημοσιεύσεώς του στην ΕτΚ, η δίωξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής ασκείται αυτεπαγγέλτως ύστερα από μηνυτήρια αναφορά του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία προϋποθέτει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου<sup>7</sup>. Η διάταξη

<sup>6</sup> Με την υπ' αριθμ. 14/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Τμήμα Β'), έγινε δεκτά τα εξής: «Η μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνησία παραγραφή (ΣΤΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιρρεπτή (βλ. ΣΤΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160, 161, Γεωργιάδη - Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σελ 481). Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ. β' Α.Κ. ότι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται».

<sup>7</sup> Οίκοθεν νοείται ότι, εάν στον εισαγγελέα περιέλθουν στοιχεία περί ενδεχόμενης φοροδιαφυγής από άλλη πηγή, αυτός δεν κωλύεται να ασκήσει ποινική δίωξη (εφόσον κρίνει ότι συντρέχει περίπτωση) από την έλλειψη της μηνυτήριας αναφοράς.



του άρθρου 55Α του ν.4174/2013 έχει εφαρμογή και σε πράξεις, οι οποίες φέρονται ότι τελέσθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του, για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, διότι η διαδικασία ασκήσεως της ποινικής διώξεως φέρει δικονομικό χαρακτήρα και δεν εντάσσεται στο πεδίο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου (πρβλ ΟΛΑΠ, σε συμβούλιο, 1/2014, ΓνωμΕισΑΠ 4/7-12-2016). Περαιτέρω, στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 55Α ορίσθηκαν τα εξής: «2. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου. 3. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής». Εκ τούτων συνάγεται ότι, σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διαπίστωση παραβάσεως και επιβολή των σχετικών φόρων και κυρώσεων, σε υποθέσεις στις οποίες προβλέπεται και αντίστοιχο ποινικό αδίκημα (φοροδιαφυγής κλπ), δεν ενεργοποιείται ο κανόνας ne bis in idem, ήτοι δεν δημιουργείται κώλυμα για την εκκίνηση ή εξακολούθηση της ποινικής διαδικασίας (πρβλ. ΣτΕ (Β' Τμ, επταμ) 167/2017 (σκέψη 4<sup>η</sup>). Ωστόσο, με την υπ' αριθμ. 680/2017 απόφαση του ΣτΕ - επταμ. - (σκέψη 12) έγινε διηγηματικώς δεκτόν ότι δεν θα ήταν συνταγματικώς ανεκτή ποινική καταδίκη για φοροδιαφυγή σε περίπτωση κατά την οποία ο διοικητικός δικαστής έχει κρίνει, για λόγους αναγομένους στην ουσία, ότι δεν είναι νόμιμη η σχετική καταλογιστική (του φόρου ή/και συναφούς προστίμου) πράξη της διοικήσεως. Περαιτέρω ανακύπτει και ζήτημα, αν το ποινικό δικαστήριο μπορεί να κρίνει παρεμπιπτόντως το ζήτημα της παραγραφής της φορολογικής αξιώσεως. Τούτο προφανώς αφορά και εκκρεμείς ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων υποθέσεις, για τις οποίες η ποινική δίωξη ασκήθηκε σε χρόνο κατά τον οποίο δεν ήταν προς τούτο αναγκαία η οριστικοποίηση της πράξεως επιβολής του φόρου ή του προστίμου (βλ. π.χ. άρθρο 21§2 περ. α', υποπερ. αα' του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε, με το άρθρο 3§2 περ. θ' του ν. 3943/2011, με το οποίο είχε αποσυνδεθεί η άσκηση της ποινικής διώξεως από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής). Συναφώς προς ταύτα σημειωτέα και τα εξής: Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου συνεπάγεται απλώς την αδυναμία κοινοποιήσεως στον φορολογούμενο της πράξεως επιβολής του φόρου ή προστίμου και επομένως η έκπτωση αυτή δεν δημιουργεί και έλλειψη φορολογικής υποχρεώσεως, δεδομένου ότι η παραγραφή έχει τον χαρακτήρα γνησίας προθεσμίας και δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπαγγέλτως από το δικαστήριο της ουσίας, αλλά πρέπει να προτείνεται προσηκόντως από τον φορολογούμενο (ΣτΕ

3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001, 1778/1995, 3772/1996, 2801/1994, 1316, 1317/1991, ΝΣΚ 327/2004).

12. Είναι προφανές ότι τα εκτιθέμενα στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο ζητήματα, συνδεόμενα με την άσκηση ποινικής διώξεως και εκδικάσεως τυχόν εκκρεμουσών ποινικών δικαστικών υποθέσεων, ανάγονται στη σφαίρα της αποκλειστικής αρμοδιότητας των εισαγγελικών αρχών και των ποινικών δικαστηρίων, αντιστοίχως. Ωστόσο, σε προγενέστερο στάδιο, ανακύπτει υποχρέωση ή μη υποβολής μηνυτηρίου αναφοράς εκ μέρους των φορολογικών αρχών, η οποία προϋποθέτει την έκδοση οριστικής (και πάντως όχι οριστικοποιηθείσης), πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Η διενέργεια ελέγχων ή η συνέχιση και περαίωση των ήδη αρξαμένων ελέγχων, παρά την διαπιστωμένη με βάση την απόφαση του ΣτΕ παραγραφή της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, άγει σε διενέργεια ελέγχων ατελεσφόρων για την ικανοποίηση της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, με ευκόλως αντιληπτές συνέπειες, αφού πιθανολογείται βασίμως ότι, μετά την απόφαση του ΣτΕ, δεν θα οριστικοποιούνται οι πράξεις και το Δημόσιο κατ' ουσίαν θα ελπίζει μόνον σε περιπτώσεις απραξίας των φορολογουμένων. Επομένως, προκειμένου περιελέγχων κατόπιν εισαγγελικών παραγγελιών, τόσο για τον πριν όσο και για τον μετά την έναρξη ισχύος του άρθρου 55Α του ν. 4174/2013 χρόνο, κρίνεται επάναγκες όπως, για το ζήτημα της διενέργειας των ελέγχων για την κίνηση της ποινικής διώξεως, παρά την παραγραφή της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, ζητηθεί σχετική γνωμοδότηση από τον/την εισαγγελέα του Αρείου Πάγου ή οδηγίες από τον παραγγελλαντα τον έλεγχο εισαγγελικό λειτουργό.

### ***Ζ. Ειδικότερα ζητήματα***

13. Είναι προφανές ότι στο πλαίσιο του παρόντος δεν είναι δυνατόν να εντοπισθούν και να αντιμετωπισθούν όλα τα ειδικότερα ζητήματα, τα οποία ενδέχεται να ανακύψουν από την εφαρμογή της αποφάσεως του ΣτΕ. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές, εάν προβληματίζονται, μπορούν και πρέπει να θέτουν τα ζητήματα αυτά στην καθύλην αρμόδια κεντρική υπηρεσία της ΑΑΔΕ και εφόσον έχει και αυτή προβληματισμό μπορεί να απευθύνει σχετικό ερώτημα προς το Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων για έκδοση γνωμοδότησεως ή καθορισμό της τηρητέας διοικητικής πορείας.

### ***Επί του δευτέρου ερωτήματος***

Ενόψει των όσων εκτέθηκαν ανωτέρω επί του πρώτου ερωτήματος επί της εκτάσεως εφαρμογής της αποφάσεως του ΣτΕ, από τα οποία καταδεικνύονται και οι δέουσες ενέργειες της Φορολογικής Διοικήσεως, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μπορεί να προβεί σε ανακαθορισμό των στρατηγικών και επιχειρησιακών σχεδίων, της στοχοθεσίας και των προτεραιοτήτων, κατά τρόπο ώστε η φορολογική Διοίκηση:

14. Για αναμφισβητήτως μη παραγεγραμμένες χρήσεις με βάση τα συναγόμενα από την επίμαχη απόφαση του ΣτΕ και τα ήδη εκτεθέντα επί του πρώτου ερωτήματος, μπορεί και οφείλει να εκδίδει εντολές ελέγχου και να προβαίνει σε περαιώση ήδη αρξαμένων ελέγχων, με την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών ή και ενδιάμεσων πράξεων ή την εκδήλωση άλλων συναφών ενεργειών (ελεγκτικές επαληθεύσεις, σημείωμα διαπιστώσεων, σύνταξη εκθέσεων ελέγχου, πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κλπ), καθώς και σε περαιτέρω πράξεις τείνουσες στην είσπραξη των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και στην ποινική δίωξη των παραβατών των διατάξεων περί φοροδιαφυγής, εφόσον συντρέχουν οι προς τούτο προϋποθέσεις.

15. Για αναμφισβητήτως παραγεγραμμένες χρήσεις με βάση την επίμαχη απόφαση του ΣτΕ και τα ήδη εκτεθέντα επί του πρώτου ερωτήματος, τουτέστιν για παραγεγραμμένες χρήσεις συνεπεία των παρατιθεμένων στη σκέψη 8η της εγ λόγω αποφάσεως διατάξεων περί παρατάσεως της παραγραφής, οι οποίες κρίθηκαν ad hoc αντισυνταγματικές, η έκδοση εντολών ελέγχου, η μετ' αυτήν διενέργεια των ελέγχων ή και η συνέχιση και περαίωση των ήδη αρξαμένων ελέγχων με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων, απλώς και μόνον για την κίνηση της ποινικής δίωξεως σε βάρος των παραβατών των διατάξεων περί φοροδιαφυγής, παρά το βάσιμως πιθανολογούμενο ατελέσφορο των ελέγχων, λόγω της παραγραφής της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, συναρτάται με τη στάθμιση των επιδιωκόμενων στόχων και προτεραιοτήτων περί την είσπραξη των φορολογικών εσόδων, την δυνατότητα επιτεύξεως των στόχων αυτών, την προς τούτο επάρκεια ή μη του προσωπικού κλπ και, ως εκ τούτου, ανάγεται στη σφαίρα της αρμοδιότητας της Φορολογικής Διοικήσεως. Σε περίπτωση περαιωθέντων ελέγχων για τις χρήσεις αυτές, με την έκδοση μη οριστικοποιηθεισών καταλογιστικών πράξεων πρέπει να μην προβαίνει σε ταμειακή βεβαίωση των χρεών, όπου αυτή προβλέπεται, ούτε σε λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτελέσεως ή σε συνέχιση της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτελέσεως (έστω και αν έχει προβεί νομίμως σε ταμειακή βεβαίωση), τελούσα σε αναμονή οριστικοποιήσεως ή μη των καταλογιστικών πράξεων, οπότε θα πράττει αναλόγως. Τα προεκτεθέντα ισχύουν και για τις χρήσεις συνεπεία των παρατιθεμένων στη σκέψη 9η της αποφάσεως του ΣτΕ διατάξεων, οι οποίες δεν κρίθηκαν μεν ad hoc αντισυνταγματικές, αλλά στοχεύονται ως αντισυνταγματικές με βάση τις σκέψεις πέμπτη (5<sup>η</sup>) και έκτη (6<sup>η</sup>) της ίδιας αποφάσεως, με την επιφύλαξη των όσων εκτίθενται ανωτέρω, στις παραγράφους 5 και 6 της παρούσης, επί των εκεί μνημονευομένων διατάξεων των άρθρων 84§4 και 68§2 του ν. 2238/1994 (προϊσχύοντος ΚΦΕ) και 36§3 και 72§11 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

**Μειοψήφησαν** ο Πρόεδρος της Α' Ολομέλειας Διακοπών και Πρόεδρος του ΝΣΚ, Μιχαήλ Απέσσος και οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, Στέφανος Δέτσης, Ευγενία Βελώνη, Βασιλική Τύρου, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης,

Γαρυφαλιά Σκιάνη και Αλέξανδρος Ροϊλός [ψηφοί οχτώ (8)], οι οποίοι διατύπωσαν την γνώμη ότι, στις περιπτώσεις διαπιστωμένης παραγραφής της φορολογικής αξιώσεως του Δημοσίου, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να μην εκδίδει εντολές ελέγχου και να μην προβαίνει στη διενέργεια ελέγχων ή και σε συνέχιση και περαίωση των ήδη αρξαμένων ελέγχων με την έκδοση καταλογιστικών πράξεων.

III. Προς βεβαίωση των ανωτέρω συντάχθηκε το παρόν Πρακτικό, το οποίο υπογράφεται νομίμως ως έπεται.

Ο Πρόεδρος

Μιχαήλ Απέσσος  
Πρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής

Αλέξανδρος Καραγιάννης  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

ΕΓΚΡΙΝΕΤΑΙ  
ΑΘΗΝΑ,  
Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ Ι. ΠΙΤΣΙΛΗΣ