



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 268/2017**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Α' ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)**

**Συνεδρίαση της 30<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2017**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, αρχαιότερος των Αντιπροέδρων, σε αναπλήρωση του απουσιάζοντος Προέδρου του ΝΣΚ, Μιχαήλ Απέσσου.

**Μέλη:** Ανδρέας Χαρλαύτης, Βασιλική Δούσκα, Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδροι Ν.Σ.Κ., Θεόδωρος Ψυχογιός, Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Αθηνά Αλεφάντη, Αγγελική Καστανά, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Βασίλειος Καραγεώργος, Ευσταθία Τσαούση, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας, Βασιλική Παπαθεοδώρου και Νικόλαος Καραγιώργης, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 156663 ΕΞ 2017 ΕΜΠ/23-11-2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Ελέγχων-Τμήμα Β', που υπογράφεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**Ερώτημα:** Ενόψει των Αποφάσεων 2934/2017 και 2935/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) – επταμελούς συνθέσεως - και συγκεκριμένα με βάση τις σκέψεις αυτών και ιδίως των παραγράφων 5, 6 και 11: (α) η Φορολογική Διοίκηση έχει δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, και, συνακολούθως, δυνατότητα έκδοσης των οικείων πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν χρήσεις μέχρι 31/12/2013, και (β) σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο προηγούμενο ερώτημα, σε ποιές χρήσεις

προηγούμενες της χρήσης 2014 (που τέθηκε σε ισχύ ο ΚΦΔ) εκτείνεται το εν λόγω δικαίωμα;

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

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων, τα οποία, λόγω της μείζονος σπουδαιότητας των νομικών ζητημάτων που ανακύπτουν, του πλήθους των υποθέσεων που αφορούν και του πολύ μεγάλου φορολογικού ενδιαφέροντός τους, εισήχθησαν απευθείας στην Ολομέλεια του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ) για έκδοση γνωμοδοτήσεως, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

### **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι τα εξεταζόμενα ερωτήματα υποβλήθηκαν με βάση το κατωτέρω στην οικεία θέση παρατιθέμενο νομοθετικό πλαίσιο και εξ αφορμής των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 – επταμελούς συνθέσεως - αποφάσεις του ΣτΕ, σε συνδυασμό με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας ΣτΕ επί του ζητήματος της συνταγματικότητας ή μη και της εννοίας των διατάξεων νόμων, περί παρατάσεως και παρεκτάσεως των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου κλπ. Ενόψει τούτου και προς αποφυγή ασκόπων επαναλήψεων, οι ως άνω δικαστικές αποφάσεις, καθώς και το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό γνωμοδοτήσεως της Ολομελείας ΝΣΚ, με το οποίο καθορίσθηκε η τηρητέα διοικητική πορεία στο πλαίσιο της νομολογιακής εφαρμογής της αποφάσεως της Ολομελείας του ΣτΕ, επισυνάπτονται στην παρούσα, ως ενιαίο και αναπόσπαστο περιεχόμενό της.

2. Όπως διαλαμβάνεται συνοπτικώς και στο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας, κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 26§2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ – (ν.4174/2013, Α' 170) εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 (Β' 4270/30.12.2016) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία συμπληρώθηκε με την υπ' αριθμ. ΔΑΑΔΕ ΔΕΛ Α1057280 ΕΞ 2017 (Β' 1391/24.04.2017) και στη συνέχεια τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 ( Β' 3278) απόφαση του Διοικητή, μετά την έκδοση της μνημονευομένης στο προοίμιό της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ. Με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1154/4.10.2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της τροποποιητικής αποφάσεώς του.

3. Στις παραγράφους 1 έως και 6 του άρθρου μόνου της ως άνω αποφάσεως ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα της προτεραιοποίησης των ελεγκτέων εντός του έτους 2017 υποθέσεων (αριθμός υποθέσεων, ελεγχόμενες χρήσεις, κριτήρια) και στην παράγραφο 7, που προστέθηκε με την προαναφερομένη τροποποιητική απόφαση, ορίζονται τα εξής:

«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

4. Από το παρατιθέμενο στην προηγούμενη παράγραφο περιεχόμενο της υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 ( Β' 3278) τροποποιητικής αποφάσεως του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι η προτεραιοποίηση των ελεγχόμενων υποθέσεων έγινε επί νέας βάσεως και συγκεκριμένα δεν περιελήφθησαν σε αυτές οι κατά την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του ΣΤΕ και το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό γνωμοδοτήσεως της Ολομελείας του ΝΣΚ αναμφισβητήτως παραγραφείσες χρήσεις και τούτο σε συμμόρφωση προς την απόφαση του ΣΤΕ ως νομολογιακού δεδομένου και ο έλεγχος εγκλωβίσθηκε στην μετ' αυτόν έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού.

5. Σημειωτέον ότι, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό γνωμοδοτήσεως της Ολομελείας του ΝΣΚ, του οποίου τα πορίσματα και προτάσεις (παράγραφοι 14 και 15 του πρακτικού) φαίνεται να ακολούθησε η περί προτεραιοποίησεως απόφαση του Διοικητή, έγινε δεκτόν ότι η απόφαση της Ολομελείας 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) αφενός και των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36§3 και 72§11 του ν.4174/2013 – ΚΦΔ - (Α' 170) αφετέρου και, επομένως, οι διατάξεις αυτές πρέπει να εφαρμόζονται από τη Φορολογική Διοίκηση μέχρις εκδόσεως αποφάσεως του ΣΤΕ επί του θέματος της συνταγματικότητας και της εννοίας αυτών (παράγραφοι 5 και 7 του πρακτικού).

### **Νομοθετικό πλαίσιο**

#### **Διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος – ΚΦΕ – (ν. 2238/1994)**

6. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – ΚΦΕ - (ν.2238/1994, Α' 151), ο οποίος ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013 [ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το άρθρο 72§25 του θεσπισθέντος με το ν. 4172/2013 (Α' 167) νέου ΚΦΕ], προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων.

Ειδικότερα, στο άρθρο 66 του ΚΦΕ ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λ.π. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές. ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας.



Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του. Στον έλεγχο αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').....»<sup>1</sup>.

7. Εξάλλου, ο ίδιος Κώδικας στο άρθρο 68(§§1 και 2) αυτού ορίζει τα εξής: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση....2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,<sup>2</sup> β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, γ)..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.....».

8. Περαιτέρω, στο άρθρο 84 του ΚΦΕ ορίζονται τα εξής: «1. 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. 2. ... 3. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου<sup>3</sup>. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων [...] το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...] παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης [...].».

**Διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - [ν. 4174/2013 (Α' 170)],**

9. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - [ν. 4174/2013 (Α' 170)], θεσπίσθηκε η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να

<sup>1</sup> Η διατάξεις της παραγράφου 1 τέθηκαν όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του νόμου 3943/2011 (Α' 66) και, κατ' άρθρο 52§2 αυτού, ισχύει από την δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 31-3-2011. Ταυτοσήμου, κατά βάση, περιεχομένου είναι και οι πριν από την αντικατάσταση διαχρονικώς ισχύσασες διατάξεις.

<sup>2</sup> Η ρύθμιση της περίπτωσης α' επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσεως «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22-12-2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του ν. 3522/2006 και μετά.

<sup>3</sup> Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13§6 του ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην ΕτΚ (22-12-2006). Η αντικατασταθείσα περίπτωση είχε ως εξής: «Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68».

προβαίνει, σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις μεθόδους και τεχνικές ελέγχου που προβλέπονται στα άρθρα 24, 25 και 27 αυτού, σε διαπίστωση της εκπλήρωσης ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των φορολογουμένων και σε έλεγχο της ακρίβειας του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν. Ο έλεγχος αποσκοπεί στο προσδιορισμό του ύψους του ποσού που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, πρόστιμα, τέλη εισφορές κ.λ.π.).

10. Περαιτέρω, στα άρθρα 26, 28, 30, 34, 36 και 72(§§1 και 11) του ΚΦΔ, όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

**Άρθρο 26 (Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο)**

«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης. Στην απόφαση ορίζεται, επίσης, το ποσοστό των πλήρων και μερικών ελέγχων για φορολογικά έτη, χρήσεις, υποθέσεις, περιόδους ή υποχρεώσεις που αφορούν στην τελευταία πενταετία, συμπεριλαμβανομένου και του έτους έκδοσης της απόφασης, το οποίο δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσοστού 70% του συνόλου πλήρων και μερικών ελέγχων, αντίστοιχα, των κατά προτεραιότητα ελεγχόμενων υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα. Ειδικά, για το έτος 2016 το ανωτέρω ποσοστό ορίζεται σε 50% και για το έτος 2017 σε 60%. β. Για ελέγχους που διενεργούνται από 1.1.2018, ποσοστό τουλάχιστον 75% των ελέγχων που ορίζονται στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου αφορούν κατ' αρχήν σε ελέγχους της τελευταίας τριετίας για τις οποίες έχει λήξει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Οι έλεγχοι του προηγούμενου εδαφίου μπορούν να επεκτείνονται στα δύο προηγούμενα, πέραν της τελευταίας τριετίας, φορολογικά έτη ή χρήσεις, με βάση κριτήρια κατά τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο».<sup>4</sup>

**Άρθρο 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου)**

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως

<sup>4</sup> Η παράγραφος 2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 77 του ν. 4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19-05-2017) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 19-05-2017, σύμφωνα με το άρθρο 164 του ίδιου νόμου.

αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα»

#### Άρθρο 30 (Προσδιορισμός φόρου)

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.....

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου»<sup>5</sup>.

#### Άρθρο 34 (Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα<sup>6</sup>. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

<sup>5</sup> Το άρθρο 30 τέθηκε όπως ισχύει μετά τις τροποποιήσεις του με το άρθρο 46§1 του ν. 4223/2012 (Α' 287) και το άρθρο 40§12 του ν. 4410/2016 (Α' 141/03-08-2016).

<sup>6</sup> Στο άρθρο 25§5 του ΚΦΔ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του από το άρθρο 40§11ββ του ν. 4410/2016 (Α' 141/3-8-2016) ορίζονται τα εξής: «5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».



και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου»<sup>7</sup>.

Άρθρο 36 (Παραγραφή) «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης...4.....»<sup>8</sup>.

Άρθρο 72(§§1 και 11): «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα [...]. 11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ...»<sup>9</sup>. Σύμφωνα με την περίπτωση 24 της αυτής υποπαραγράφου Δ.2: «Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές».

## Ερμηνεία των διατάξεων

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

<sup>7</sup> Το άρθρο 34 τέθηκε όπως ισχύει μετά τις προσθήκες και τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 46§4 του ν. 4223/2013 (Α' 287).

<sup>8</sup> Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 προστέθηκε με το άρθρο 2§4 του ν. 4281/2014 (Α' 160). Η παράγραφος 2 τέθηκε όπως ισχύει όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 46§6 του ν. 4223/2013(Α' 287). Η παράγραφος 3 τέθηκε όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 46§7 του ν. 4223/2013 (Α' 287).

<sup>9</sup> Πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), όπως η παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50§1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014)].



11. Στις σκέψεις 5, 6 και 10 της υπ' αριθμ. 1738/2017 αποφάσεως του ΣΤΕ, οι οποίες μεταφέρονται αυτολεξεί και στη σκέψη 6 των υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεων του ίδιου δικαστηρίου, έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Σύμφωνα με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από τις διατάξεις των άρθρων 2§1 και 25§1 εδάφιο πρώτο του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, για την επιβολή φόρων, τελών εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, να ορίζεται στο νόμο εκ των προτέρων, τόσο η διάρκειά της, η οποία πρέπει να είναι εύλογη<sup>10</sup>, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όσο και ο συγκεκριμένος χρόνος λήξεώς της, μετά την οποία να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου φόρου, τέλους εισφοράς ή άλλης κυρώσεως 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). (β) Εκδήλωση της απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου, αρχή 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, 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 (ΟΛΣΤΕ 3174/2014). Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την

<sup>10</sup> Με τη σκέψη 10 της αποφάσεως της Ολομελείας του ΣΤΕ εύλογης διάρκειας κρίθηκε η παραγραφή που τίθεται ως κανόνας στο άρθρο 84§1 του ν. 2238/1994 (προϊσχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - ΚΦΕ).



ΚΡ  
ΥΠΛ  
25

πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο 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 στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων (όπως εισόδημα π.χ. από μισθωτές υπηρεσίες, τόκους καταθέσεων κ.λπ.) εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά.

12. Με βάση τα γενόμενα δεκτά στις σκέψεις 5, 6, και 10 της υπ' αριθμ. 1738/2017 αποφάσεως και στις σκέψεις 6 και 7 των υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεων του ΣτΕ, οι διατάξεις, περί παρατάσεων της παραγραφής (αρχικής ή παραταθείσης), των άρθρων 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), 12§7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4§7 του ν. 3899/2010, 18§2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου, παρ. 1 του ν. 4098/2012, 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 προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.

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

13. Με τις υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ (σκέψη 12 αυτών) έγιναν δεκτά τα εξής: Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, οι οποίες, ενόψει και της μεταβατικής διατάξεως του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α' του ΚΦΔ, εφαρμόζονται για τις χρήσεις έως και 31-12-2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δηλώσεως και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κυρώσεως στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»), τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13§6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του



προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). 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 (πρβλ ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Υπό εναντία εκδοχή, ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, ο οποίος, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τελέσεως ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι 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 και πληροφοριών περί της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Με βάση τα προεκτεθέντα, έγινε δεκτόν ότι, εφόσον μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την



14. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά, δεν τέθηκε ζήτημα συνταγματικότητας των διατάξεων των άρθρων 68§2 και 84§4 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και, επομένως, οι εν λόγω διατάξεις είναι εφαρμοστέες όπως ερμηνεύθηκαν από τις επίμαχες αποφάσεις του ΣτΕ.

**Επί των διατάξεων των άρθρων 36§3 και 72§11 του ν. 4174/2017 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ)**

15. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίστηκε ότι, κατ' εξαίρεση από τον κατά την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου κανόνα της πενταετούς παραγραφής, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής<sup>12</sup> μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δηλώσεως. Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72§11 εδάφιο πρώτο του ΚΦΔ, διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του ΚΦΔ, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Επομένως, για τις χρήσεις που ανάγονται σε χρόνο πριν την 1-1-2014 εφαρμοστέες είναι οι περί παραγραφής διατάξεις των άρθρων 68§2 και 84§4 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994), όπως ερμηνεύθηκαν από το ΣτΕ, κατά τα ανωτέρω στην οικεία

επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ. Και τούτο διότι, 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 (ΣτΕ 2934, 2935/2017).

<sup>12</sup> Τα ποινικά αδικήματα της φοροδιαφυγής προσδιορίζονται στο άρθρο 66 του ΚΦΔ και σχετίζονται με: (α) Τη φοροδιαφυγή στη Φορολογία Εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) – άρθρο 66§1 περ. α'). (β) Με την αποφυγή πληρωμής του ΦΠΑ, του Φόρου Κύκλου Εργασιών, του Φόρου Ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 66§1 περ. β'). (γ) Με την αποφυγή πληρωμής του φόρου πλοίων (άρθρο 66§1 περ. γ'). (δ) Με την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και την αποδοχή ή τη νόθευση τέτοιων στοιχείων (άρθρο 66§5). Στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 66 προβλέπονται οι ποινές ανάλογα με την κατηγορία του εγκλήματος φοροδιαφυγής (φυλάκιση ή κάθειρξη), συναρτώμενες με το είδος και το ποσό του φόρου (άνω των 50.000 ή 100.000 ή 150.000 ευρώ) που οφείλεται ή απεκρύβη ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατήθηκε και το φορολογικό ή διαχειριστικό έτος. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 προβλέπονται οι ποινές (φυλάκιση ή κάθειρξη, ανάλογα με το ποσό της συναλλαγής ή την αξία φορολογικού στοιχείου), δηλαδή ανάλογα με τη βαρύτητα του αδικήματος, για την έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων, την αποδοχή εικονικών ή τη νόθευσή τους και εξειδικεύονται οι έννοιες του πλαστού και εικονικού κλπ. Υπό τα δεδομένα αυτά, η αντικειμενική υπόσταση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής συναρτάται προς ελάχιστα όρια φόρου, προστίμων, εισφορών, αξίας τιμολογίων και συναλλαγών κλπ.

θέση εκτεθέντα. Περαιτέρω, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας μεταβατικής διατάξεως, προβλέπεται ότι, κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, περί εικοσαετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου κλπ σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

16. Τόσο η υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας όσο και οι υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεις της επταμελούς συνθέσεως του ΣΤΕ δεν αντιμετώπισαν, (προφανώς ως μη αναγκαίο με βάση το πραγματικό των υποθέσεων των οποίων επελήφθησαν), το ζήτημα της συνταγματικότητας των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36§3 και 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ, 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, στη δεύτερη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε. Οι διατάξεις αυτές παρατίθενται στη σκέψη 9 της υπ' αριθμ. 1738/2017 αποφάσεως της Ολομελείας και στη σκέψη 5 των υπ' αριθμ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεων της επταμελούς συνθέσεως του ΣΤΕ.

17. Είναι προφανές ότι ανακύπτει ζήτημα εάν η προβλεπόμενη στον ΚΦΔ εικοσαετής παραγραφή, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής, συνάδει προς το συνταγματικό κανόνα περί εύλογης διάρκειας της οριζόμενης στο νόμο προθεσμίας παραγραφής. 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, οριζόμενης 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 (προϊσχύοντος ΚΦΕ), πράγμα που ισχύει ήδη στο ποινικό δίκαιο. Αν και η κρίση των αποφάσεων του ΣΤΕ, ότι η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να είναι εύλογη και συνάδουσα με την αρχή της αναλογικότητας και ότι η λήξη της παραγραφής δεν μπορεί να συναρτάται με το ύψος του ποσού, στο οποίο η διοίκηση θα προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του διοικουμένου και από το οποίο εξαρτάται η πλήρωση της αντικειμενικής υποστάσεως των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, δεν φαίνεται να παρέχει έδαφος εφαρμογής των πραγματευομένων

στην παρούσα παράγραφο διατάξεων, ως αντικειμένων στις αρχές της αναλογικότητας και της ασφάλειας δικαίου, εφόσον το ζήτημα της συνταγματικότητας ή μη ή/και της ερμηνείας και εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων των άρθρων 36§3 και 72§11 του ΚΦΔ, προφανώς ως προς το εύλογο ή μη της διάρκειάς 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.

**18.** Περαιτέρω, όμως, τουλάχιστον καθόσον αφορά την εν προκειμένω ενδιαφέρουσα στο πλαίσιο του ερωτήματος παρέκταση (επιμήκυνση) του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, η θεσπίζουσα την παρέκταση του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή διάταξη του άρθρου 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ αντίκειται, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά με τις υπ' αριθμ. 1738/2017 (σκέψη 6), 2934, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣτΕ, στις διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος κατά το μέρος που παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσής των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013<sup>13</sup>), ήτοι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012. Τούτο, δε, διότι, εκτός της ρητής διατυπώσεως του άρθρου 78§2 του Συντάγματος, με τη δημοσίευση του νόμου, ανεξαρτήτως της ενάρξεως ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ που περιλαμβάνονται σε αυτόν (νόμο), δεν τίθεται ζήτημα ασφαλείας δικαίου και αδυναμίας προβλέψεως του χρόνου λήξεως της παρεκτεινομένης παραγραφής, σκοπό στον οποίο απέβλεψαν οι διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος.

**19. Μειοψήφησαν** οι Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη και Βασίλειος Καραγιώργος (ψήφοι τρεις), ο οποίοι διατύπωσαν την γνώμη ότι η θεσπίζουσα την παρέκταση του χρόνου της παραγραφής διάταξη άρθρου 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ αντίκειται, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά με τις υπ' αριθμ. 1738/2017 (σκέψη 6), 2934, 2935/2017

<sup>13</sup> Ο ν. 4174/2013 δημοσιεύθηκε στην ΕτΚ στις 26-7-2013 και, σύμφωνα με το άρθρο 82 αυτού, άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευσή του, με εξαίρεση τα οριζόμενα στο άρθρο 67 ή αν άλλως ορίζεται στις επιμέρους διατάξεις αυτού, το οποίο, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), αναριθμήθηκε σε άρθρο 73 και ορίζει ότι ο ΚΦΔ, ήτοι τα άρθρα 1 έως και 72 του ν. 4174/2013, τίθενται σε ισχύ από 1-1-2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις του.





(σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣτΕ, στις διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος κατά το μέρος που παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της ενάρξεως ισχύος των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ήτοι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2013. Τούτο, δε, διότι με την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ τροποποιείται αναδρομικώς το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι υποχρεώσεις του φορολογουμένου<sup>14</sup>.

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

20. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τεθέντων ερωτημάτων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια), γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, κατά τα ανωτέρω αναλυτικώς αναπτυσσόμενα στην παρούσα και εν συμπεράσματι ως εξής:

Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - (ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30<sup>η</sup> Νοεμβρίου 2017

Ο Προεδρεύων της Ολομελείας  
και εισηγητής

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Γίνεταη αποδεκτή

Γ. ΜΙΤΣΙΛΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η Προϊστάμενος-η  
του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης



<sup>14</sup> ΣΔΕΦΕΡ/1017 (αδημ), η οποία, όμως, θέτει ως κριτήριο, στην μεν , στην δε σκέψη 13 τον χρόνο δημοσιεύσεώς του.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ  
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ  
ΕΥΡΩΠΕΙΑΚΗ ΕΝΩΣΗ

