

της **Ασπασίας Κων. Μάλλιου**,  
δικηγόρου ΜΔΕ, οικονομολόγου

### Η φορολογική παραγραφή. Εννοιολογικά χαρακτηριστικά. Συστημική ένταξη. Στόχευση. Σταθμίσεις. Οι νεότερες νομολογιακές εξελίξεις

1. Για να προσεγγίσουμε το φαινόμενο της «φορολογικής παραγραφής», σκόπιμο είναι να ανατρέξουμε στους συστημικούς φορολογικούς κανόνες, όπως αυτοί διατρέχουν και τις τρεις εξουσίες (νομοθετική, εκτελεστική, δικαστική) και προστατεύονται από το άρθρο 78 του Συντάγματος. Κατά τον κανόνα της νομιμότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ.1,4 Σ), ο οποίος ταυτίζεται με τον νομοθετικό ορισμό φορολογικού περιστατικού, η δράση της εκτελεστικής εξουσίας περιορίζεται στην κατά δέσμια αρμοδιότητα διάγνωση/εξατομίκευση του φορολογικού περιστατικού, όπως αυτή ορίζεται στον Νόμο. Η εκτελεστική εξουσία είναι από το Σύνταγμα δεσμευμένη να εκδίδει την πράξη-προϋπόθεση για την υπαγωγή των συντρεχόντων πραγματικών περιστατικών στον φορολογικό τους ορισμό, όπως αυτός έχει περιοριστικά περιγραφεί στην οικεία νομοθετική ρύθμιση τυπικού νόμου. Κατά συνέπεια, κατά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, η φορολογική υπηρεσία (εκτελεστική εξουσία) υποχρεούται κατά δέσμια αυτής αρμοδιότητα, να εξατομικεύει την οριζόμενη στον Νόμο φορολογική υποχρέωση κάθε αυτοτελούς φορολογικού υποκειμένου.<sup>1</sup>
2. Ο ως άνω κανόνας της νομιμότητας του φόρου εξασφαλίζει τη βεβαιότητα του φόρου, βεβαιότητα που στο πεδίο της φορολογίας συνιστά την ειδικότερη έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου, ιδίως την αρχή της ασφάλειας δικαίου και αυτήν της εμπιστοσύνης στη δράση της φορολογικής διοίκησης. Κατά τον Adam Smith<sup>2</sup>, ο φόρος τον οποίο κάθε ιδιώτης υποχρεώνεται να πληρώσει πρέπει να είναι βέβαιος και δεν πρέπει ουδέποτε να είναι αυθαίρετος. Ο χρόνος πληρωμής, ο τρόπος πληρωμής, το πληρωτέο ποσό πρέπει να είναι σαφή και ορισμένα, ώστε ο συλλέκτης του

\* Το ως άνω άρθρο γράφτηκε με αφορμή σχετική εισήγηση σε εκδήλωση της IFA, στο ΕΒΕΑ, τη 24.2.2015.

<sup>1</sup> Βλ. αντί άλλων Λ. Θεοχαροπούλου: «Φορολογικό Δίκαιο, Γενικό, Ημιτόμος Α'», εκδόσεις Σάκκουλας, Θεσ/κη, 1981. Θ. Φορτσάκη/Κ. Σαββαΐδου: «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2014, Κ. Φινοκαλιώτη: «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2014.

<sup>2</sup> 1776: «Ο πλούτος των εθνών».

φόρου να μην μπορεί να εκβιάσει τον φορολογούμενο και να αποσπά δωροδοκία. Επομένως, ο κανόνας βεβαιότητας του φόρου συνιστά ταυτόχρονα δικαιολογία (πρέπει να είναι βέβαιος ο φόρος, άρα χρειάζεται να είναι τυπικός) και συνέπεια (αφού ο φόρος είναι τυπικός, τότε είναι και βέβαιος), του κανόνα βεβαιότητας, καθώς οι δύο αυτοί κανόνες συνιστούν ο ένας την άλλη όψη του άλλου και αναπτύσσονται αρμονικά, αλληλοσυμπληρούμενοι.<sup>3</sup>

3. Όμως, στα ακραία όρια εφαρμογής των κανόνων αυτών παρατηρείται το φαινόμενο η εφαρμογή του ενός, να προκαλεί κλονισμό στον άλλον. Ιδίως, η κατά τον κανόνα νομιμότητας του φόρου, εξουσία της φορολογικής αρχής χωρίς οιονδήποτε περιορισμό, κυρίως χρονικό, να εξατομικεύει το περιγραφόμενο στον νόμο φορολογικό περιστατικό και να βεβαιώνει σε βάρος του φορολογικού υποκειμένου τον οφειλόμενο φόρο προφανώς δύναται να προκαλέσει βλάβη στην βεβαιότητα του προσώπου ως προς τη φορολογική του υποχρέωση. Έτσι, η χωρίς οιονδήποτε περιορισμό εξειδίκευση από τη φορολογική διοίκηση του κανόνα της νομιμότητας, αντί να προστατεύει τελικώς είναι πιθανόν να αποδομεί τον κανόνα της βεβαιότητας του φόρου.
4. Το πεδίο, κατά το οποίο οι δύο ως άνω συνταγματικοί κανόνες (νομιμότητας και βεβαιότητας) αντί να δρουν παράλληλα σε σχέση αιτίου και αιτιατού, αντίθετα αυτοί τέμνονται, είναι αυτό της «φορολογικής παραγραφής». Στο θεσμό της φορολογικής παραγραφής, η δράση της εκτελεστικής εξουσίας κατά τη βεβαίωση του φόρου συναντά/τέμνεται από τον χρονικό περιορισμό της εξουσίας της να το πράξει. Η «φορολογική παραγραφή» αφενός εξυπηρετεί την ανάγκη του δημοσίου για ορθολογισμό και καλύτερο προγραμματισμό στην εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού και αφετέρου προστατεύει τον φορολογούμενο από τις συνέπειες της ανεπαρκούς δράσης της φορολογικής διοίκησης κατά τη βεβαίωση του φορολογικού βάρους. Το φορολογικό φαινόμενο γνωρίζει δύο διαφορετικές «φορολογικές παραγραφές». Η πρώτη που συνιστά και το αντικείμενο της παρούσας ανάλυσης αφορά στη δυνατότητα του δημοσίου για επιβολή και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, ιδίως στη δημιουργία νόμιμου τίτλου, με την πράξη βεβαίωσης του φόρου κατά την ευρεία έννοια. Η δεύτερη αφορά στην αξίωση του δημοσίου για είσπραξη ταμειακά βεβαιωμένων φόρων. Η «φορολογική παραγραφή» για την έκδοση του νόμιμου τίτλου (ευρεία βεβαίωση) ρυθμίζεται πλέον στο άρθρο 36 Ν.4174/2013 ΚΦΔ, με βασική πρόβλεψη την πενταετία και με μια σειρά περιπτώσεις παρέκτασης του χρόνου αυτού, παρέκταση η οποία μπορεί να διαστείλει τον χρόνο της παραγραφής σε εικοσαετή στις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 55 του αυτού νόμου.

<sup>3</sup> Βλ. μεταξύ άλλων, της γράφουσας: ΔΦΝ 1995, σελ. 1057 «Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το Συμβούλιο της Επικρατείας», ΔΦΝ 2011, σελ.1427: «Ο συνταγματικός χρονικός περιορισμός της φορολογικής αναδρομής στην περίπτωση της έκτακτης οικονομικής ενίσχυσης του Ν.3758/2009» και ΔΦΝ 2009, σελ.1615: «Και πάλι για την ανεπίτρεπτη αναδρομική επιβολή φορολογικού βάρους».

5. Είναι αναμενόμενο ότι κατά την εξαιρετική περίπτωση της τομής των δύο ως άνω κανόνων που καταρχήν λειτουργούν αλληλοσυμπληρωματικά και παράλληλα, θα γεννιούνται μια σειρά από ουσιώδη ερμηνευτικά ζητήματα. Ένα από τα πρώτα ζητήματα που απασχόλησε τη θεωρία και τη νομολογία αναφορικά με τον θεσμό της «φορολογικής παραγραφής» αφορά στο απόλυτο ή όχι του θεσμού. Ιδίως, εξετάσθηκε η δυνατότητα εφαρμογής του θεσμού της «φορολογικής παραγραφής» ακόμη και σε επιμέρους φορολογίες, ακόμη και αν στις οικείες διατάξεις δεν είχε προβλεφθεί ειδικότερη ρύθμιση. Εδώ και αρκετές δεκαετίες, επιλέγοντας να προασπίσουν την ανάγκη για βεβαιότητα του φόρου και για ασφάλεια δικαίου, τόσο η θεωρία όσο και η νομολογία υπογράμμισαν ότι ο συνταγματικός κανόνας της βεβαιότητας του φόρου είναι τόσο ουσιώδης, ώστε η χρονική απώλεια της εξουσίας του δημοσίου προς επιβολή φόρου ισχύει ακόμη και στις περιπτώσεις, όπου ο ειδικότερος φορολογικός νόμος δεν περιλαμβάνει σχετική πρόβλεψη φορολογικής παραγραφής. Είναι μάλιστα χαρακτηριστικό ότι στην σχετική νομολογία, το αναίρετικό δικαστήριο χρησιμοποιεί και επικαλείται ακόμη και θεσμό του ιδιωτικού δικαίου (παραγραφή άρθρου 249 ΑΚ), προκειμένου σε κενό νόμου να προασπισθεί η ασφάλεια δικαίου και η βεβαιότητα του φόρου, ιδίως ο χρονικός περιορισμός του δημοσίου για έκδοση βεβαιωτικής του φόρου πράξης (παραγραφή σε βεβαίωση ευρείας έννοιας)<sup>4</sup>.
6. Περαιτέρω και προκειμένου να εξετάσουμε τον θεσμό της «φορολογικής παραγραφής», θα πρέπει να διερευνήσουμε αν αυτός συνιστά μέρος της φορολογικής ενοχής ή όχι. Κατά την κρατούσα θεωρία, η φορολογική έννομη σχέση ανάγεται στην έννοια της έννομης σχέσης δημοσίου ενοχικού δικαίου. Η φορολογική ενοχή αποσβένεται με την οριστική καταβολή του φόρου.<sup>5</sup> Υπό το πρίσμα αυτό, η πρόσφατη απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία κατά την πλειοψηφία της έκανε δεκτό ότι η «φορολογική παραγραφή» συνιστά μέρος της φορολογικής ενοχής, είναι εξαιρετικά σημαντική. Και τούτο διότι, κατά τον τρόπο αυτόν, η «φορολογική παραγραφή» εντάσσεται ευθέως, ως μέρος της φορολογικής ενοχής, στο προστατευτικό πεδίο του άρθρου 78 παρ. 1 Σ. [κανόνας τυπικότητας της φορολογίας].<sup>6</sup>
7. Υπό το δεδομένο όλων όσων προειπώθηκαν, ιδίως αναφορικά με την κατά δέσμια

<sup>4</sup> Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 737/1979: «Επειδή στον Κώδικα Νόμων περί τελών χαρτοσήμου δεν υφίσταται διάταξη για παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς καταλογισμό του οφειλόμενου τέλους, η σχετική αξίωση του δημοσίου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 ΑΚ εικοσαετή παραγραφή». Βλ. και Λ. Θεοχαρόπουλο, ως ανωτέρω, σελ. 165 επ.

<sup>5</sup> Αντί άλλων, βλ. Θ. Φορτσάκη και Κ. Φινοκαλιώτη, ως ανωτέρω καθώς και ΣτΕ 214/1978, ΣτΕ 1666/1989.

<sup>6</sup> Εξαιρετικά σημαντική η κρίση της ΣτΕ 3174/2014 Ολομ. (βλ. και ΔΦΝ. τεύχος 1546, σελ. 1391) κατά την πλειοψηφία αυτής, σύμφωνα με την οποία: «Η πρόβλεψη στον νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παύει η δυνατότητα του δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου, συνιστά κατά την παράγραφο 1 άρθρου 78Σ. ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής». Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει και η αντίθετη κρίση της Μειοψηφίας, κατά την οποία η διάταξη άρθρου 78Σ. αναφέρεται στη νομοθετική θέσπιση φόρου και δεν καταλαμβάνει περαιτέρω ζητήματα για τη βεβαίωσή του, όπως η παραγραφή.

αρμοδιότητα, υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να προβαίνει σε εξατομικευση του οριζομένου στον νόμο φορολογικού περιστατικού, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι κατά τη βεβαίωση του φόρου η φορολογική διοίκηση (εκτελεστική εξουσία) δεν ασκεί δικαίωμα. Αλλά, αντίθετα, αυτή είναι υποχρεωμένη από το Σύνταγμα και τον νόμο να ασκήσει κυριαρχική εξουσία και να προβεί σε φορολογικό καταλογισμό. Κατά συνέπεια, η βεβαίωση του φόρου δεν συνιστά ενοχική αξίωση στηριζόμενη σε δικαίωμα του δημοσίου, αλλά αντίθετα αυτή συνιστά το αποτέλεσμα της άσκησης κυριαρχικής εξουσίας. Έτσι και κατά κυριολεξία, η «φορολογική παραγραφή» ταυτίζεται με την εξάντληση της χρονικής αρμοδιότητας των οργάνων της φορολογικής διοίκησης για επιβολή φόρου και αντανακλά την έκπτωση του δημοσίου από την εξουσία του για επιβολή φόρων.<sup>7</sup>

8. Κατά την κρατούσα άποψη στη θεωρία αλλά και την πιο πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, παρά το γεγονός ότι η «φορολογική παραγραφή» έχει χαρακτήρα όχι αξίωσης, αλλά έκπτωσης του δημοσίου από την εξουσία για την επιβολή φόρου, εντούτοις έχει γίνει δεκτό ότι η «φορολογική παραγραφή» έχει τον χαρακτήρα γνήσιας ένστασης, με περαιτέρω συνέπεια αυτή να μην λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελα από τα δικαστήρια. Δεδομένου ότι, η συμπλήρωση ή όχι του χρόνου παραγραφής συνδέεται με τη συνδρομή και προβολή πραγματικών περιστατικών, όπως περιστατικών που κωλύουν την πρόοδο του χρόνου παραγραφής ή περιστατικών που προκαλούν τη διακοπή καθώς και την αναβολή της, για τον λόγο αυτόν η διαπίστωση της παραγραφής σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση δεν λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελα.<sup>8</sup>
9. Περαιτέρω ερμηνευτικά ζητήματα ανέκυψαν κατά την εξέταση της σχέσης της «φορολογικής παραγραφής» και του συνταγματικού κανόνα της περιορισμένης χρονικά φορολογικής αναδρομής (άρθρο 78 παρ. 2Σ.). Η πρώτη ομάδα ζητημάτων αφορά στη δυνατότητα αναδρομικής παράτασης του αρχικώς ορισθέντος νομοθετικά χρόνου παραγραφής.<sup>9</sup> Για το θέμα αυτό, η νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κάνει δεκτό ότι εάν πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής προβλεφθεί με νεότερο νόμο μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής, ο νεότερος νόμος καταλαμβάνει και την προ αυτού

<sup>7</sup> Βλ. και Μ. Κυπραίου: «Στοιχεία Φορολογικού Δικαίου» σελ. 113, Ν. Χατζητζάκκ: «Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου» σελ. 267. Καθώς και Θ. Φορτσάκη και Κ. Φινοκαλιώτη, ως ανωτέρω.

<sup>8</sup> Έτσι, ΣτΕ 1626/2001 και ΣτΕ 2950/20005. . Αντίθετες στη θέση αυτή: ΣτΕ 2660/1997 και ΣτΕ 2851/1994 αλλά και οι Λ. Θεοχαρόπουλος (σελ. 173, όπ.π.) καθώς και Θ. Ψυχογιός: «Η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων», Λογιστής 2008, σελ. 153. Ενδιάμεση θεωρητική προσέγγιση έχει αναπτύξει ο Ν. Χατζητζάκκς, κατά τον οποίο η παραγραφή συνιστά στοιχείο νομικής πλημμέλειας και ως τέτοιο λαμβάνεται υπόψη αυτεπάγγελα από το δικαστήριο, αν τα σχετικά πραγματικά περιστατικά έχουν τεθεί υπόψη του δικαστηρίου, στο Εγχειρίδιο Γενικών Αρχών Φορολογικού Δικαίου, ό.π.

<sup>9</sup> Ενδεικτικά αναφέρεται το άρθρο 66 παρ. 5 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), κατά το οποίο σε περίπτωση που δεν έχει παραγραφεί η εξουσία του δημοσίου για φορολογικό καταλογισμό την 1.1.2014 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του Ν.4174/2013), αυτή παρατείνεται και μετατρέπεται σε εικοσαετή για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής ανεξαρτήτως, εντός ποιας χρήσης αυτές έχουν λάβει χώρα, κατά τους ειδικότερους ορισμούς άρθρου 55 Ν.4774/2013.

αρξάμενη παραγραφή. Επομένως, στην περίπτωση αυτή ισχύει η νέα μεγαλύτερη προθεσμία εντός της οποίας το δημόσιο μπορεί να ασκήσει την εξουσία του για βεβαίωση φόρου. Έτσι, κατά το αναιρετικό δικαστήριο, η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για γεννηθείσες και μη παραγραφείσες φορολογικές αξιώσεις δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου και πάντως δεν παραβιάζει το χρονικό όριο της παραγραφής. Αντίθετα, η μετά τη λήξη αρχικού χρόνου «φορολογικής παραγραφής», χρονική επέκταση, με μεταγενέστερη διάταξη τυπικού νόμου παραβιάζει το άρθρο 78 παρ. 2Σ.<sup>10</sup>

Στο σημείο αυτό θα ήταν σκόπιμο να διατυπωθεί ο ακόλουθος προβληματισμός αναφορικά με το κριτήριο που έχει χρησιμοποιήσει παλαιότερα αλλά και πρόσφατα τόσο ο φορολογικός νομοθέτης όσο και η νομολογία για να εξετάσει περιπτώσεις συνταγματικής ανοχής της αναδρομικής παράτασης της «φορολογικής παραγραφής», ιδίως το κριτήριο που διακρίνει ανάμεσα στο αν έχει προ της νεότερης διάταξης παράτασης της αρχικώς ισχύουσας «φορολογικής παραγραφής» λήξει προγενέστερος χρόνος παραγραφής ή όχι. Χαρακτηριστικά αναφέρεται η περίπτωση κατά την οποία η εξουσία για καταλογισμό φόρου εισοδήματος χρήσης 2000 τυχόν λήγει στις

<sup>10</sup> Βλ. αντί άλλων ΣτΕ 2351/1980, ΣτΕ 3766/1982, ΣτΕ 3805/1995, ΣτΕ 3511/1996. Καθώς και Π. Πανταζόπουλου: «Η παράταση της παραγραφής», Επιχείρηση, 2012, σελ 863 και Α. Πρέζα: «Το επιτρεπτό της επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής», ΔΦΝ 2006, σελ. 1367. Βλ. και τις πρόσφατες: α) ΣτΕ 3936/2013, με την οποία έγινε δεκτό από την Ολομέλεια: «...5. Επειδή, όπως έχει παγίως κριθεί (ΣτΕ 750-751/2008), 3606/70/2004, 523/2000, 139/1998, 4710-4712, 3141, 2866/1985, 2034/1974), ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε ν' ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Όταν, όμως, ο χρόνος αυτός έχει ήδη συμπληρωθεί και ο νομοθέτης τον παρατείνει μετά ταύτα, με διάταξη στην οποία προσδίδει αναδρομική ισχύ, ώστε ν' ανατρέξει σε χρονικό σημείο προ της συμπλήρωσης του αρχικού χρόνου παραγραφής, η ρύθμιση αυτή, που ισοδυναμεί με εκ νέου επιβολή του φόρου, αντίκειται στο Σύνταγμα. Ειδικότερα, μια τέτοια πλασματική «παράταση» ισοδυναμεί με αναδρομική φορολόγηση της αυτής βιοτικής σχέσης ή κατάστασης χωρίς τις προϋποθέσεις των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, οι οποίες, στο πλαίσιο του κράτους δικαίου, αποσκοπούν στη δημιουργία καθεστώτος ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης στο πεδίο των φορολογικών σχέσεων, παράλληλα δε παρίσταται αντίθετη με την αρχή της ισότητας, αφού συνεπάγεται αδικαιολόγητη επιβολή φόρου σε μόνη την κατηγορία αυτή των φορολογουμένων, και η οποία παρέπεμψε το ζήτημα στην Ολομέλεια του Συμβουλίου Επικρατείας το οποίο με την με αριθμό 3174/20014 απόφασή του έκρινε ότι: Μετά τη συμπλήρωση, επομένως, του εν λόγω διαστήματος και τη συνακόλουθη παραγραφή των αντίστοιχων φορολογικών αξιώσεων, νομοθετική ρύθμιση η οποία θα «παρέτεινε», ως προς τις αξιώσεις αυτές, το χρόνο της παραγραφής, τροποποιώντας έτσι αναδρομικά, εις βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς βάσει του οποίου είχε λήξει η υποχρέωσή τους, θα ενέπιπε στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου του Συντάγματος· διότι, με την τελευταία αυτή διάταξη, ο συνταγματικός νομοθέτης, θεσπίζοντας για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης, απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων, εφ' όσον άγει σε επιβάρυνση της θέσης των φορολογουμένων, η δε ισχύς της οικείας αναδρομικής διατάξεως εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που προηγείται της δημοσιεύσεώς της. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί «παράτασης», κατά τ' ανωτέρω, του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων οι οποίες ήταν ήδη παραγεγραμμένες κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και των οποίων η έναρξη της παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως οικονομικού έτους, θα ήταν ανίσχυρη ως αντικείμενη στις πιο πάνω συνταγματικές διατάξεις».

31.12.2008. Για ποιόν λόγο είναι συνταγματικά ανεκτή η παράταση του χρόνου παραγραφής, αν η σχετική νεότερη διάταξη για την παράταση έχει ψηφισθεί και δημοσιευθεί προ των 31.12.2008, ενώ δεν θα ήταν συνταγματικά ανεκτή τυχόν παράταση του χρόνου αυτού αν η σχετική διάταξη ψηφιζόταν και δημοσιευόταν μετά τις 31.12.2008; Και γεννάται προβληματισμός, επειδή, όπως προειπώθηκε, η «φορολογική παραγραφή» συνιστά ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής και προστατεύεται από τον κανόνα της νομιμότητας του φόρου, ενώ η παράταση του χρόνου βεβαίωσης αφορά και καταλαμβάνει χρήση πολύ παλαιότερη του συνταγματικού ορίου της επιτρεπτής συνταγματικής αναδρομής (άρθρο 78 παρ. 2Σ.), για την οποία παλαιότερη χρήση και εκτός του περιορισμένου ορίου χρονικής αναδρομής θα προκύψει από τον φορολογικό έλεγχο και τον φορολογικό καταλογισμό, φορολογική επιβάρυνση. Επομένως, για ποιόν λόγο επιδρά ουσιωδώς στην κατάφαση ή όχι της συνταγματικής ανοχής της διαστολής του χρόνου «φορολογικής παραγραφής», ο χρόνος δημοσίευσης της διάταξης παράτασης, ως χρόνος πριν ή μετά τη λήξη της, ενώ τελικώς δυσμενή αποτελέσματα θα επέλθουν και στις δύο περιπτώσεις σε φορολογική ενοχή που γεννάται μέσα σε διαχείριση που είναι παλαιότερη και δεν εντάσσεται στο χρονικό πλαίσιο του κανόνα του άρθρου 78 παρ.2 Σ.;

Συμπληρωματικά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι έχει γίνει δεκτό πως σύντμηση του χρόνου παραγραφής με νεότερο νόμο έχει εφαρμογή και για πράξεις που τυχόν είχαν εκδοθεί υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς το οποίο προέβλεπε μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής.<sup>11</sup> Η άποψη αυτή είναι συνεπής με την μέχρι σήμερα ερμηνεία του κανόνα της χρονικά περιορισμένης φορολογικής ανάδρασης.

10. Η δεύτερη ομάδα ζητημάτων αφορά στη συνταγματική ανοχή της νομοθετικής τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής. Πρόσφατα, αρκετά διοικητικά δικαστήρια ουσίας έχουν στηλιτεύσει τη νομοθετική αυτή τακτική, κατά την οποία, τα τελευταία δεκαπέντε χρόνια θεσπίσθηκαν με αποσπασματικές διατάξεις άνω των δεκαπέντε παρατάσεων του χρόνου παραγραφής, με περαιτέρω συνέπεια σήμερα η φορολογική διοίκηση να διατυπώνει την άποψη ότι κατά το ημερολογιακό έτος 2015 δεν έχει παραγραφεί η εξουσία της να βεβαιώσει φόρο εισοδήματος για τις διαχειριστικές χρήσεις 1997 επ.<sup>12</sup>

Ιδίως, τα ως άνω διοικητικά δικαστήρια ουσίας έκριναν ότι πολλαπλές παρατάσεις ισοδυναμούν με αναδρομική επιβολή φόρου, συνταγματικά μη ανεκτή. Οι αποφάσεις αυτές παρουσιάζουν εξαιρετικό ενδιαφέρον, ιδίως διότι ελέγχουν τη συνταγματική ανοχή της οικείας νομοθετικής τακτικής πολλαπλών παρατάσεων των «φορολογικών παραγραφών» όχι μόνο με την επίκληση του άρθρου 78 παρ. 2Σ. (κανόνας χρονικού περιορισμού της φορολογικής αναδρομής) αλλά επιπρόσθετα και με την επίκληση των άρθρων 4 παρ. 1Σ. και 2 παρ.1 - 5 παρ. 1Σ.<sup>13</sup> Το ζήτημα εκκρεμεί

<sup>11</sup> Βλ. ΣτΕ 2883/1990 και ΣτΕ 4267/1986.

<sup>12</sup> Βλ. αντί άλλων, Θ. Φορτσάκη: «Η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών» ΔΦΝ 2015, σελ. 483 επ.

<sup>13</sup> Βλ. αντί άλλων αποφάσεων, την απόφαση Διοικητικού Εφετείου Αθηνών 624/2014, ΔΦΝ τεύχος 1564, σελ. 851, με άρθρο Η τακτική των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής του Δημοσίου για Βεβαίωση φόρου (και προστίμων Κ.Β.Σ.) με την οποία έγινε δεκτό ότι: «...Αντίθετη ερμηνεία των τελευταίων αυτών δια-

στο Συμβούλιο της Επικρατείας και περιμένουμε με εξαιρετικό ενδιαφέρον τις περαιτέρω εξελίξεις.

Θα μπορούσε να επισημανθεί ότι η πρακτική του φορολογικού νομοθέτη να προσπαθεί είτε με διαδοχικές παρατάσεις «φορολογικών παραγραφών» είτε με την αναδρομική εφαρμογή της «προσαύξησης περιουσίας» (άρθρο 48 παρ.2 Ν.2238/1994)<sup>14</sup> να καλύπτει κενά και αστοχίες της εκτελεστικής εξουσίας έχει αρχίσει τελευταία να ελέγχεται και να περιορίζεται από τη δικαστική εξουσία, στο πλαίσιο της από αυτήν άσκησης του συνταγματικού εγγυητικού της ρόλου.

11. Συμπερασματικά, θα πρέπει να επισημανθεί ότι ως θεσμός τομής συνταγματικών κανόνων, ο θεσμός της «φορολογικής παραγραφής» δεν ερμηνεύεται ευχερώς. Συνιστά το πεδίο τομής της ανάγκης του δημοσίου για είσπραξη δημοσίων εσόδων και της εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού με την ανάγκη να προστατευθεί η ασφάλεια της ανάπτυξης της ιδιωτικής κοινωνικής και οικονομικής σφαίρας. Κατά τη στάθμιση των δύο αυτών αγαθών, δεν θα πρέπει να λησμονούμε ότι το δημόσιο συμφέρον δεν ταυτίζεται με το στενό ταμειακό συμφέρον του δημοσίου. Αντίθετα, στις κρίσιμες ώρες της οικονομικής ύφεσης που διανύουμε, το δημόσιο συμφέρον ταυτίζεται και με την οικονομική ανάπτυξη, ανάπτυξη η οποία δεν δύναται να επιτευχθεί χωρίς φορολογική ασφάλεια και σταθερότητα. **▲ΦΠ**

*τάξεων, ότι δηλαδή οι περαιτέρω διαδοχικές (έξι) παρατάσεις της ως άνω προθεσμίας αφορούν όλες τις φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες η εν λόγω προθεσμία έληγε όχι μόνο πρωτογενώς αλλά και κατά παράταση, θα ήταν ευθέως αντισυνταγματική, διότι θα παραβίαζε: 1) Το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, που κατοχυρώνει την αρχή της ισότητας, γιατί σε όμοιες φορολογικές υποθέσεις ο χρόνος της προθεσμίας παραγραφής θα ήταν διαφορετικός, αφού για τις φορολογικές υποθέσεις π.χ. της χρήσης 2001, η προθεσμία παραγραφής μέχρι 31-12-2013 θα είχε διάρκεια 12 ετών, για τις φορολογικές υποθέσεις της χρήσης 2002 η προθεσμία παραγραφής μέχρι 31-12-2013 θα είχε διάρκεια 11 ετών κ.ο.κ., χωρίς η άνοιξη αυτή μεταχείριση να δικαιολογείται από κάποιο λόγο υπέρτερου δημοσίου συμφέροντος, ως τέτοιος δε δεν μπορεί να vonθεί η αναποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών της φορολογικής αρχής ή η δυσλειτουργία του φορολογικού συστήματος. 2) Το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και το άρθρο 6 παρ. 1 της ΕΣΔΑ, που κατοχυρώνουν το δικαίωμα της δικαστικής προστασίας, γιατί α) στερεί από το φορολογούμενο το δικαίωμα να προβάλει ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου την ένσταση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρο ή πρόστιμο και β) αποδυναμώνει το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου λόγω του μεγάλου χρόνου που μεσολαβεί, με αποτέλεσμα να δημιουργείται δικονομική ανισότητα σε βάρος του φορολογούμενου, κατά παράβαση του άρθρου 40 του ΚΔΔ. 3) Το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, διότι οι πολλαπλές διαδοχικές παρατάσεις της εν λόγω προθεσμίας ισοδυναμούν με αναδρομική επιβολή του φόρου ή του προστίμου μη θεμιτή, αφού προκαλούν απόλυτη αστάθεια σε μια ορισμένη νομική κατάσταση, που δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εν τοις πράγμασι δικαιολογημένη (πρβλ ΣτΕ 171/2006, 1508/2002). 4) Την αρχή του Κράτους δικαίου και ιδίως την από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 5 παρ. 1 του Συντάγματος απορέουσα αρχή της ασφαλείας του δικαίου, που πρέπει να διέπει ένα ευνομούμενο κράτος και την ειδικότερη πτυχή αυτής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος (πρβλ ΣτΕ 2034/2011, 1508/2002), ενόψει της αυστηρότητας των φορολογικών διατάξεων και των πολλαπλών υποχρεώσεων του φορολογούμενου (π.χ. υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ), ενώ καθιστά υπερδεκαετή την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για την οποία έχει προβλεφθεί πενταετής προθεσμία παραγραφής (βλ. άρθρα 34 παρ. 4γ του Κ.Β.Σ., 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με το άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ), ενώ διατηρεί τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής του ίδιου δικαιώματος σε σοβαρότερες και εξαιρετικές περιπτώσεις (βλ. άρθρο 84 παρ. 3 και 4 του ΚΦΕ)».*

<sup>14</sup> Βλ. τεύχος αφιέρωμα ΔΦΝ 2016, Β' Φεβρουαρίου.