



**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΑ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

ΤΙΤΛΟΣ

«Η περίπτωση της διαδοχικής παράτασης της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου»

ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ: Γενική Διοίκηση

Επιβλέπων/ουσα:

κ. Δαραμάρας Κωνσταντίνος

Σπουδαστής/στρια:

Παναγοπούλου Χριστοφίλη

ΑΘΗΝΑ - 2017

ΧΡΙΣΤΟΦΙΛΗ ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΥ

**« Η περίπτωση της διαδοχικής παράτασης
της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων
και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου»**

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &
ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

ΑΘΗΝΑ 2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα τελευταία χρόνια συχνά γίνεται λόγος για την πολυπλοκότητα και τις συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται στη νομοθεσία και ιδίως στη φορολογική, γεγονός που δημιουργεί ασάφειες και πρόσθετα προβλήματα. Το αντικείμενο της παρούσας εργασίας πραγματεύεται ένα ζήτημα επίκαιρο, πολυσχιδές και με αντίκτυπο σε μεγάλο μέρος πολιτών, το οποίο έχει απασχολήσει επί πολλά έτη την κοινωνία. Πρόκειται για την περίπτωση της διαδοχικής παράτασης της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου.

Στόχος της εργασίας είναι μέσω αυτής της περίπτωσης, να αναδειχθεί το γεγονός ότι σε πολλές περιπτώσεις η διάταξη του νόμου δεν είναι αρκετή, αλλά υπάρχουν και άλλες παράμετροι, όπως οι αρχές του διοικητικού δικαίου, η αξία και η σημασία των οποίων είναι απαραίτητη και ουσιαστική για να υπηρετηθεί σωστά η υπέρτατη αρχή της νομιμότητας και το κράτος δικαίου σε μια ευνομούμενη πολιτεία. Εάν αυτές οι αρχές εκλείπουν ή καταπατώνται, τίθεται αυτομάτως και ζήτημα αντισυνταγματικότητας.

Η εξέταση του θέματος αυτού, με σκοπό την επίτευξη του παραπάνω στόχου, επιδιώκεται με συγκεκριμένη μεθοδολογία. Πρόκειται για ένα συνδυασμό θεωρητικών προσεγγίσεων και επισκόπηση της πρόσφατης νομολογίας των διοικητικών δικαστηρίων και ιδίως του Συμβουλίου της Επικρατείας. Το συγκεκριμένο ζήτημα κρίθηκε δικαστικά το τελευταίο διάστημα, οπότε και στην εργασία επιχειρείται παράθεση και συνοπτική ανάλυση των πρόσφατων δικαστικών αποφάσεων.

Τα προσδοκώμενα αποτελέσματα αυτής της εργασίας είναι να διαφανεί η πολυπλοκότητα της τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και όχι μόνο, καθώς και η σπουδαιότητα των αρχών του διοικητικού δικαίου σε κάθε ενέργεια της Διοίκησης. Τέλος, η συνεισφορά αυτής της εργασίας, εντοπίζεται στην προβολή της συμπληρωματικής και αδιάσπαστης σχέσης που υπάρχει μεταξύ Δικαίου και αρχών.

Λέξεις Κλειδιά: αρχές, παράταση, παραγραφή, νομιμότητα, αντισυνταγματικότητα, φορολογικοί έλεγχοι

ABSTRACT

The last years there has often been a consideration in regards to the complexity and the constant changes in legislation, and in particular in tax legislation, which create ambiguities and additional problems. This thesis deals with a subject that is current, multidisciplinary and that has impacted a large proportion of our society for many years. This is the case of the successive extension of the deadline for tax audits and related demands of the Public Sector.

The aim of this thesis is to highlight the fact that in many cases the provision of the law is insufficient, however, stress that there are other parameters, such as the principles of administrative law, the value and importance of which is necessary and substantial in order to serve the supreme principle of legality and the rule of law in a privileged state. If these principles are eliminated, an unconstitutionality issue is automatically raised.

The examination of this subject in order to achieve the above objective is pursued by a specific methodology. It is about a combination of theoretical approaches and an overview of the recent law of the administrative courts, particularly the Council of State. This issue has been judged in court lately, thus the thesis includes a quote and a brief analysis of the recent judgments.

The expected results of this thesis are to highlight the complexity of the policy of successive extensions of the limitation of tax audits and beyond, as well as the importance of the principles of administrative law in every action of the Administration. Finally, the contribution of all this thesis, is visible in the view of the complementary and inseparable relationship between the Law and the Principles.

Keywords: principles, extension, deadline, legality, unconstitutionality, tax audits

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο της πτυχιακής μου, ως απαραίτητο τμήμα της ολοκλήρωσης της εκπαίδευσης στην Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης. Επρόκειτο για μια ξεχωριστή και πολύ ενδιαφέρουσα έρευνα. Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον υπεύθυνο επίβλεψης μου, κύριο Δαραμάρα Κωνσταντίνο για τη βοήθεια και την κατεύθυνση που μου παρείχε συνεχώς. Τέλος, θερμές ευχαριστίες στην οικογένεια μου που με στήριξε από την πρώτη κιόλας στιγμή σε όλα όσα χρειάστηκα στα πλαίσια της Σχολής.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT	4
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	5
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΗΣ & ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ.....	9
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	10
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ & Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	13
Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογούμενων.....	14
Δικαιώματα φορολογούμενου.....	14
Υποχρεώσεις φορολογούμενου.....	14
Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου	14
Άμεση διενέργεια συγκεκριμένων ελέγχων.....	1616
Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ.....	18
Τα είδη της παραγραφής.....	19
Περιπτώσεις παράτασης του χρόνου παραγραφής σε 5, 10 ή περισσότερα χρόνια	19
Η παραγραφή είναι δεκαετής	20
Η παραγραφή είναι δεκαπενταετής ή εικοσαετής.....	20
Η νομοθεσία για τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής.....	21
Συνέπειες τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων	24
ΤΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΑΙ Η ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΔΟΧΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΑΛΛΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ.....	26
Προηγηθείσα νομολογία.....	27

24/2013, Διοικητικό Εφετείο Χανίων & 624/2014, Διοικητικό Εφετείο Αθηνών ..	27
3174/2014, Ολομέλεια Συμβουλίου της Επικρατείας.....	28
888/2016, Συμβούλιο της Επικρατείας	28
1623/2016, Συμβούλιο της Επικρατείας	29
Η Νομοθεσία σχετικά με το ζήτημα της παραγραφής.....	29
ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ	
ΔΙΚΑΙΟΥ	
33	33
Η αρχή της νομιμότητας ως απόρροια του κράτους δικαίου.....	33
Η αρχή της αναλογικότητας.....	35
Η αρχή της χρηστής διοίκησης	36
Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη	37
Η αρχή της ασφάλειας δικαίου ή της νομικής ασφάλειας	39
Η αρχή της ισότητας	39
Οι αρχές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας	41
Το ζήτημα της καλής νομοθέτησης στην τακτική των διαδοχικών παρατάσεων των παραγραφών.....	42
ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΤΑΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΠΑΡΑΤΑΣΕΩΝ	
ΠΑΡΑΤΑΣΕΩΝ	
45	45
Οι ισχυρισμοί περί αντισυνταγματικότητας βάσει νομολογίας.....	46
ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗΣ ΤΑΚΤΙΚΗΣ	
48	48
Παλιότερες θέσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ.....	49
Η τεχνολογική ανάπτυξη ως μοχλός προς την επίτευξη εύλογης χρονικής διάρκειας	49
Η επίδραση του θέματος της παραγραφής στην επενδυτική δραστηριότητα.....	50
Πρόσφατες οδηγίες από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.	52
Η παρέμβαση του ΝΣΚ μετά την απόφαση του ΣτΕ.....	54
Η πιο πρόσφατη και επίκαιρη ΠΟΛ 1154/2017	55

ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	57
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	59
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	61

ΕΣΔΔΑ, Παναγοπούλου Χριστοφίλη, ©, 2017 – Με την επιφύλαξη παντός δικαιώματος (ανά σειρά)

Δήλωση

«Δηλώνω ρητά ότι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο πνευματικά διακρίματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής.»

Αθήνα, 25/10/2017

Υπογραφή

Παναγοπούλου Χριστοφίλη

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΜΗΣΗΣ & ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΑΑΔΕ	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕΠ	Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν
ΔΕΔ	Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία.
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν	Νόμος
ΝΣΚ	Νομικό Συμβούλιο Κράτους
ΟΛΟΜ ΣτΕ	Ολομέλεια Συμβουλίου της Επικρατείας
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΠΟΛ	Παροχή Οδηγιών με εγκύκλιο
Σ	Σύνταγμα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΥΕΔΔΕ	Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων
υπ' αριθμ	Υπ' αριθμόν
ΦΑΠ	Φόρος Ακίνητης Περιουσίας
ΦΜΑΠ	Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα τελευταία χρόνια συχνά γίνεται λόγος για την πολυπλοκότητα και τις συνεχείς αλλαγές που πραγματοποιούνται στη νομοθεσία, ιδίως στη φορολογική, γεγονός που δημιουργεί ασάφειες και πρόσθετα προβλήματα. Πολλές είναι οι υποθέσεις που για χρόνια λιμνάζουν και στερούνται οριστικής επίλυσης, ταλανίζοντας έτσι πολίτες και Διοίκηση.

Η παρούσα εργασία ασχολείται με ένα ζήτημα που έχει απασχολήσει επί χρόνια την κοινωνία (πολίτες και Κράτος) γενικότερα. Πρόκειται για την περίπτωση της διαδοχικής παράτασης της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου. Η κατάσταση του φορολογούμενου δε μπορεί να τίθεται σε αμφιβολία επ' αόριστον, ενώ και ως προς την επιβολή φορολογικών επιβαρύνσεων, απαιτείται η προθεσμία παραγραφής να έχει εύλογη διάρκεια, να είναι σαφώς προκαθορισμένη και προβλέψιμη. Τέλος, από πλευράς Διοίκησης, υπάρχει μια μεγάλη συσσώρευση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων για τις οποίες πρέπει να δοθεί άμεση και οριστική λύση και παράλληλα να υπάρξουν τα απαραίτητα έσοδα για το κράτος μέσω της έγκαιρης και ορθής είσπραξης των οφειλών.

Το συγκεκριμένο θέμα αποτέλεσε μεγάλη πρόκληση, καθώς είναι επίκαιρο, πολυδαίδαλο και εγείρει αντικρουόμενες απόψεις. Πρόκειται για ένα ζήτημα με μεγάλο ενδιαφέρον, καθώς ο αντίκτυπος του στην κοινωνία είναι σημαντικός, αφού επηρεάζει δυνητικά ένα μεγάλο μέρος πολιτών-φορολογούμενων. Η πορεία και η επίλυσή του αφορά τόσο τους φορολογούμενους, όσο και τη Διοίκηση. Επιπλέον, η συγκεκριμένη περίπτωση απασχολεί ακόμη περισσότερο σε περιόδους, όπως η τωρινή, με την κρίση που έχει να αντιμετωπίσει η χώρα.

Με την παρούσα εργασία **δεν επιδιώκεται να δοθεί έμφαση στη φορολογία ή να ασκηθεί κριτική στη φορολογική πολιτική της χώρας, αλλά να καταδειχθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η εφαρμογή μιας διάταξης ή ενός νόμου δεν είναι αρκετή για να επιλυθεί ένα πρόβλημα.** Αντίθετα, αν δεν έχει τηρηθεί πλήρως η αρχή της νομιμότητας, μπορούν να προκληθούν περισσότερα προβλήματα. Οι αρχές που διακυβεύονται στην υπό εξέταση περίπτωση είναι αρκετές. Επιπροσθέτως,

παρουσιάζεται η αδράνεια του κρατικού μηχανισμού, αλλά και οι δυσκολίες που αυτός έχει να αντιμετωπίσει και τα εμπόδια στα οποία προσκρούει κατά την διεκπεραίωση των επιμέρους υποθέσεων.

Η **δομή της εργασίας** έχει ως στόχο να παρουσιάσει το θέμα όσο το δυνατόν πιο ολοκληρωμένα και να εκτεθούν όλα εκείνα τα στοιχεία που απαιτούνται για να διαφανεί η δυσκολία στην επίλυση της τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, καθώς επίσης, και να διαφανεί ότι ο νόμος, ανεξαρτήτως του πώς παράγεται, πρέπει να υπηρετεί την αρχή της νομιμότητας σε κάθε κράτος δικαίου και να προασπίζεται η τήρηση και η αναγκαιότητα των αρχών στην καθημερινή διοικητική δράση και νομοθέτηση.

Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η φορολογική πολιτική στη χώρα με τη διενέργεια των ελέγχων, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των φορολογουμένων κατά τη διάρκεια του ελέγχου καθώς και η διαδικασία αυτού. Σκοπός του κεφαλαίου είναι να δοθεί εξ αρχής το πλαίσιο μέσα στο οποίο πραγματοποιούνται οι έλεγχοι και να γνωστοποιηθεί ευρύτερα η διαδικασία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναδεικνύεται πιο συγκεκριμένα ο θεσμός της φορολογικής παραγραφής, τα είδη της και τα χρονικά όρια στα οποία μια υπόθεση παραγράφεται. Επίσης, παρατίθεται η νομοθεσία για τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής, καθώς και οι συνέπειες αυτής της τακτικής, ώστε να παρουσιαστεί η δυσκολία στην επίλυσή της και οι συνεχόμενες παρατάσεις που έχουν προβλεφθεί όλα αυτά τα χρόνια.

Στο τρίτο κεφάλαιο η εργασία επιχειρεί μια ιστορική αναδρομή στη νομολογία που έχει προηγηθεί για τη συγκεκριμένη περίπτωση, ώστε να είναι πλήρως σαφές το πλαίσιο γύρω από το οποίο όλα αυτά τα χρόνια συνεχίζει να υπάρχει αυτή η τακτική. Ακόμη, εξηγούνται τα βασικά άρθρα στα οποία εμπίπτουν οι αλληπάλληλες παρατάσεις της παραγραφής μέχρι και σήμερα.

Το τέταρτο κεφάλαιο είναι απαραίτητο για την παρουσίαση της παρούσας περίπτωσης. Εμπεριέχει τις θεμελιώδεις αρχές του Διοικητικού Δικαίου, οι οποίες, όπως προκύπτει, διασαλεύονται μέσα από την παραπάνω τακτική. Στο πλαίσιο αυτό παρουσιάζονται οι αρχές που κλονίζονται από την ύπαρξη της, τόσο σε θεωρητικό

επίπεδο, όσο και πρακτικά μέσα από αυτή την τακτική. Επιπλέον, στο κεφάλαιο αυτό τίθεται το ζήτημα της καλής νομοθέτησης και εξηγείται πως αυτή επηρεάζεται.

Μετά την παράθεση των θεμελιωδών αρχών του Διοικητικού Δικαίου που τυχόν διακυβεύονται κρίνεται απαραίτητο να δοθεί έμφαση στην περίπτωση της αντισυνταγματικότητας. Με αυτό ασχολείται **το πέμπτο κεφάλαιο**, ενώ παράλληλα, παρατίθεται η θέση της νομολογίας περί αντισυνταγματικότητας.

Στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται με μεγαλύτερη λεπτομέρεια στοιχεία και σχολιασμός επί της συγκεκριμένης τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής και παλιές σχετικές κρίσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ. Επίσης, δίνεται έμφαση στην τεχνολογική πρόοδο που υπάρχει στις μέρες μας και καθιστά πιο επιτακτική την επίλυση του προβλήματος, καθώς και στην επίδραση που έχει η τακτική των παρατάσεων στην επενδυτική δραστηριότητα και στην ανάπτυξη γενικότερα. Ακόμα, παρουσιάζονται τα πιο πρόσφατα γεγονότα και γίνεται επικαιροποίηση των στοιχείων και της έρευνας με τις πιο πρόσφατες εξελίξεις.

Τέλος, κρίθηκε σκόπιμο, λόγω της πληθώρας των στοιχείων που εμφανίζονται σε αυτήν την περίπτωση, να παρατεθούν κάποια γενικά συμπεράσματα που θα ανακεφαλαιώνουν τα πιο επίμαχα σημεία της υπό εξέταση περίπτωσης. Με αυτόν τον τρόπο συνοψίζονται τα κυρίαρχα χαρακτηριστικά που προβάλλονται σε αυτή την εργασία.

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ & Η ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΕΛΕΓΧΩΝ

Η φορολογική πολιτική αποτελεί κύριο άξονα της δημοσιονομικής πολιτικής καθώς και ουσιώδες στοιχείο της οικονομικής πολιτικής της κάθε χώρας. Συνδέεται άμεσα με την εκάστοτε κυβέρνηση και λαμβάνει τις περισσότερες φορές πολιτική διάσταση αφού, συχνά, κάθε κυβέρνηση προβαίνει στην ψήφιση και την ενσωμάτωση καινούργιων φορολογικών νομοσχεδίων, τα οποία ανταποκρίνονται στις επιμέρους ανάγκες και συνθήκες. Έτσι λοιπόν, αρκετές φορές επιβάλλονται νέοι φόροι που εξυπηρετούν πολλαπλές επιδιώξεις. Αυτό όμως που πρέπει να αποτελεί στόχο κάθε φορολογικού συστήματος είναι να ελαχιστοποιεί τα μειονεκτήματα της φορολογίας και να μεγιστοποιεί τα πλεονεκτήματά της (Γεωργακόπουλος, 1997).

Ως «φορολογικό σύστημα» νοείται το σύνολο των φορολογικών νόμων που ισχύουν σε μια δεδομένη χρονική στιγμή. Ένα φορολογικό σύστημα όμως, δεν είναι ένα τυχαίο σύνολο νόμων, αλλά πρέπει να υπακούει σε ορισμένους κανόνες ιδεολογικής και οικονομικής υφής (Τζούμας, 2009). Στην Ελλάδα το σύστημα αυτό περιλαμβάνει μια μεγάλη κατηγορία φόρων που σχετίζονται και επιβάλλονται με βάση το εισόδημα, την περιουσία ή την καταναλωτική δαπάνη (Γεωργακόπουλος, 1997).

Σε κάποιες περιπτώσεις έχει παρατηρηθεί ότι με μια νέα επιβολή φόρου, εγείρονται αντιδράσεις από πλευράς των πολιτών και ενισχύεται σταδιακά η φοροδιαφυγή, υστερώντας έτσι τα έσοδα του δημοσίου ως ποσοστό επί του ΑΕΠ. Για να εξαλειφθεί επομένως αυτό το φαινόμενο, διενεργούνται συνεχείς φορολογικοί έλεγχοι από τις αρμόδιες αρχές, χρησιμοποιούνται ηλεκτρονικά συστήματα για διασταυρώσεις κ.α.

Δικαιώματα και Υποχρεώσεις Φορολογούμενων

Ένα μεγάλο πρόβλημα που έχει διαπιστωθεί είναι ότι οι ίδιοι οι φορολογούμενοι δε γνωρίζουν εξαρχής τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που έχουν κατά τη διενέργεια ενός ελέγχου. Η παρακάτω παράθεση των ουσιωδών αυτών στοιχείων, προκύπτει από το πρόσφατο νομοθετικό πλαίσιο.

Δικαιώματα φορολογούμενου

Πριν από τη διαδικασία ελέγχου και κατά την είσοδο των ελεγκτών ο φορολογούμενος πρέπει και δικαιούται:

- Να λάβει γνώση της εντολής ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επιδίδεται σε αυτόν από τον ελεγκτή κατά την πρώτη ημέρα επίσκεψής του στην επιχείρηση.
- Να του επιδείξει ο ελεγκτής κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου και πριν την έναρξη αυτού, την υπηρεσιακή ή αστυνομική του ταυτότητα και να γίνει ταυτοποίηση με το έγγραφο.
- Εφόσον υπάρχει αμφιβολία ο φορολογούμενος μπορεί να απευθυνθεί στην Υπηρεσία του Ελεγκτή για επιβεβαίωση.

Υποχρεώσεις φορολογούμενου

Εφόσον τηρηθούν οι διαδικασίες ο φορολογούμενος στο πλαίσιο του ελέγχου υποχρεούται:

- Να επιδεικνύει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
- Να παραδίδει σε εύλογο χρόνο κάθε στοιχείο και να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία στον έλεγχο.
- Να διευκολύνει τον έλεγχο και να μην προβάλλει προσκόμματα - Υπουργείο Οικονομικών, Εγχειρίδιο για φορολογούμενους & ελεγκτές - Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου (Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών, 2013)

Διαδικασία Φορολογικού Ελέγχου

Κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού ελέγχου, οι πιο συνηθισμένες διαδικασίες και τα στοιχεία τα οποία απαραίτητως οφείλουν να γνωρίζουν και οι φορολογούμενοι είναι συνοπτικά τα εξής:

- Στις περισσότερες περιπτώσεις αποστέλλεται στον φορολογούμενο συστημένη επιστολή, με την οποία του γνωστοποιείται ότι εκδόθηκε εντολή ελέγχου για συγκεκριμένα έτη. Η ημερομηνία επίδοσης της συστημένης επιστολής έχει σημασία για το θέμα πιθανής παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο.
- Ο οικονομικός εισαγγελέας, σε περίπτωση που αφορμή για τον έλεγχο είναι δική του εντολή, έχει τη δυνατότητα να δεσμεύσει τραπεζικούς λογαριασμούς, τίτλους χρηματιστηριακών προϊόντων, θυρίδες και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, αν έχει υπόνοιες φοροδιαφυγής, ακόμη και πριν κληθεί ο φορολογούμενος για υποβολή στοιχείων.
- Ο έλεγχος ουσιαστικά αρχίζει με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του «Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών» με το οποίο καλείται να υποβάλει εντός 5 εργάσιμων ημερομηνιών στοιχεία για τραπεζικούς λογαριασμούς του στην ημεδαπή και αλλοδαπή, χρηματοοικονομικά προϊόντα, μετοχές, δάνεια, συμβόλαια αγοράς ή πώλησης ακινήτων κ.λπ.
- Αν ο έλεγχος έχει «ανοίξει» και τους τραπεζικούς λογαριασμούς, ο φορολογούμενος καλείται να υποβάλει αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και αιτία των καταθέσεων (πιστώσεων) συνήθως πάνω από ένα ποσό (πχ. 50.000 ευρώ) αλλά και για ορισμένες αναλήψεις (χρεώσεις).
- Μετά την υποβολή των στοιχείων, η φορολογική αρχή εκδίδει την «Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Φόρου» καταλογίζοντας τον φόρο και τις προσαυξήσεις για ό, τι θεωρηθεί «αποκρυφθέν εισόδημα» ή αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου. Οι καταλογιζόμενοι φόροι και οι προσαυξήσεις μπορεί να φτάσουν στο 90% της θεωρούμενης «φοροδιαφυγής». Η φορολογητέα ύλη που θα προκύψει πρέπει να είναι πραγματική και τεκμηριωμένη από τον έλεγχο.
- Ο φορολογούμενος έχει προθεσμία 20 ημερών να υποβάλει υπόμνημα και να αντικρούσει τις απόψεις του ελέγχου, συνυποβάλλοντας πιθανόν και συμπληρωματικά στοιχεία/δικαιολογητικά¹.

¹ Με βάση τον πρόσφατο νόμο 4446/2016, ο φορολογούμενος έχει δικαίωμα μέχρι αυτό το στάδιο ελέγχου να ενταχθεί στην «Οικειοθελή Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης» και για όποια «αποκρυφθέντα» εισοδήματά του πιστεύει ότι δεν έχει στοιχεία, να πετύχει σημαντική μείωση προστίμων και αποφυγή της ποινικής διαδικασίας. Οι φορολογικές αρχές (ΚΕΦΟΜΕΠ κ.λπ.) ήδη αποστέλλουν σχετικά ενημερωτικά σημειώματα στους φορολογουμένους που έχουν επιλεγεί για έλεγχο.

- Το επόμενο βήμα είναι η έκδοση από τη φορολογική αρχή της «Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου», με την οποία ο έλεγχος καταλογίζει φόρους και πρόστιμα σε ό, τι θεωρεί «αποκρυφθέν» εισόδημα. Κατά την παραπάνω πράξη ο φορολογούμενος έχει προθεσμία 30 ημερών να προσφύγει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), η οποία είναι μια επιτροπή εφοριακών και η οποία εξετάζει τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος. Η ΔΕΔ έχει προθεσμία 120 ημερών να αποδεχθεί εν όλω ή εν μέρει την ενδικοφανή προσφυγή ή να την απορρίψει ρητά ή σιωπηρά. Για να προσφύγει στη ΔΕΔ ο φορολογούμενος πρέπει να καταβάλει το 50% των επιβληθέντων φόρων και προστίμων.
- Τέλος, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στο Εφετείο κατά της (ρητής ή σιωπηρής) απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ ή για όποιο μέρος αυτής της απόφασης θεωρεί ότι αδικήθηκε (Πάνου, Τζ., Σαμοθράκης, Γ., 2017).

Άμεση διενέργεια συγκεκριμένων ελέγχων

Με βάση την Απόφαση² του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με τον καθορισμό του αριθμού των φορολογικών ελέγχων που διενεργούνται κατά το έτος 2017 και εξής, ορίζονται κάποιες επιμέρους υποθέσεις προς έλεγχο. Αυτοί οι έλεγχοι θα πραγματοποιούνται και θα ολοκληρώνονται άμεσα ανεξάρτητα από τους ήδη προτεραιοποιημένους. Αυτή η διάκριση γίνεται καθώς αφορούν στοιχεία και υποθέσεις που δεν πρέπει να καθυστερήσουν λόγω μεγάλης σπουδαιότητας ή ελέγχους που διενεργούνται από κοινού με άλλους φορείς. Διακρίνονται ως εξής:

i) Υποθέσεις που αφορούν σε εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Ε.Ε..

ii) Υποθέσεις που αφορούν σε επιστροφές φόρων.

iii) Υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και προσωρινός προσδιορισμός φόρων και προστίμων κατά τη δημοσίευση της παρούσας.

² και την πρόσφατη Τροποποίηση της, με αριθ. ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (ΦΕΚ Β' 4270/2016)

iv) Υποθέσεις για τις οποίες επίκειται η έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού προσδιορισμού φόρου και προστίμου.

v) Υποθέσεις που αφορούν σε διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, για τις οποίες εκκρεμεί η σύνταξη εκθέσεων ελέγχου ή/και η έκδοση πράξεων.

vi) Υποθέσεις που αφορούν σε διασταυρωτικούς ελέγχους ενδοκοινοτικών συναλλαγών (VIES), υποθέσεις πολυμερών (ταυτόχρονων) ελέγχων που διενεργούνται από ελληνικές και αλλοδαπές φορολογικές αρχές, διενέργεια ελέγχου στο πλαίσιο επανάληψης διαδικασίας καθώς και σε εκτέλεση προδικαστικής απόφασης (ΔΕΛ Α 1057280 ΕΞ 2017).

Όπως διαφαίνεται από τα παραπάνω, ο φορολογικός έλεγχος δεν είναι μια απλή διαδικασία. Αντιθέτως, είναι ουσιαστική, συγκεκριμένη και λεπτομερής. Υπακούει σε συγκεκριμένους κανόνες και κριτήρια. Είναι κρίσιμη, σημαντική και πρέπει να τηρεί ορισμένες προϋποθέσεις. Κάθε μία πλευρά (είτε οι φορολογούμενοι είτε η Φορολογική Διοίκηση) πρέπει να γνωρίζει τα δικαιώματα, τις υποχρεώσεις της, καθώς και την ορθή διαδικασία ελέγχου. Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, αυτά τα στοιχεία αποδείχθηκε ότι δεν είναι τόσο ξεκάθαρα και σαφή, γεγονός που δημιουργεί ασάφειες και προβληματισμούς

Ο ΘΕΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ

Ο θεσμός της παραγραφής αποτελεί ένα καίριο ζήτημα, το οποίο, το τελευταίο διάστημα, απασχολεί έντονα τόσο τη Φορολογική Διοίκηση όσο και τους ίδιους τους φορολογούμενους. Ο **χρόνος** διαδραματίζει σε πολλές περιπτώσεις σημαντικό και καθοριστικό ρόλο στην εξέλιξη κάθε υπόθεσης.

Μέσω αυτού του θεσμού εξυπηρετείται ένα σύνολο στόχων, όπως η ασφάλεια δικαίου, η προστασία σε ζητήματα απόδειξης, η γρήγορη εκκαθάριση των εννόμων σχέσεων και η προτροπή του δικαιούχου για έγκαιρη άσκηση δίωξης. Σε κάθε έναν από αυτούς τους στόχους σημαντικό είναι το στοιχείο του χρόνου, μιας και η μεγάλη παράτασή του δημιουργεί κλίμα ανασφάλειας και αβεβαιότητας, στοιχεία και συναισθήματα που δεν ταιριάζουν με το δημόσιο δίκαιο και το κράτος δικαίου γενικότερα.

Στο πλαίσιο της φορολογικής παραγραφής έχει διαφανεί ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν τίθεται θέμα ενοχικής αξίωσης, αλλά κυριαρχικού δικαιώματος του Κράτους, το οποίο δεν υπόκειται σε παραγραφή. Παρόλα αυτά, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προστασία του διοικούμενου και το συμφέρον της Διοίκησης για εκκαθάριση του μηχανισμού αποτελούν ικανοποιητικούς λόγους για την εισαγωγή του θεσμού της παραγραφής και στο φορολογικό δίκαιο (Φινοκαλιώτης, 2014: 454).

Η φορολογική διοίκηση έχει δέσμια αρμοδιότητα να διερευνήσει υποθέσεις που ανακύπτουν και να εφαρμόσει το φορολογικό δίκαιο βάσει της αρχής της νομιμότητας και κατ' επέκταση της γενικότερης αρχής του κράτους δικαίου. Πρέπει να τονιστεί ότι είναι απαραίτητο ο φόρος να είναι ορισμένος, σαφώς διατυπωμένος και όχι αυθαίρετος. Επίσης, ο φορολογούμενος πρέπει να γνωρίζει τα πάντα γύρω από το φόρο που οφείλει να πληρώσει (π.χ. ποσό, χρόνος και τρόπος πληρωμής κ.α.), ούτως ώστε να υπάρχει ασφάλεια δικαίου. Ακόμη, αυτή η δέσμια αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να εξατομικεύει τη φορολογική υποχρέωση κάθε υποκειμένου, δεν μπορεί να ισχύει εις το διηνεκές. Κάτι τέτοιο θα έδινε πλήρη και ανεξέλεγκτη

εξουσία στο Κράτος και θα δημιουργούσε μεγάλη αβεβαιότητα στους φορολογούμενους.

Τα είδη της παραγραφής

Σε κάθε φόρο, διακρίνονται τα εξής είδη παραγραφής:

- α) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιδιώξει τον προσδιορισμό (βεβαίωση) της έκτασης και της φύσης του φόρου
- β) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς είσπραξη του φόρου που έχει προσδιοριστεί/βεβαιωθεί
- γ) παραγραφή του δικαιώματος του φορολογουμένου προς επιστροφή του φόρου τον οποίο κατέβαλε χωρίς να έχει νόμιμη φορολογική υποχρέωση (Γαλεγαλίδου, 2017:3).

Όσον αφορά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό (βεβαίωση) του φόρου, παρατηρείται ότι ο νομοθέτης επεκτείνει τα χρονικά όρια παραγραφής. Πρόκειται για τακτική που εφαρμόζεται τα τελευταία χρόνια. Κάθε νέος φορολογικός νόμος προβλέπει παράταση του χρόνου παραγραφής. Η νομολογία ήρθε πρόσφατα και έκρινε εν μέρει αντισυνταγματική την τακτική αυτή, αλλά ο νομοθέτης με νέες διατάξεις νέων νόμων συνεχίζει να νομοθετεί και να παρατείνει το χρόνο παραγραφής (η περίπτωση που εξετάζεται).

Περιπτώσεις παράτασης του χρόνου παραγραφής σε 5, 10 ή περισσότερα χρόνια

Όπως έχει διαφανεί ως τώρα, η προθεσμία παράτασης παραγραφής, έκδοσης φύλλου ελέγχου και επιβολής φόρου ορίζεται πενταετής και δύναται να παραταθεί με νέα νομοθετική διάταξη εντός του επόμενου έτους από την φορολογική αξίωση.

Σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, η κοινοποίηση φύλλου Ελέγχου³ δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα

³ κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 του ίδιου νόμου

στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 57 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιλογή του φόρου.

Η πενταετία εφαρμόζεται από το οικονομικό έτος 1996 (προηγουμένως είχε κατοχυρωθεί η δεκαετία). Ως πρώτος χρόνος παραγραφής θεωρείται ο επόμενος του έτους μέσα στο οποίο έπρεπε να υποβληθεί η δήλωση. Άρα, για το οικονομικό έτος 1996, το επόμενο έτος είναι το 1997 και έτσι οι υποθέσεις αυτές παραγράφονται την 31.12.2002. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις που η παράταση του χρόνου παραγραφής αυξάνεται. Αυτό συμβαίνει ως εξής:

Η παραγραφή είναι δεκαετής

Αν η μη άσκηση του δικαιώματος ελέγχου από πλευράς του Δημοσίου οφείλεται σε: α) πρόθεση πράξης ή παράλειψη του φορολογουμένου ή του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) συμπληρωματικά στοιχεία που ήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. τα ποσά υπερβαίνουν αυτά που περιλήφθηκαν στο αρχικό φύλλο ελέγχου, γ) δήλωση που υποβλήθηκε ή εάν τα έντυπα ή καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδειχθούν ανακριβή (Άρθρο 84 Ν.2238/1994). Επίσης, στην περίπτωση του Φ.Π.Α., αν δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση και αν αφορά χρέη από Φ.Π.Α. που παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο έγιναν ληξιπρόθεσμα και απαιτητά (Άρθρο 57 Ν.2859/2000) .

Η παραγραφή είναι δεκαπενταετής ή εικοσαετής

- Για τις υποθέσεις δωρεάς κεφαλαίου (κληρονομίες, δωρεές, γονικές παροχές) η παραγραφή είναι 15ετής
- Για τη μη υποβολή φορολογικής δήλωσης η παραγραφή είναι 15ετής (σύμφωνα με τον Ν. 2238/1994), αρχόμενη από το έτος υποχρέωσης της αρχικής υποβολής. Άρα, π.χ., για μη υποβολή φορολογικής δήλωσης για τη

χρήση 2012 η οριστική παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου επέρχεται μετά την 31/12/2028.

- Η υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης διακόπτει την παραγραφή για τη χρήση την οποία αφορά η συμπληρωματική.
- Για τις υποθέσεις φοροδιαφυγής⁴, η παραγραφή είναι εικοσαετής (άρθρο 36 παρ. 3 Ν. 4174/2013) (Δαλιάνης, 2017).

Κάτι που είναι απαραίτητο να διακρίνεται και στο οποίο πρέπει να δοθεί προσοχή, είναι η διάκριση μεταξύ των όρων «παράταση» και «επιμήκυνση». Οι συνεχείς και διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής διαφέρουν τελείως από την επιμήκυνση. Επιμήκυνση είναι η αύξηση του χρόνου κατά τον οποίο παραγράφεται η αξίωση. Πρόκειται για μια θεμιτή ενέργεια, εφόσον γίνεται εφάπαξ, σε αντίθεση δηλαδή με την τακτική των αλληπάλληλων παρατάσεων.

Η νομοθεσία για τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής

Ο νομοθέτης με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 34 Ν. 4174/2013) έχει προβλέψει πενταετή παραγραφή για την έκδοση του νόμιμου τίτλου, διατηρώντας ουσιαστικά την ρύθμιση του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, που προέβλεπε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις προγενέστερες του 1995 χρήσεις, εφαρμοζόταν το άρθρο 68 του ΝΔ 3323/55, θέτοντας δεκαετή προθεσμία παραγραφής στο σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου.

Η παρακάτω σύντομη παρουσίαση της νομοθεσίας είναι απαραίτητη για να αναδείξει την τακτική των διαδοχικών παρατάσεων για την οποία γίνεται λόγος.

Άρθρο 5 παρ. 1 Ν. 2892/2001: *«Προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31-12-2001, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται για ένα έτος από τη λήξη τους.*

⁴ βλέπε άρθρο 66 του Ν. 4174/2013

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.)».

Άρθρο 19 παρ. 19 Ν. 3091/2002: *«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν αντί των ημερομηνιών αυτών την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1-1-1998 και μετά, για δηλώσεις για τις οποίες οι προθεσμίες υποβολής τους έληγαν μέχρι 31-12-1992 και για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτων και Φ.Α.Π.».*

Άρθρο 22 Ν. 3212/2003: *«Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31-12-2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων παρατείνονται μέχρι 27-2-2004».*

Άρθρο 5 παρ. 10 Ν. 3296/2004: *«Η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων του οικονομικού έτους 1999 (χρήση 1998), καθώς και των υποθέσεων προηγούμενων ετών για τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003, η οποία λήγει στις 31-12-2004, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρου, τελών και εισφορών, παρατείνεται για ένα (1) έτος από τη λήξη της. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, μεταβιβάσεων ακινήτου, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.)».*

Ομοίως και τα επόμενα έτη:

Άρθρο 11 Ν. 3513/2006: *«Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31-12-2006 και 31-12-2007 μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31-12-2008.»*

Άρθρο 29 Ν. 3697/2008: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου ... παρατείνεται μέχρι 31-12-2009.*»

Άρθρο 10 Ν. 3790/2009: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου ... παρατείνεται μέχρι 30-6-2010.*»

Άρθρο 82 Ν. 3842/2010: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30-6-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου ... παρατείνεται μέχρι 31-12- 2010.*»

Άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου ... παρατείνεται μέχρι 31-12-2011.*»

Άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου ... παρατείνεται μέχρι 31-12-2012.*»

Άρθρο 2 Ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου ... παρατείνεται μέχρι 31-12-2013.*»

Άρθρο 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013: «*Από τις ανεξέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-1-2013 και μετά.*»

Άρθρο 36 παρ. 3 και Άρθρο 66 παρ. 11 Ν.4174/2013: «*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.*»

Άρθρο 22 Ν. 4203/2013: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης» (Γαλεγαλίδου, 2017).

Συνέπειες τακτικής των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων

Η τακτική των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων έχει πάρει τα τελευταία χρόνια μεγάλες διαστάσεις. Μάλιστα, το φαινόμενο είναι τόσο συχνό πλέον που τα τελευταία δεκαπέντε περίπου χρόνια έχουν θεσπιστεί πάνω από άλλες τόσες ισάριθμες αποσπασματικές διατάξεις με τις οποίες δίνονται νέες παρατάσεις. Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι ήδη κατά τα έτη 2015 και 2016 δεν έχουν παραγραφεί φορολογικές αξιώσεις γεννηθείσες το έτος 1997 (Φορτσάκης, 2015).

Επιπλέον, η τακτική επιβεβαιώνει την αδυναμία του ελεγκτικού φορολογικού μηχανισμού για έγκαιρη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, την ύπαρξη νομικά σαθρών λύσεων (Γαλεγαλίδου, 2017) αλλά και ενός πολυδαίδαλου νομοθετικού και φορολογικού συστήματος που δεν διευκολύνει την επίλυση του προβλήματος, αλλά

αντίθετα δημιουργεί πρόσθετη καθυστέρηση και γραφειοκρατία. Τέλος, το φαινόμενο αυτό υποστηρίζεται ότι είναι απόρροια πολιτικών αποφάσεων και εναλλαγών, καθώς και της οικονομικής κρίσης των τελευταίων ετών που επικρατεί στη χώρα και δεν επιτρέπει απλές ή πιο δραστικές αλλαγές.

ΤΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΑΙ Η ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΔΟΧΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΑΛΛΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

Είναι γεγονός ότι η υπό εξέταση υπόθεση εν δυνάμει απασχολεί ένα μεγάλο μέρος πολιτών και επιχειρήσεων που επιθυμούν να μάθουν τι θα γίνει τελικά με το ζήτημα των παρατάσεων της παραγραφής, ώστε να ξέρουν ποιες είναι οι φορολογικές τους υποχρεώσεις και εκκρεμότητες.

Η υπόθεση ξεκίνησε όταν μια εταιρεία εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων προσέφυγε στο Συμβούλιο της Επικρατείας, καθώς μετά από έλεγχο στα εισοδήματα της (επρόκειτο για το έτος 2002) ο προϊστάμενος του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου επέβαλε εις βάρος της κύριο φόρο σχεδόν 4.000.000 € και πρόσθετο φόρο λίγο πάνω από 11.000.000 €, λόγω ανακριβούς δήλωσης. Η υπόθεση εξετάστηκε από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 1^ο Τριμελές) όπου και ακυρώθηκε το συγκεκριμένο φύλλο ελέγχου φόρου για το έτος 2002. Έπειτα, το ελληνικό Δημόσιο άσκησε αναίρεση στο Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ).

Η υπόθεση κρίθηκε ενώπιον του **Β' Τμήματος**, το οποίο εξέδωσε την υπ' αριθμόν **675/2017** απόφαση του και παράλληλα την παρέπεμψε στην Ολομέλεια του ΣτΕ, ούτως ώστε να κριθεί η συνταγματικότητα των σχετικών νόμων (3513/2005, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010) ως προς το σκέλος των συνεχόμενων παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων. Από την απόφαση όμως αυτή διεφάνη άμεσα το θέμα των αντιδράσεων και του προβληματισμού που προέκυψε σχετικά με αυτήν αλλά και με ανάλογες υποθέσεις. Οι Σύμβουλοι της Επικρατείας υπογράμμισαν το γεγονός ότι η παραγραφή πρέπει να έχει συνολικά εύλογη χρονική διάρκεια και να συνάδει προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Οι συνεχείς παρατάσεις αντίκεινται τόσο σε αυτή την αρχή όσο και

σε άλλες, όπως η αρχή του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου. Επιπροσθέτως, με αυτή την τακτική φαίνεται να μην έχει εφαρμογή ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, αφού δεν υπάρχει δυνατότητα πρόβλεψης του χρόνου λήξεως της παραγραφής.

Όπως προαναφέρθηκε, το παρόν θέμα παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του ΣτΕ, η οποία κλήθηκε να επιλύσει το μεγαλύτερο ίσως πρόβλημα που προκύπτει στα πλαίσια της φορολογικής και δημοσιονομικής πολιτικής, καθώς και της ασφάλειας δικαίου του πολίτη, το ζήτημα της συνταγματικότητας. Οι σκέψεις των Συμβούλων αντανακλούν την **ανάγκη να υπάρχει ασφάλεια δικαίου για τους φορολογούμενους και να λαμβάνονται αποφάσεις στα πλαίσια της νομιμότητας**. Όπως, λοιπόν, πρόσφατα αποφασίστηκε, η Ολομέλεια (**Ολομ. ΣτΕ 1738/2017**) έκρινε αντισυνταγματική την τακτική των αλληπάλληλων και διαδοχικών παρατάσεων με το σκεπτικό ότι παραβιάζει μια σειρά αρχών και δημιουργεί πρόσθετο βάρος και αγωνία στους φορολογούμενους.

Προηγηθείσα νομολογία

Η νομολογία των τελευταίων χρόνων είναι ιδιαίτερα πλούσια ως προς αυτό το ζήτημα. Έτσι, κρίνεται σκόπιμη μια σύντομη αναδρομή των πιο σημαντικών σχετικών αποφάσεων, μερικές από τις οποίες είναι οι παρακάτω:

24/2013, Διοικητικό Εφετείο Χανίων & 624/2014, Διοικητικό Εφετείο Αθηνών

Οι παραπάνω αποφάσεις έκριναν αντισυνταγματικές τις διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, καθώς αντίκεινται σε μία σειρά συνταγματικών αρχών.

Κύριος λίθος αυτής της επιχειρηματολογίας είναι το άρθρο 78 παρ. 2 Σ, καθώς «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 δε μπορεί να θεωρηθεί ως

εν τοις πράγμασι δικαιολογημένη». Επίσης, βάση του άρθρου 20 Σ. και του άρθρου 6 ΕΣΔΑ, ο φορολογούμενος στερείται το βασικό δικονομικό όπλο της ένστασης της παραγραφής, ενώ παράλληλα εντοπίζεται παραβίαση των άρθρων 2 παρ.1 και 5 παρ. 1 Σ., δηλαδή της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.

3174/2014, Ολομέλεια Συμβουλίου της Επικρατείας

Η απόφαση αυτή πραγματεύεται γενικά το ζήτημα της παράτασης του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων και διατηρεί ως βασική υποστηρικτική γραμμή το άρθρο 78 παρ. 2 Σ., προσδίδοντας παράλληλα το κύρος που απορρέει από την απόφαση της Ολομέλειας του ανώτατου αναιρετικού δικαστηρίου της χώρας.

Με την απόφαση αυτή κρίθηκε ότι η πρόβλεψη παραγραφής της αξίωσης για βεβαίωση του φόρου θεωρείται ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής ενοχής, που χαίρει συνταγματικής προστασίας, καθώς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων, εφόσον οδηγεί σε επιβάρυνση της θέσης των φορολογουμένων και εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που προηγείται της δημοσίευσής της.

Συνεπώς, το δικαστήριο καταλήγει πως, αν μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, νόμος παρατείνει την παραγραφή αναδρομικά, τότε παραβιάζεται το άρθρο 78 §2 Σ. Έτσι, η διάταξη κρίθηκε ανίσχυρη ως αντισυνταγματική. Άλλωστε, με τις συνεχείς παρατάσεις καταλύεται κάθε δυνατότητα του φορολογικού υποκειμένου ως προς την ασφαλή βεβαιότητα της φορολογικής του υποχρέωσης (Γαλεγαλίδου, 2017).

888/2016, Συμβούλιο της Επικρατείας

Το αναιρετικό δικαστήριο υπογραμμίζει ότι μπορεί να δοθεί μονάχα μία παράταση λήξης του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων ώστε αυτή να θεωρείται νόμιμη. Όλες οι υπόλοιπες που ακολουθούν και προστίθενται

δευτερογενώς στην πρώτη κρίνονται μη νόμιμες και αντισυνταγματικές, λόγω έλλειψης σαφήνειας και προβλεψιμότητας. Αναγνωρίζει δε τη σπουδαιότητα της προβληματικής και για το λόγο αυτό, παραπέμπει το ζήτημα στην επταμελή σύνθεση του ίδιου δικαστηρίου, η οποία στη συνέχεια εκδίδει την υπ' αριθμ. 1623/2016 ΣτΕ.

1623/2016, Συμβούλιο της Επικρατείας

Πρόκειται για καίρια απόφαση σχετικά με αυτό το συγκεκριμένο ζήτημα, καθώς με τις παραδοχές της προκάλεσε αλλαγές στον υφιστάμενο φορολογικό μηχανισμό. Σε πρώτο στάδιο, η απόφαση αναγνωρίζει ως θεμέλιους λίθους του πολιτεύματος τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιτάσσοντας σαφήνεια και προβλέψιμη εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων λόγω των σοβαρών οικονομικών επιπτώσεών τους στους φορολογουμένους. Απαιτείται, λοιπόν, να μην τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβάλω η κατάσταση του φορολογουμένου ως προς την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας. Αυτός ο σκοπός επιτυγχάνεται μέσω του θεσμού της παραγραφής, η προθεσμία της οποίας πρέπει να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο και να έχει συνολικά εύλογη διάρκεια, υπηρετώντας την αρχή της αναλογικότητας. Παράταση αυτής είναι επιτρεπτή κατ' εξαίρεση υπό τον όρο συνδρομής ειδικώς τεκμηριωμένων περιστάσεων, όρος ο οποίος ερμηνεύεται στενά από το δίκαιο λόγω του εξαιρετικού του χαρακτήρα (Γαλεγαλίδου, 2017).

Η Νομοθεσία σχετικά με το ζήτημα της παραγραφής

Κάθε μία από τις παραπάνω αποφάσεις εμπίπτουν σε μια σειρά από Νόμους και Άρθρα που έχουν σπουδαία σημασία και διευκολύνουν την επίλυση τέτοιων ζητημάτων. Ιδιαίτερης σημασίας και προσοχής είναι το **άρθρο 78 Σ σχετικά με τους νόμους φορολογικού περιεχομένου** όπου:

«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 εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.
3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξή τους από την ημέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο, υπό τον όρο ότι ο νόμος θα δημοσιευθεί μέσα στην προθεσμία που ορίζει το άρθρο 42 παράγραφος 1 και πάντως το αργότερο μέσα σε δέκα ημέρες από τη λήξη της συνόδου.
4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης. Δεν είναι αντίθετος προς την απαγόρευση αυτή ο καθορισμός με νόμο του τρόπου που βεβαιώνεται η συμμετοχή του Κράτους και των δημόσιων γενικά οργανισμών στην αυτόματη υπερτίμηση, που προκαλείται αποκλειστικά από την εκτέλεση δημόσιων έργων στην παρακείμενη ιδιωτική ακίνητη περιουσία.
5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της Χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της Χώρας».

Έμφαση αξίζει να δοθεί **στην παράγραφο 2** όπου και ρητά αναφέρεται ότι **καμία φορολογική επιβάρυνση δεν είναι αποδεκτή αναδρομικά έστω και με νόμο αν είναι πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο από αυτό στο οποίο επιβλήθηκε**. Με αυτό αποκρυσταλλώνεται και η περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και άλλων αξιώσεων του Δημοσίου.

Εξίσου σημαντικό βέβαια είναι και το **άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που σχετίζεται με την παραγραφή**.

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 89, 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. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού, β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά, γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα, δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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 ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του

χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

7. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου».

Το συγκεκριμένο άρθρο έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον καθώς **ορίζεται αναλυτικότερα ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας**, ενώ προσδιορίζονται και οι περιπτώσεις επιτρεπόμενης παράτασης (εξαιρέσεις) πέραν αυτού του χρονικού ορίου.

ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, που ήδη αναφέρθηκαν παραπάνω, μνημονεύεται ένας σημαντικός αριθμός αρχών του Διοικητικού Δικαίου. Έτσι, καθίσταται σαφές το πόσο σημαντική είναι η ύπαρξη αυτών των αρχών στην εφαρμογή του Δικαίου. Βασικός στόχος αυτής της εργασίας, άλλωστε, είναι να παρουσιάσει τη σπουδαιότητά τους και να εξηγηθεί ότι σε αρκετές περιπτώσεις ο νόμος από μόνος του δεν είναι αρκετός αν δεν πλαισιώνεται από αυτά τα εργαλεία.

Η δράση της δημόσιας διοίκησης, βασίζεται σε μεγάλο βαθμό στις αρχές, οι οποίες τη διέπουν και τη νομιμοποιούν. Είναι γνωστές ως θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου. Οι περισσότερες από αυτές διαμορφώθηκαν από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, ενώ κάποιες προβλέπονται και συνταγματικά ή/και νομοθετικά (Γέροντας, Λύτρας και λοιποί, 2010). Η σημασία τους είναι καθοριστική για την ερμηνεία των κανόνων του διοικητικού δικαίου και την ενότητα της εφαρμογής τους. Λαμβάνονται πολύ σοβαρά υπόψη παρόλο που δεν είναι όλες συνταγματικά κατοχυρωμένες ή/και γραπτές.

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, η παραβίαση, ή όχι, αυτών των θεμελιωδών αρχών αποτελεί κυρίαρχο θέμα συζήτησης και εντέλει εγείρει ζήτημα αντισυνταγματικότητας. Όταν ο νομοθέτης μεταβάλλει τη νομοθεσία, οφείλει να υπακούει σε συγκεκριμένες αρχές και δεν μπορεί να το κάνει αιφνιδιαστικά ή να ανατρέπει αναδρομικά πραγματικές και νομικές καταστάσεις. Έτσι, επιβάλλεται η στάθμιση του δημοσίου συμφέροντος με την τήρηση του νόμου και η προστασία των πολιτών και των αρχών (Γέροντας, 2014).

Η αρχή της νομιμότητας ως απόρροια του κράτους δικαίου

Η αρχή της νομιμότητας απορρέει από το άρθρο 43 Σ. και 95 παρ.1α Σ. Η πρώτη από τις δύο διατάξεις, καθιερώνει τη δυνατότητα έκδοσης κανόνων δικαίου

από την εκτελεστική εξουσία, ενώ η δεύτερη εισάγει την αρμοδιότητα του ΣτΕ προς ακύρωση των διοικητικών πράξεων που αντιβαίνουν στην αρχή της νομιμότητας (Παυλόπουλος, 1980). Η αρχή αυτή διασφαλίζεται από τις εξής διατάξεις: Άρθρο 1 παρ. 3 Σ. «οι εξουσίες ασκούνται όπως ορίζει το Σύνταγμα», Άρθρο 78 παρ. 1 Σ. «Κανένας φόρος δεν εισπράττεται ούτε επιβάλλεται χωρίς τυπικό νόμο», Άρθρο 50 παρ. 1 Σ. «Ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας ασκεί όσες αρμοδιότητες του απονέμουν το Σύνταγμα και οι νόμοι...». Επομένως, η αρχή της νομιμότητας καθορίζει το πλαίσιο μέσα στο οποίο κινείται τόσο η Διοίκηση όσο και η Δικαιοσύνη, αφού και οι δύο οφείλουν να ενεργούν και να αποφασίζουν βάσει νόμου.

Η αρχή της νομιμότητας εκφράζει τη σχέση μεταξύ της νομοθετικής εξουσίας και της δημόσιας διοίκησης, σε ένα κράτος δικαίου. Η αρχή της νομιμότητας αντανάκλαται σε δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου και β) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του (Γέροντας, 2014). Έτσι, συνεπάγεται την υποχρέωση της δημόσιας διοίκησης, δηλαδή των δημοσίων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρεί συγκεκριμένους νόμους ή κανόνες (Σπηλιωτόπουλος, 2005). Στην περίπτωση αυτή, στους κανόνες που συγκροτούν το πλαίσιο της νομιμότητας, περιλαμβάνονται και οι γενικώς παραδεδομένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, οι γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, οι νομολογιακοί κανόνες και οι κανόνες που θεσπίζονται με κανονιστικές πράξεις (Σπηλιωτόπουλος, 2005).

Με την υπαγωγή της δημόσιας διοίκησης στους κανόνες δικαίου που ψηφίζονται από το όργανο που διαθέτει τη νομοθετική αρμοδιότητα, το Κοινοβούλιο, επιτυγχάνεται έμμεσα η υποταγή της διοίκησης στο εκλογικό σώμα, στο λαό με τη στενή έννοια, ως φορέα της λαϊκής κυριαρχίας. Συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Σ⁵), δηλαδή το Κράτος που σέβεται την ανθρώπινη αξία και τα συνταγματικά δικαιώματα που την εξειδικεύουν και εγγυάται την παραγωγή του δικαίου κατά ορισμένη διαδικασία και την εφαρμογή του προς όλες τις κατευθύνσεις και κατά συνέπεια και με την αρχή της διάκρισης των λειτουργιών (άρθρο 26 Σ).

⁵ και σχόλιο της Ακριβοπούλου, 2010

Η αρχή της νομιμότητας υποχωρεί σε μερικές περιπτώσεις, όπως για παράδειγμα, στην περίπτωση των κυβερνητικών πράξεων, αλλά και των ειδικών κυριαρχικών σχέσεων. Η υποχώρησή της αυτή εξηγείται στο πλαίσιο του να εξυπηρετηθούν άλλοι σκοποί της δημόσιας διοίκησης, όπως η προστασία του δημοσίου συμφέροντος ή η ταχεία και αποτελεσματική δράση της δημόσιας διοίκησης. Παρά ταύτα, η αρχή αυτή έχει διατηρήσει την κεντρική της θέση στο σύγχρονο δημόσιο και ιδιαίτερα στο διοικητικό δίκαιο, ενώ συνεχώς επεκτείνει τη σημασία της με την εξέλιξη της Διοίκησης (Δαγτόγλου, 1997).

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, η αρχή της νομιμότητας κλονίζεται στο επίπεδο όπου η δημόσια διοίκηση περιορίζει αναδρομικά και εκ των υστέρων μέρος της ιδιοκτησίας των πολιτών (σε οικονομικό επίπεδο). Παρά το ότι αυτό ορίζεται συνεχώς με νέες διατάξεις νόμου, αν κριθεί αντισυνταγματικό, εμπίπτει στην αρχή της νομιμότητας.

Η αρχή της αναλογικότητας

Η αρχή απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και εισήχθη νομολογιακά από το Συμβούλιο της Επικρατείας⁶, στη δεκαετία του 1980. Σήμερα, μετά τη συνταγματική αναθεώρηση του 2001 αναγνωρίζεται ρητά στο Σύνταγμα, στο άρθρο 25 παρ. 1, εδάφιο δ', όπου ορίζεται, ότι «οι κάθε είδους περιορισμοί, που μπορούν κατά το Σύνταγμα, να επιβληθούν στα δικαιώματα του ανθρώπου, πρέπει... να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας». Γενικότερα, **η αρχή της αναλογικότητας ορίζει ότι μεταξύ του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και του επιδιωκόμενου σκοπού πρέπει να υπάρχει εύλογη σχέση**. Η αρχή της αναλογικότητας υποδηλώνει το όριο των περιορισμών που δυνάμει μπορεί να επιβάλει η δημόσια διοίκηση στην άσκηση και απόλαυση των συνταγματικών δικαιωμάτων (Ακριβοπούλου, 2010).

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, προκειμένου να κριθούν ως ανεκτοί οι επιβαλλόμενοι περιορισμοί, θα πρέπει: α) να ανταποκρίνονται στους δηλωμένους σκοπούς της νομοθετικής ή διοικητικής ρύθμισης, β) το περιοριστικό μέτρο το οποίο επιβάλλεται στην άσκηση ενός δικαιώματος να είναι αναγκαίο για την εξυπηρέτησή

⁶ Γενέθλια απόφαση 2112/1984

τους και το λιγότερο επαχθές ή ηπιότερο δυνατό, γ) το μέτρο που επιλέγεται να είναι κατάλληλο και πρόσφορο για την εξυπηρέτηση των τιθέμενων σκοπών και δ) η ανάγκη εξυπηρέτησης του τιθέμενου σκοπού δημοσίου συμφέροντος, να μην αποβαίνει προδήλως ασύμμετρη ή δυσανάλογη προς την ανάγκη προστασίας του προσβαλλόμενου δικαιώματος (αναλογικότητα εν στενή έννοια) (Παπαχατζής, 1991). Η αρχή αυτή διακρίνεται σε τρεις επιμέρους αρχές: α) την αρχή της αναγκαιότητας, β) την αρχή της καταλληλότητας και γ) την αρχή της αναλογικότητας εν στενή έννοια (Ευστρατίου, 2013).

Ήδη από το 1970, το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, την αναγνώρισε ως αρχή του ευρωπαϊκού κοινοτικού δικαίου (ΔΕΚ 11/70), το δε Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, τη θεωρεί ως εγγενή στο συνολικό σύστημα της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Στη χώρα μας, η νομολογία του ΣτΕ αναγνώριζε ανέκαθεν, έστω και χωρίς τη χρήση του συγκεκριμένου όρου, την αρχή της αναλογικότητας, όταν αποφαινόταν, ότι η Διοίκηση πρέπει να επιλέγει μεταξύ των μέτρων που πραγματοποιούν τους νόμιμους σκοπούς της, το εκάστοτε λιγότερο επαχθές για τον ιδιώτη⁷.

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου επηρεάζεται η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, καθώς η παραγραφή δεν έχει εύλογη διάρκεια. Με τις συνεχείς παρατάσεις και τις αλλαγές ως προς τη διάρκεια, δεν εξυπηρετούνται οι τιθέμενοι σκοποί, ούτε είναι κατάλληλο το μέτρο που χρησιμοποιείται για την επίτευξη του σκοπού του κράτους και της Διοίκησης.

Η αρχή της χρηστής διοίκησης

Κατά την πάγια νομολογία που έχει αναπτύξει το ΣτΕ, η αρχή της χρηστής διοίκησης ως επιμέρους αρχή του διοικητικού δικαίου ορίζεται ως « Η άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή με τρόπο σύμφωνο προς τα χρηστά ήθη». Η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους και πάντοτε στο πλαίσιο της νομιμότητας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η

⁷ ΣτΕ 1341/1982, 2261, 2112/1984

δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους. Ουσιαστικά, όμως, η έννοια της χρηστής διοίκησης παραμένει μια πολύ γενική και αόριστη αρχή. Το ΣτΕ την ορίζει αρνητικά, χαρακτηρίζοντας ορισμένες πράξεις ή παραλείψεις της διοίκησης ως αντικείμενες στην αρχή της χρηστής (ή εύρυθμης) διοίκησης (ΣτΕ 620/33, 1382/48, 1810/57 κ.λπ. - Οδηγός Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς: Σχέσεις Δημοσίων Υπαλλήλων και Πολιτών) (Συνήγορος του Πολίτη, 2012).

Η χρηστή διοίκηση, είτε ως αρχή είτε ως δικαίωμα των διοικουμένων μπορεί να αποτελέσει ένα ιδιαίτερα χρήσιμο «εργαλείο» της Διοίκησης, ούτως ώστε από τη μία να προστατεύσει την εμπιστοσύνη των διοικουμένων προς αυτήν και από την άλλη να εδραιώσει την ασφάλεια δικαίου και τη νομιμότητα των δράσεων της.

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, διαφαίνεται ότι η διοίκηση με αυτή την τακτική δεν διευκολύνει τους πολίτες να προστατεύουν τα συμφέροντά τους. Αντίθετα, τους θέτει σε μια διαρκή κατάσταση ανησυχίας και αμφιβολίας για τις φορολογικές και λοιπές οικονομικές τους υποχρεώσεις.

Η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

Μέχρι την νομολογία του ΣτΕ 1508/2002, με την οποία αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης⁸ η ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου, τη σαφέστερη αποδοχή και κατάφαση της αρχής αυτής, τη συναντάμε σε μια γνωμοδότηση του ΣτΕ και συγκεκριμένα στο Π.Ε. 703/1990. Σύμφωνα μ' αυτό: *«Μολονότι μη θεσπιζόμενη στο ισχύον Σύνταγμα με ρητή διάταξη, η αρχή της προστασίας της εμπιστοσύνης του πολίτη προς το Κράτος, που υποχρεώνει τον κοινό νομοθέτη στην τήρηση των δεσμεύσεων που έχει αναλάβει, αποτελεί (η αρχή αυτή) αναγκαία και κύρια λογική συνέπεια της θεμελιώδους αρχής του Κράτους Δικαίου... Επομένως, η αρχή αυτή της προστασίας της εμπιστοσύνης του πολίτη προς το κράτος... έχει στη χώρα μας συνταγματική ισχύ και*

⁸ ΣτΕ 906/1995, 5116/1996, 12/1999

συνεπώς δεσμεύει το νομοθέτη, του οποίου οι πράξεις υπόκεινται στο δικαστικό έλεγχο και από της απόψεως της τηρήσεως της αρχής αυτής» (Ιωαννίδου, 2004).

Ιδιαίτερη πρακτική σημασία αποκτά η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη σε σχέση με την ανάκληση των διοικητικών πράξεων. Αυτό είναι ακόμη πιο έντονο στην περίπτωση όσων προκαλούν ευμενείς συνθήκες για τους πολίτες. Κατά τη σταθερή νομολογία του ΣτΕ, η ανάκληση παράνομων ευμενών διοικητικών πράξεων δεν είναι επιτρεπτή, όταν από την παρόδου μακρού σχετικά χρόνου από την έκδοσή τους, δημιουργήθηκε μια κατάσταση, η ανατροπή της οποίας θα προσέκρουε στην αρχή της χρηστής διοίκησης και ειδικότερα την αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Έτσι, σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, αποφασιστικό στοιχείο για την ανάκληση, αποτελεί ο χρόνος ο οποίος μεσολάβησε, μεταξύ της εκδόσεως και της ανακλήσεως. Αν το ενδιάμεσο χρονικό διάστημα ξεπερνά το νομολογιακά διαμορφωθέν και τελικά ρητά προβλεπόμενο από το Ν. 261/1998, των πέντε ετών, κρίνεται «εύλογο» και δικαιολογεί την εμπιστοσύνη των πολιτών στη διατήρηση της πράξης, παρά την παρανομία της.

Στο πλαίσιο της Διοίκησης, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση να μην επικαλείται δικές της παραλείψεις, για τις οποίες ο διοικούμενος δεν φέρει καμία ευθύνη ή να αγνοεί μια ευνοϊκή για τον διοικούμενο πραγματική κατάσταση που έχει δημιουργηθεί επί μακρό χρονικό διάστημα και να αρνείται το δικαίωμα του να συνάγει της ωφέλιμες έννομες συνέπειές της, τα οφέλη δηλαδή που αυτή συνεπάγεται. Η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, την οποία τρέφει ο πολίτης έναντι της δημόσιας διοίκησης, συνίσταται στην εύλογη πεποίθηση που αυτός έχει διαμορφώσει, ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Άρα, θεωρείται ότι η διοίκηση λειτουργεί κακόπιστα, όταν λ.χ. αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση μια απόφαση ή μια προθεσμία ή όταν η συμπεριφορά της ίδιας αντίκειται σε υποσχέσεις ή επίσημες πληροφορίες των αρμοδίων αρχών ή πληροφορίες την χορήγηση των οποίων προβλέπει ο νόμος (Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Συνήγορος του Πολίτη, 2012). Ο πολίτης μπορεί να απαιτήσει την προστασία του από αδικαιολόγητες και αιφνίδιες νομοθετικές μεταβολές, που δε μπορούσε να υπολογίσει ή να προβλέψει και που προσβάλλουν τα θεμελιώδη δικαιώματα του ή συμφέροντα του και δεν δικαιολογούνται από αποχρώντες λόγους δημοσίου συμφέροντος (Γέροντας, 2014).

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης κλυδωνίζεται. Ο πολίτης με αυτή την τακτική παύει να έχει εμπιστοσύνη στη Διοίκηση και στις αποφάσεις που λαμβάνει το κράτος για λογαριασμό του, μπερδεύεται με τις συνεχείς αλλαγές και δυσκολεύεται συχνά να παραμείνει σωστός και τυπικός στις υποχρεώσεις του. Με τις παραλείψεις και τις εναλλαγές που πραγματοποιούνται, η διοίκηση επηρεάζει αρνητικά τον πολίτη και τις πιθανές ωφέλιμες συνέπειες για αυτόν, οδηγώντας την παραπάνω αρχή στο να διασαλεύεται.

Η αρχή της ασφάλειας δικαίου ή της νομικής ασφάλειας

Η αρχή της ασφάλειας δικαίου, ή αλλιώς της νομικής ασφάλειας, ισχύει τόσο ως προς τα όργανα της Διοίκησης όσο και ως προς το νομοθέτη και στοχεύει στη δημιουργία σταθερών διοικητικών καταστάσεων. Νομολογιακά η αρχή αυτή διατυπώνεται στο Π.Ε. 494/1993. Σε διοικητικό επίπεδο η αρχή της νομικής ασφάλειας σε συνδυασμό με αυτή της χρηστής διοίκησης, αντανακλάται στην υποχρεωτική γνωστοποίηση της διοικητικής πράξης. Η μη τήρηση της υποχρεωτικής γνωστοποίησης συνιστά παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως και καθιστά τις διοικητικές πράξεις ανυπόστατες ή απαράδεκτες.

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, **η αρχή της ασφάλειας δικαίου ή αλλιώς της νομικής ασφάλειας αντιμετωπίζει δυσκολίες ως προς το θέμα τις υποχρεωτικής και έγκαιρης ενημέρωσης των πολιτών σχετικά με όλες τις αλλαγές που πραγματοποιούνται.** Επίσης, οι διαρκείς και συνεχόμενες παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό των φορολογικών βαρών και όχι μόνο, επηρεάζουν αρνητικά τη συγκεκριμένη αρχή.

Η αρχή της ισότητας

Μια από τις πλέον θεμελιώδεις γενικές αρχές του δικαίου και ταυτόχρονα αναπόσπαστο στοιχείο κάθε δημοκρατικής έννομης τάξης αποτελεί η αρχή της ισότητας. Πρωταρχική έκφραση της αρχής της ισότητας είναι η νομική ισότητα, η

οποία καθιερώνεται και συνταγματικά. Η αρχή αυτή κατοχυρώνεται με το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, το οποίο ορίζει ότι «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου». Η ισότητα αυτή γίνεται αντιληπτή τόσο ως ισότητα εντός του νόμου και ως ισότητα έναντι του νόμου. Η ισότητα απέναντι στο νόμο δεσμεύει τον νομοθέτη, ο οποίος κατά την θέσπιση νομοθετικών ρυθμίσεων πρέπει να θεσπίζει κανόνες οι οποίοι δεν παραβιάζουν την αρχή της ισότητας, ενώ η ισότητα έναντι του νόμου δεσμεύει την διοίκηση και τα δικαστήρια τα οποία υποχρεούνται να εφαρμόζουν τον νόμο προστατεύοντας την ισότητα ανάμεσα στους πολίτες. Φορείς του δικαιώματος, με βάση το Σύνταγμα είναι οι Έλληνες φυσικά και νομικά πρόσωπα.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στο ότι βάσει του άρθρου 4 παρ. 1 Σ, τα κρατικά όργανα, τόσο κατά τη θέσπιση κανόνων δικαίου, όσο και κατά την εκτέλεση τους, δεσμεύονται να μην προβαίνουν σε διακρίσεις μεταξύ των ατόμων ή σε άνιση μεταχείριση τους. Η αρχή της νομικής ισότητας διακρίνεται στην τυπική ισότητα ή ισότητα ενώπιον του νόμου και στην ουσιαστική ισότητα. Άρα, η ισότητα δεν γίνεται κατανοητή μόνο, ως τυπική και αριθμητική, όπως η ισότητα της ψήφου, αλλά και ως ουσιαστική ή αναλογική. Έτσι, ενώ η τυπική ή αριθμητική ισότητα υποχρεώνει τα κρατικά όργανα να εφαρμόζουν τους νόμους κατά τρόπο ομοιόμορφο και επιβάλλει την όμοια ρύθμιση ανόμοιων καταστάσεων, η αναλογική ή ουσιαστική ισότητα επιβάλλει την όμοια μεταχείριση των όμοιων και την διαφοροποιημένη μεταχείριση των ανόμοιων περιπτώσεων ή αλλιώς επιτάσσει τόσο τη νομοθετική εξουσία κατά τη θέσπιση των τυπικών νόμων, όσο και τη Διοίκηση, κατά την άσκηση της κανονιστικής της αρμοδιότητας, να εισάγουν ίδια ρύθμιση για όλους όσοι τελούν υπό τις αυτές συνθήκες (Ιωαννίδου, 2004).

Με αυτόν τον τρόπο μπορούν και προστατεύονται καλύτερα ευπαθείς κοινωνικά ομάδες, όπως για παράδειγμα οι πολύτεκνοι, τα άτομα με ειδικές ανάγκες ή ηλικιωμένοι (άρθρο 21 παρ. 2 Σ), ή ομάδες που απολαμβάνουν ειδικής προστασίας, όπως είναι τα παιδιά, οι ανύπαντρες μητέρες (Ακριβοπούλου, 2010). Κάνοντας λόγο για αναλογική ισότητα αναφερόμαστε και στη δικαστική - μέσα από δικαστικές αποφάσεις - επέκταση της ισότητας, σε περιπτώσεις οι οποίες αν και εμφανίζουν όμοια χαρακτηριστικά, έχουν ρυθμιστεί με τρόπο ανόμοιο από τον νομοθέτη. Εάν το δικαστήριο εντοπίσει παραβίαση της αρχής της ισότητας, κατά τον έλεγχο της συνταγματικότητας του νόμου, οφείλει να άρει τη διαπιστωθείσα αντισυνταγματικότητα (Γέροντας, 2014).

Η αρχή της ισότητας όταν εφαρμόζεται από τη Δημόσια Διοίκηση επιβάλλει την ίση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων, καθώς και τη διάφορη μεταχείριση διαφορετικών περιπτώσεων. Έτσι για παράδειγμα η δημόσια διοίκηση δεν μπορεί να κρίνει με διαφορετικά κριτήρια δύο αιτήσεις διαφορετικών ενδιαφερομένων που υποβλήθηκαν ταυτόχρονα και θεμελιώνονται στα ίδια πραγματικά περιστατικά. Ένα βασικό όριο αυτής της αρχής είναι ότι «η ισότητα δεν ισχύει στην παρανομία» (ΣτΕ 729/1937).

Η αρχή της ισότητας, όπως και η αρχή της αναλογικότητας είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με την άσκηση - από πλευράς της Διοίκησης - της διακριτικής ευχέρειας, καθορίζοντας τα όρια της. Σκοπός της εφαρμογής των αρχών αυτών κατά την άσκηση της εξουσίας της διοίκησης πρέπει να είναι πάντοτε η προστασία του ιδιώτη και των συμφερόντων του.

Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, η αρχή της ισότητας σχετίζεται με το χρόνο παραγραφής, ο οποίος πρέπει να είναι ίδιος και ίσος για όλους τους πολίτες εξαρχής, ώστε να μπορούν να προγραμματίσουν πιο ορθά τις φορολογικές και άλλες τυχόν υποχρεώσεις τους.

Οι αρχές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας

Ξεχωριστή και σημαντική είναι η μνεία που γίνεται σε δύο επιπλέον αρχές, αυτές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη σοβαρότητα και αυστηρότητα. Αυτό είναι ακόμη πιο έντονο σε ό, τι αφορά το φορολογικό δίκαιο. Ως προς την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκεια της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από το διοικούμενο. Τέλος, μετά τη λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικούμενου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβάρυνσης, ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως (Taxheaven, 2017).

Βάσει των παραπάνω προκύπτει ότι στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, οι αρχές αυτές έχουν καθοριστικό ρόλο. Καθίσταται επίσης σαφές ότι ο φορολογούμενος και η οικονομική του κατάσταση δε μπορεί να τίθεται εν αμφιβόλω επ' αόριστον.

Το ζήτημα της καλής νομοθέτησης στην τακτική των διαδοχικών παρατάσεων των παραγραφών

Βασικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάδειξη της σπουδαιότητας των αρχών σε όλη τη διοικητική πρακτική. Η προστασία τους πρέπει να αποτελεί στόχο του κράτους από τη στιγμή της νομοθέτησης έως και την οριστική εφαρμογή ενός νόμου. Στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου που εξετάζεται ως παράδειγμα για να αποδείξει τα παραπάνω, αυτές οι αρχές διασαλεύονται και έτσι εγείρεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας. **Η αναλογικότητα, η ισότητα, η ασφάλεια δικαίου είναι μερικές μόνο από τις αρχές που αναφέρονται ως αρχές της «καλής νομοθέτησης».** Όσο αυτές καταστρατηγούνται, τόσο επηρεάζεται η «καλή νομοθέτηση» ευρύτερα.

Πιο συγκεκριμένα, η «Καλή Νομοθέτηση» ξεκίνησε να απασχολεί την πολιτική και διοικητική ζωή της χώρας ύστερα από την αντίστοιχη έκθεση του ΟΟΣΑ (OECD, 2001) και την έκθεση Mandelkern (Mandelkern, 2001). Το πόσο αναγκαία ήταν η κανονιστική ρύθμιση ήταν εμφανές και έτσι έγιναν διάφορες προσπάθειες για τη βελτίωση του ρυθμιστικού περιβάλλοντος. Με τον όρο «καλή νομοθέτηση» νοείται η νομοθετική πολιτική που στοχεύει στην βελτίωση της ποιότητας των νομοθετικών ρυθμίσεων βασισμένη στην αξιολόγηση των συνεπειών τους στην οικονομία και στην ανταγωνιστικότητα ή αλλιώς είναι η πολιτική και η διαμόρφωση αρχών και μέσων για τη βελτίωση της ποιότητας των ρυθμίσεων, των θεσμών και των διαδικασιών παραγωγής τους (Ν. 40482/2012 /ΦΕΚ Α' 34).

Ήδη από το 2004 είχε εξαγγελθεί από την τότε κυβέρνηση η ρύθμιση με νόμο χωρίς, ωστόσο, να τεθεί προς ψήφιση και άρα να καταστεί αυτό δυνατό. Μία φιλόδοξη προσπάθεια ρύθμισης της καλής νομοθέτησης στην Ελλάδα ξεκίνησε το

2006 με την υπ αριθμ. Υ190/18.7.2006 Εγκύκλιο του Πρωθυπουργού αναφορικά με την κανονιστική μεταρρύθμιση, την προσαρμογή δηλαδή της νομοπαρασκευαστικής λειτουργίας στις αρχές και διαδικασίες της καλής νομοθέτησης. Η Εγκύκλιος αυτή παρουσιάζει τις αρχές και τα μέσα καλής νομοθέτησης, με μεγαλύτερη καινοτομία να αποτελεί η προϋπόθεση της σύνταξης έκθεσης αξιολόγησης κανονιστικών επιπτώσεων για όλους τους νέους νόμους. Εμπεριέχει τα αρνητικά χαρακτηριστικά της ελληνικής έννομης τάξης, παρουσιάζοντας έτσι την ανάγκη βελτίωσής τους, τις αρχές και τις διαδικασίες της καλής νομοθέτησης, τις οικονομικές συνέπειες και τα γενικότερα αποτελέσματα των ρυθμίσεων, καθώς και την κωδικοποίηση ισχυουσών διατάξεων ή την κατάργηση διατάξεων που έχουν καταστεί ανενεργείς. Ορόσημο, επίσης, στην ιστορική αναδρομή της καλής νομοθέτησης υπήρξε ο νόμος 4048/2012, ο οποίος στα 22 άρθρα του περιγράφει τις αρχές, τις διαδικασίες και τα μέσα καλής νομοθέτησης, καθώς και τις αρμόδιες υπηρεσίες που συντονίζουν την πολιτική αυτή.

Ιδιαίτερη σημασία στον νόμο 4048/2012 έχουν τα άρθρα 2 παρ. 1 και 4. Στην πρώτη περίπτωση (άρθρο 2 παρ. 1) αναφέρονται οι αρχές της καλής νομοθέτησης: *«1. Η ποιότητα των ρυθμίσεων διασφαλίζεται με την τήρηση των αρχών καλής νομοθέτησης, όπως είναι ιδίως: α. Η αναγκαιότητα. β. Η αναλογικότητα (καταλληλότητα, εύλογη σχέση μέσου και σκοπού με υιοθέτηση του λιγότερο επαχθούς μέτρου). γ. Η απλότητα και η σαφήνεια του περιεχομένου των ρυθμίσεων. δ. Η αποφυγή αποκλινοσών από την κατά περίπτωση γενική πολιτική ή αντιφατικών ρυθμίσεων. ε. Η αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα με συνεκτίμηση τόσο των θεμελιούντων τη ρύθμιση των οικονομικών και άλλων στοιχείων, όσο και των συνεπειών της ρύθμισης. στ. Η διαφάνεια. ζ. Η επικουρικότητα και λογοδοσία με τον προσδιορισμό των αρμόδιων οργάνων εφαρμογής των ρυθμίσεων. η. Η ασφάλεια δικαίου. θ. Η προσβασιμότητα στις ρυθμίσεις και με ηλεκτρονικά μέσα. ι. Η δυνατότητα υποβολής προτάσεων... ια. Η ισότητα των φύλων. ιβ. Η δημοκρατική νομιμοποίηση».*

Στη δεύτερη περίπτωση (άρθρο 4) περιγράφονται οι υποχρεώσεις των οργάνων θέσπισης ρυθμίσεων για την τήρηση των αρχών καλής νομοθέτησης: *«Τα όργανα θέσπισης ρυθμίσεων μεριμνούν για: α. Τον εντοπισμό και οριοθέτηση του προβλήματος, το οποίο επιβάλλει τη ρύθμιση και τον εντοπισμό των συναφών νομοθετικών ή κανονιστικών ρυθμίσεων. β. Τον προσδιορισμό και τεκμηρίωση των αρνητικών συνεπειών της μη ρύθμισης. γ. Τον προσδιορισμό των διαθέσιμων*

εναλλακτικών επιλογών και τη συγκριτική τεκμηρίωση της ικανότητας τους να επιτυγχάνουν τους επιδιωκόμενους σκοπούς δ. **Τη στάθμιση των ωφελημάτων, του κόστους και των διακινδυνεύσεων που προκύπτουν από την υιοθέτηση της ρύθμισης... ιδίως στην οικονομία, την κοινωνία, τη διοίκηση και το περιβάλλον.** ε. **Τη σαφήνεια των νοημάτων της ρύθμισης και ιδίως τη διατύπωση συγκεκριμένων, μετρήσιμων, σαφών και χρονικά οριοθετημένων στόχων που επιδιώκονται με αυτή...** στ. **Τη γραμματική και συντακτική ορθότητα των διατάξεων και την τήρηση των νομοτεχνικών κανόνων.** ζ. **Την υιοθέτηση όλων των απαραίτητων μέτρων για τη διασφάλιση της επίτευξης των στόχων πολιτικής με το ελάχιστο δυνατό κόστος...** η. **Την οργάνωση και παρακολούθηση κοινωνικής ή κάθε άλλου είδους διαβούλευσης, που κρίνεται ως αναγκαία...** θ. **Το σαφή προσδιορισμό των οργάνων της διοίκησης που είναι αρμόδια για την εφαρμογή της ρύθμισης.** ι. **Την υιοθέτηση κανόνων που υπηρετούν τις αρχές της βιώσιμης ανάπτυξης».**

Όπως καθίσταται εμφανές από τα παραπάνω άρθρα το ζήτημα της «καλής νομοθέτησης» αναφέρεται σε πολλές από τις αρχές που επηρεάζονται στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου. Η αναλογικότητα, η απλότητα και σαφήνεια των νόμων, η αποφυγή αντιφατικών ρυθμίσεων, η προσβασιμότητα, η προβλεψιμότητα, η ασφάλεια δικαίου και η ισότητα αναφέρονται ρητά και διαδραματίζουν καίριο ρόλο. Επομένως, η Διοίκηση και το Κράτος οφείλουν να λαμβάνουν σοβαρά υπόψη σε κάθε τους απόφαση και την τήρηση της «καλής νομοθέτησης».

ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΑΝΤΙΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΗΝ ΤΑΚΤΙΚΗ ΤΩΝ ΔΙΑΔΟΧΙΚΩΝ ΠΑΡΑΤΑΣΕΩΝ

Όπως προαναφέρθηκε, η περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και συναφών αξιώσεων του Δημοσίου ήταν ένα θέμα που απασχόλησε σε μεγάλο βαθμό πολίτες και κράτος. Αυτό φαίνεται ακόμα πιο έντονα από το γεγονός ότι η τελική απόφαση ελήφθη από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας ώστε να αποφασιστεί εκεί αν κάποιες διατάξεις και αρχές παραβιάζονται, οπότε και προκύπτει ζήτημα αντισυνταγματικότητας.

Με την **υπ' αριθμόν 1738/2017 απόφαση – «σταθμό» του ΣτΕ**, κρίθηκαν οριστικά αντισυνταγματικές οι παρατάσεις της παραγραφής, του δικαιώματος της φορολογικής αρχής (Α.Α.Δ.Ε.) να διενεργεί ελέγχους και να επιβάλλει φόρους – πρόστιμα. Γενικότερα, μπορεί να λεχθεί ότι η απόφαση για την αντισυνταγματικότητα βασίζεται πάνω σε επιμέρους παραδοχές.

Αρχικά, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ούτως ώστε να είναι σύμφωνη με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Παράταση επιτρέπεται μόνο εφόσον η διάταξη θεσπίστηκε το αργότερο το επόμενο έτος από το οποίο έγινε απαιτητός και καταβλητέος ο φόρος.

Επίσης, η προθεσμία της παραγραφής πρέπει να είναι γνωστή στο φορολογούμενο εκ των προτέρων και να είναι κατανοητή. Οποιαδήποτε διάταξη νόμου σχετική με την παράταση της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων – των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού ημερολογιακού έτους – είναι ανίσχυρη καθώς κρίνεται αντίθετη με την αρχή της ασφάλειας δικαίου που πρέπει να υπάρχει σε ένα κράτος δικαίου. Ακόμα, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, όπως πηγάζει από το άρθρο 78 του Συντάγματος, παραβιάζεται και από τις συνεχείς παρατάσεις του Δημοσίου για τον καταλογισμό φορολογικών βαρών.

Τέλος, με την «καθιερωμένη» αυτή τακτική των παρατάσεων που δίνονται συνεχόμενα λίγο πριν τη λήξη της αρχικής παραγραφής ή της προηγούμενης παράτασης, διαφαίνεται πως στην πραγματικότητα η βασική και θεσπισμένη πενταετής παραγραφή δεν είχε ουσιαστικά καμία αξία.

Οι ισχυρισμοί περί αντισυνταγματικότητας βάσει νομολογίας

Ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων σχετίζεται με τη δυνατότητα των δικαστηρίων να κρίνουν κατά πόσον ένας νόμος εναρμονίζεται με το Σύνταγμα (άρθρο 93 παρ. 4 Σ). Άρα, ως προς την αντισυνταγματικότητα ενός νόμου, αναφερόμαστε στο νόμο εκείνο που αντιβαίνει στις διατάξεις του Συντάγματος.

Με την περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, υπάρχει εμφανής καταστρατήγηση του **άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος**. Αυτό συμβαίνει αφού η πρόβλεψη παραγραφής της αξίωσης για βεβαίωση του φόρου αποτελεί ουσιαστικό στοιχείο φορολογικής ενοχής και χαίρει συνταγματικής προστασίας, ενώ, με το άρθρο αυτό απαγορεύεται οποιαδήποτε αναδρομική μεταβολή στη φορολογική κατάσταση του υπόχρεου, ιδίως αν οδηγεί σε επιβάρυνση της θέσης του και επεκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που πρέπει. Εξίσου σημαντικό είναι ότι οι πολλαπλές και συνεχόμενες παρατάσεις του χρόνου παραγραφής ισοδυναμούν με αναδρομική επιβολή φόρου και προκαλούν αστάθεια και σύγχυση. Έτσι, τονίζεται ότι αυτό το «αναδρομικό» δικαίωμα του Δημοσίου πρέπει να περιορίζεται στις περιπτώσεις, όπου η προθεσμία έληγε πρωτογενώς την ημερομηνία που αναφέρει η παράταση και όχι σε περιπτώσεις όπου έληγε η σχετική προθεσμία την ημερομηνία που αναφέρει η παράταση μετά από προηγούμενη παράταση (δευτερογενώς). Διαφορετικά, παραβιάζεται η αρχή της νομιμότητας του φόρου.

Βάσει νόμου, όμως, υπάρχουν και άλλα σημεία που καταπατώνται. Υπάρχει **παραβίαση της αρχής της ισότητας (άρθρο 4 Συντάγματος)**, καθώς σε όμοιες φορολογικές υποθέσεις ο χρόνος παραγραφής θα ήταν διαφορετικός ανάλογα με τον αριθμό των τυχόν διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής. Εφόσον λοιπόν δεν συντρέχει λόγος δημοσίου συμφέροντος, η παραβίαση της αρχής αυτής δεν δικαιολογείται. Βέβαια πρέπει να επισημανθεί ότι, συχνά, όταν καταργείται μια παλιά

διάταξη για να εισαχθεί μια άλλη, κάποιες περιπτώσεις αντιμετωπίζονται άνισα στα πλαίσια αυτής της μετάβασης.

Επιπροσθέτως, **παραβιάζονται οι αρχές της ασφάλειας δικαίου ή νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης**. Στην πρώτη περίπτωση, αυτό συμβαίνει καθώς λόγω των συνεχών παρατάσεων, δεν υπάρχει ασφαλές σημείο αναφοράς για τη χρονική στιγμή της παραγραφής. Από την άλλη, ως προς την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, το Κράτος οφείλει να έχει τα χαρακτηριστικά ενός «δίκαιου και τίμιου κράτους». Έτσι, υποχρεούται να είναι πιστό στις διατάξεις του, να έχει συνέπεια σε αυτές και να τηρεί τα όρια που το ίδιο θέτει στους πολίτες.

Τέλος, **μια ακόμη παραβίαση** που είναι ξεχωριστή και αφορά άμεσα στα δικαιώματα κάθε πολίτη είναι **αυτή του άρθρου 20 του Συντάγματος**, όπου:

«1. Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει.

2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής, ο φορολογούμενος στερείται της ένστασης της παραγραφής ως δικονομικού όπλου και ταυτόχρονα αποδυναμώνεται το δικαίωμα ανταπόδειξης λόγω του πολύ μεγάλου τελικά χρονικού διαστήματος που μεσολαβεί μεταξύ της διαχείρισης και του χρόνου ελέγχου της (Γαλεγαλίδου, 2017). Επομένως, όντως καταστρατηγείται το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια, καθώς και η δυνατότητα του πολίτη να υπερασπίσει τον εαυτό του και να αμυνθεί.

ΕΠΙΜΕΡΟΥΣ ΣΧΟΛΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΗΣ ΤΑΚΤΙΚΗΣ

Με την **απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017**, η τακτική των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου κρίθηκε ως αντισυνταγματική.

Για αυτή την εξέλιξη **εκφράστηκαν πολλές απόψεις**. Άλλες από αυτές ήταν θετικές στη νέα απόφαση και άλλες αρνητικές. Τα επιχειρήματα που διατυπώθηκαν ήταν ποικίλα. Ο βασικός άξονας σύμφωνα με τον οποίο δεν θα έπρεπε να εφαρμοστεί η απόφαση ΣτΕ 1738/2017 στηρίχθηκε στα εξής επιχειρήματα: Αρχικά, υποστηρίχθηκε ότι **δεν εξυπηρετείται το Δημόσιο συμφέρον** και για αυτό το λόγο θα έπρεπε να παραβλεφθούν οι συνταγματικές ασυμφωνίες. Επίσης, δόθηκε έμφαση στο ότι με αυτή την απόφαση ενισχύεται, και ίσως **«επιβραβεύεται» η φοροδιαφυγή**, καθώς σε φορολογούμενους, οι οποίοι δεν έχουν εξοφλήσει και πληρώσει φόρους και πρόστιμα που οφείλουν, αυτά τους χαρίζονται. Έτσι, με την απόφαση αυτή παραμένει ανείσπρακτο ένα μεγάλο ποσό οφειλών από τους πολίτες προς το Κράτος.

Από την άλλη πλευρά υπάρχουν επιχειρήματα με τα οποία επικροτείται η παραπάνω απόφαση και κρίνεται ως ιδιαίτερα θετική. Βάσει αυτού του σκεπτικού, με αυτό τον τρόπο **δίνεται λύση σε ένα χρόνιο πρόβλημα** αδυναμίας καθορισμού ενός οριστικού πλαισίου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, μια λύση η οποία προκαλούσε προβλήματα για πάρα πολλά χρόνια. Έτσι, επιλύεται οριστικά αυτό το πρόβλημα. Επιπροσθέτως, ένα ακόμη πολύ σημαντικό και βασικό ζήτημα αντιμετωπίζεται. Πρόκειται για το γεγονός ότι **ο ελεγκτικός μηχανισμός θα απαγκιστρωθεί επιτέλους από παλιές υποθέσεις που τον «βαραίνουν» επί χρόνια** και δημιουργούν πρόσθετο φόρτο, χωρίς τελικώς να επιλύονται. Οι υποστηρικτές αυτής της άποψης διατείνονται ότι, με την απόφαση αυτή, ο ελεγκτικός μηχανισμός θα μπορεί απερίσπαστα να επικεντρωθεί σε υποθέσεις του παρόντος χρόνου, επιλύοντας έτσι άμεσα πρόσφατες υποθέσεις και **καταπολεμώντας τη φοροδιαφυγή**.

Στόχος αυτής της παράθεσης των αντικρουόμενων απόψεων δεν είναι να βρεθεί ποια είναι η σωστή. Καθένας μπορεί να κρίνει με βάση τις δικές του πεποιθήσεις και τη δική του οπτική. Το βασικό είναι ότι, παρά τις διαφορετικές απόψεις, το Συμβούλιο της Επικρατείας έλαβε την τελική Απόφαση και αυτή είναι που θα πρέπει να υιοθετηθεί.

Παλιότερες θέσεις της Ολομέλειας του ΣτΕ

Σίγουρα, όπως προκύπτει και από τα παραπάνω, οι αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι καίριες και αποτελούν τη νομολογία βάση της οποίας πρέπει να δρα η Διοίκηση. Είναι σημαντικό όμως να αναφερθούμε και σε δύο προγενέστερες κρίσεις των Τμημάτων της Ολομέλειας, οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στην Απόφαση 1738/2017 και είχαν σημαντική αξία.

Σύμφωνα λοιπόν με αυτές τις προηγούμενες κρίσεις:

- Η παραγραφή πρέπει να περιορίζεται σε εύλογο χρονικό διάστημα. Η σημερινή εποχή με τις ραγδαίες εξελίξεις στην τεχνολογία, στη χρήση ηλεκτρονικών μέσων και στην ηλεκτρονικοποίηση των διαδικασιών διευκολύνει και εξασφαλίζει γρήγορους και πιο άμεσους ελέγχους.
- Η παραγραφή πρέπει να διασφαλίζει την προστασία τόσο του δημόσιου όσο και του ιδιωτικού συμφέροντος και να μη θέτει εμπόδια και αναχώματα λόγω της ασταθούς και αβέβαιης οικονομικής κατάστασης που δημιουργείται (Δαλιάνης, 2017).

Η τεχνολογική ανάπτυξη ως μοχλός προς την επίτευξη της εύλογης χρονικής διάρκειας

Η ιλιγγιώδης τεχνολογική πρόοδος είναι ιδιαίτερα έντονη στην εποχή μας. Τα τελευταία χρόνια έχει κάνει αισθητή την παρουσία της σε πολλούς εργασιακούς χώρους καθιστώντας την απαραίτητη σε πολλαπλά επίπεδα. Με την πάροδο των χρόνων πολλές υπηρεσίες και φορείς στην Ελλάδα ενέταξαν την τεχνολογία και συνεχίζουν να την εισάγουν σε όλο και περισσότερες δομές και διαδικασίες που πραγματοποιούνται καθημερινά.

Αυτή η τεχνολογική ανάπτυξη είναι πολύ ωφέλιμη και χρήσιμη τόσο σε επίπεδο Διοίκησης, όσο και στον φορολογικό τομέα. Η δυνατότητα υποβολής αιτημάτων, δηλώσεων, αιτήσεων κ.α. ηλεκτρονικά, η επικοινωνία πλέον των πολιτών με τις υπηρεσίες και η ικανότητα τους να καλύπτουν ανάγκες και αιτήματα εξ αποστάσεως, η δυνατότητα άμεσου ελέγχου, διασταυρώσεων και συμψηφισμών κ.α. είναι μερικές μόνο από τις συνήθεις δυνατότητες που προσφέρει η τεχνολογία, δίνοντας λύσεις όχι μόνο στους πολίτες, αλλά και στη Διοίκηση ευρύτερα.

Στην περίπτωση των συνεχόμενων και αλληπάλληλων παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου, η τεχνολογική εξέλιξη μπορεί να έχει έναν καταλυτικό ρόλο. Ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας και **προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως**, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, λαμβανομένου, μάλιστα, υπόψη του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου, τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών μεθόδων ελέγχου, όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος, χωρίς να χρειάζεται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων, και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύουσες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα εργαλεία αυτά. Άλλωστε, η ταχύτητα των εξελίξεων σε όλους τους τομείς, μεταξύ των οποίων και ο οικονομικός και ο επιχειρηματικός, επιβάλλει, προς προστασία του δημοσίου συμφέροντος, την ταχύτερη κατά το δυνατόν εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων (Taxheaven, 2017).

Η επίδραση του θέματος της παραγραφής στην επενδυτική δραστηριότητα

Η χώρα μας τα τελευταία χρόνια αντιμετωπίζει μια μεγάλη και πρωτόγνωρη κρίση. Ο οικονομικός τομέας είναι σε άσχημη κατάσταση και τα προβλήματα που ανακύπτουν από αυτό είναι πολλά και επηρεάζουν πολλούς διαφορετικούς τομείς. Ένας τομέας που πλήττεται σε μεγάλο βαθμό είναι αυτός της επενδυτικής δραστηριότητας. Οι επενδύσεις ανέκαθεν αποτελούσαν βασικό στοιχείο της

οικονομίας μιας χώρας, από την εποχή που μια χώρα ξεκίνησε να εμπορεύεται τα προϊόντα της με μια άλλη, μέχρι την σημερινή διασυνδεσιμότητα των οικονομιών και των αγορών με την ύπαρξη των πολυεθνικών επιχειρήσεων. Λόγω όμως της οικονομικής κρίσης οι επενδύσεις αποτελούν όχι απλά βασικό στοιχείο, αλλά ουσιαστικά ανάσα ζωής για την οικονομία.

Οι επενδύσεις συνιστούν κυρίαρχο τμήμα της οικονομίας, της προόδου και της ανάπτυξης μιας χώρας, οπότε και πρέπει να δύνεται μεγάλη έμφαση σε αυτές. Η προσέλκυση επενδύσεων στην ελληνική οικονομία αποτελεί βασική προϋπόθεση για την επίτευξη βιώσιμης και ισχυρής οικονομικής ανάπτυξης. Παρόλα αυτά, στην Ελλάδα, ο τομέας αυτός κινείται σε πολύ χαμηλά επίπεδα και οι λόγοι είναι πολλοί.

Υπάρχουν μελέτες που αναφέρουν ότι οι μεγαλύτεροι εχθροί των επενδύσεων στην Ελλάδα είναι **η υψηλή φορολογία, οι συχνές αλλαγές των νόμων και κανονισμών που επηρεάζουν τις επιχειρήσεις, οι έλεγχοι κεφαλαίων, η χρηματοπιστωτική σταθερότητα και κανονικότητα, στη λειτουργία του τραπεζικού συστήματος και των κεφαλαιαγορών, η έλλειψη ρευστότητας, η γραφειοκρατία και οι καθυστερήσεις στην απόδοση δικαιοσύνης** (Νισιμπαγιάσι, 2017). Και πράγματι αυτοί είναι κάποιοι από τους πιο σημαντικούς παράγοντες, χωρίς να είναι οι μόνοι. Μπορούν να προστεθούν επίσης, η αξιοπιστία της οικονομικής πολιτικής και η εμπιστοσύνη των αγορών, η ύπαρξη κλίματος σκεπτικισμού αναφορικά κυρίως με τις ιδιωτικές επενδύσεις και πρωτοβουλίες, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές σε συνδυασμό με το **ασταθές φορολογικό πλαίσιο, το φιλικό επιχειρηματικό περιβάλλον, η δυσμενής δημογραφική δυναμική, τα εμπόδια στις ξένες επενδύσεις και βέβαια ο εκσυγχρονισμός της δημόσιας διοίκησης.**

Πολλοί από αυτούς τους παράγοντες επιδρούν και επηρεάζουν και την περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου. Ο έλεγχος και το θέμα της παραγραφής είναι ίσως το πιο σοβαρό θέμα για τον κάθε επιχειρηματία, ενώ επίσης η κάθε περίπτωση είναι διαφορετική και θέλει σοβαρή, τεκμηριωμένη και πολύ οργανωμένη δουλειά από την πλευρά όλων όσοι θα ασχοληθούν με κάθε φορολογική υπόθεση. Για οικονομικούς και επενδυτικούς λόγους, αλλά και για την προστασία του ιδιωτικού και δημόσιου συμφέροντος, πρέπει οι επιχειρηματίες και οι επενδυτές να γνωρίζουν σε κάθε περίπτωση και στιγμή επακριβώς και εντός του κατάλληλου

χρονικού πλαισίου τις οικονομικές τους εκκρεμότητες. Σε διαφορετική περίπτωση, ο καταλογισμός απρογραμμάτιστων οφειλών μετά από πολλά έτη μπορεί να δημιουργήσει σοβαρά οικονομικά προβλήματα, είτε αφορά σε νομικά είτε σε φυσικά πρόσωπα.

Οι επενδυτές και οι επιχειρηματίες δεν επιθυμούν και γενικότερα αποφεύγουν να δραστηριοποιούνται σε ένα περιβάλλον στο οποίο οι νόμοι, οι αποφάσεις και οι διατάξεις συνεχώς αλλάζουν. Αυτό το ευμετάβλητο περιβάλλον τους δημιουργεί μεγάλο άγχος και ανασφάλεια για το τι πρόκειται να συμβεί και τους απωθεί. Η περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής είναι ένα κατ' εξοχήν τέτοιο παράδειγμα που απομακρύνει κάθε επενδυτική δραστηριότητα. Άρα, τα εμπόδια στα οποία προσκρούει η εν λόγω τακτική και τα οποία την καθιστούν, όπως κρίθηκε, ως αντισυνταγματική έχουν άμεσες επιπτώσεις και σε αυτόν τον νευραλγικό τομέα.

Πρόσφατες οδηγίες από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), συμμορφώθηκε στην απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας για τις παραγεγραμμένες χρήσεις, βάζοντας έτσι ένα τέλος στον προβληματισμό και το αδιέξοδο των φορολογουμένων και των επιχειρήσεων.

Με την εγκύκλιο που εξέδωσε ο διοικητής της Αρχής (Α.Α.Δ.Ε.), γνωστοποιεί στον ελεγκτικό μηχανισμό σε ποιες υποθέσεις πρέπει να δοθεί έμφαση, επισημαίνοντας τα διαφορετικά επίπεδα στα οποία διαχωρίζονται οι χρήσεις. Πιο αναλυτικά, οι χρήσεις μέχρι το 2005 έχουν παραγραφεί, εφόσον οι φορολογούμενοι έχουν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις. Επίσης, και οι χρήσεις από το 2006 μέχρι και το 2010 θα πρέπει να θεωρούνται παραγεγραμμένες, υπό την προϋπόθεση ότι ο ελεγκτικός μηχανισμός δεν έχει εντοπίσει συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία. Για τις χρήσεις μετά το έτος 2010, είναι αρκετά πιθανό να διατηρηθούν ανοικτές, καθώς συνιστούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

Όπως προκύπτει από την εγκύκλιο, οι προϊστάμενοι των ελεγκτικών κέντρων πρέπει δώσουν έμφαση και προτεραιότητα στους ελέγχους των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων ως εξής:

- **Από το 2001 μέχρι το 2005** οι υποθέσεις έχουν παραγραφεί, εκτός και αν οι φορολογούμενοι δεν έχουν υποβάλει φορολογικές δηλώσεις. Αυτό σημαίνει ότι θα αναζητούν περιπτώσεις φορολογουμένων που δεν έχουν υποβάλει το διάστημα αυτό φορολογικές δηλώσεις και έχουν εκκρεμείς υποθέσεις. Δηλαδή, οι φορολογούμενοι που βρίσκονται σε λίστες για υποθέσεις από το 2001 έως και το 2005 (και έχουν υποβάλει φορολογική δήλωση) δεν έχουν κανέναν λόγο να ανησυχούν για πρόστιμα και πρόσθετους φόρους, αφού οι υποθέσεις τους έχουν παραγραφεί.
- **Για τις χρήσεις από το 2006 και μετά**, οι υποθέσεις θα ελέγχονται κατά προτεραιότητα μόνο εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Στο προσεχές χρονικό διάστημα το ΣτΕ θα λάβει απόφαση για τα συμπληρωματικά στοιχεία.
- **Οι υποθέσεις από το 2008 και μετά** ελέγχονται κατά προτεραιότητα, εφόσον έχει εντοπιστεί φοροδιαφυγή. Για αυτές τις υποθέσεις ισχύει σύμφωνα με νόμο που ψηφίστηκε το 2013 (κώδικας φορολογικών διαδικασιών), 20ετής παραγραφή. Ουσιαστικά ο Νόμος 4174/2013 με αναδρομική ισχύ (από το 2008) αυξάνει για τις υποθέσεις φοροδιαφυγής το χρόνο παραγραφής στα 20 έτη.
- **Οι χρήσεις 2011 και μετά** ελέγχονται κατά προτεραιότητα, καθώς βρίσκονται εντός του γενικού ορίου της 5ετούς παραγραφής.

Πάντως, το επιχειρησιακό σχέδιο της ΑΑΔΕ προβλέπει ότι έμφαση πρέπει να δοθεί στους ελέγχους της τελευταίας πενταετίας. Μάλιστα, προβλέπεται για το τρέχον έτος οι έλεγχοι να επιμεριστούν κατά 60% σε υποθέσεις της τελευταίας πενταετίας και κατά 40% σε παλαιότερες. Το ποσοστό μάλιστα αυτό το 2018 αναμένεται να γίνει 70% για τις νεότερες υποθέσεις και 30% για τις παλαιότερες. Η φορολογική διοίκηση έχει επιλέξει να ασχοληθεί με τις πιο πρόσφατες υποθέσεις, καθώς η πρακτική δείχνει ότι σε αυτές τις υποθέσεις μπορούν να προκύψουν αξιόλογα και σημαντικά έσοδα για το κράτος, ενώ αντίθετα στις παλαιές υποθέσεις προ του 2010, αφενός ο έλεγχος είναι δυσκολότερος και χρονοβόρος, αφετέρου τα οφέλη για τα ταμεία του Δημοσίου είναι πενιχρά (Χατζηνικολάου, 2017).

Η παρέμβαση του ΝΣΚ μετά την απόφαση του ΣτΕ

Με αφορμή την πρόσφατη Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ (1738/2017), το **Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (ΝΣΚ 2642/2017)** ενίσχυσε με επιμέρους κατευθύνσεις το έργο της ΑΑΔΕ και επισήμανε ότι, αν και η απόφαση του ΣτΕ δεν υποχρεώνει τη διοίκηση σε γενική εφαρμογή της, ωστόσο κατά την αντιμετώπιση άλλων όμοιων υποθέσεων πρέπει να την ακολουθήσει ως *νομολογιακό δεδομένο*. Τόνισε, δε, ότι η αντιμετώπιση από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) υποθέσεων με ακριβώς όμοια νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του ΣτΕ, δεν συνάδει με το κράτος δικαίου.

Εν συνεχεία, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) τροποποίησε τις οδηγίες που είχε απευθύνει προς τις ΔΟΥ, θέτοντας νέα κριτήρια επιλογής για το ποιες υποθέσεις θα πρέπει να ελεγχθούν κατά προτεραιότητα. Επρόκειτο κυρίως υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί φύλλα ελέγχου, αλλά δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων.

Στην ουσία η ΑΑΔΕ αποφάσισε ότι θα πρέπει να δοθεί προτεραιότητα στον έλεγχο των υποθέσεων που: α) είτε δεν έχουν ακόμα παραγραφεί, δηλ. δεν έχει παρέλθει ακόμα η πενταετία, β) είτε εμπίπτουν στις περιπτώσεις παράτασης της παραγραφής, όπου ρητά προβλέπεται από τον ίδιο τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ).

Πιο συγκεκριμένα, με βάση την προαναφερόμενη απόφαση της Α.Α.Δ.Ε., οι ακόλουθες εκκρεμείς υποθέσεις θα ελεγχθούν κατά προτεραιότητα:

- Χρήση 2001 και επόμενες: Ελέγχονται εφόσον δεν έχει υποβληθεί δήλωση στη φορολογία εισοδήματος, αφού στην περίπτωση αυτή ισχύει 15ετής παραγραφή.
- Χρήση 2006 και επόμενες. Ελέγχονται και εφόσον από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση των φορολογικών αρχών εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που είχε δηλωθεί. Στην περίπτωση αυτή ισχύει 10ετής παραγραφή.

- Χρήση 2008 και επόμενες: Ελέγχονται και εφόσον συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής, εικονικών/πλαστών τιμολογίων, κλπ. Στην περίπτωση ισχύει 20ετής παραγραφή.
- Χρήση 2011 και επόμενες: δεδομένου ότι για τις χρήσεις αυτές δεν έχει παρέλθει η πενταετία, δεν έχουν ακόμα παραγραφεί.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η συνέχιση, η μη, του ελέγχου θα κριθεί κατά περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη αν συντρέχουν λόγοι παράτασης της παραγραφής για κάθε εξεταζόμενη χρήση. **Με την ανωτέρω απόφασή της η ΑΑΔΕ φαίνεται να αποδέχεται (σύμφωνα και με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ) ότι:**

- Όλες οι υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι και το 2005 έχουν παραγραφεί, εφόσον έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση από τον φορολογούμενο.
- Οι χρήσεις από το 2006 έως το 2010 (εφόσον έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση) μπορούν να ελεγχθούν μόνο εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Συνεπώς οι εντολές ελέγχου που εκδόθηκαν – παρανόμως βάσει της απόφασης του ΣτΕ – σωρηδόν χωρίς να βασίζονται (πάντα) σε συμπληρωματικά στοιχεία, πιθανόν να μην υλοποιηθούν τελικά (Πάνου και Σαμοθράκης, 2017).

Η πιο πρόσφατη και επίκαιρη ΠΟΛ 1154/2017

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με πρόσφατη απόφασή της παρέχει συμπληρωματικές οδηγίες σχετικά με το επίκαιρο ζήτημα της προτεραιοποίησης και διενέργειας των φορολογικών ελέγχων. Στην ουσία, καθορίζει τη διαδικασία που θα ακολουθεί η φορολογική διοίκηση για υποθέσεις ελέγχου που αφορούν μη προτεραιοποιημένες χρήσεις.

Ως μη προτεραιοποιημένες χρήσεις (ή διαφορετικά παραγεγραμμένες κατά το σκεπτικό της υπ' αριθμόν 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣτΕ) θεωρούνται:

α) οι χρήσεις μέχρι και το 2010, σε όσες περιπτώσεις εφαρμόζεται ο γενικός κανόνας της πενταετούς παραγραφής,

β) οι χρήσεις μέχρι και το 2005, σε όσες περιπτώσεις εφαρμόζεται η δεκαετής παραγραφή λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων και

γ) οι χρήσεις μέχρι και το 2007 σε περίπτωση που προκύπτουν στοιχεία φοροδιαφυγής.

Σύμφωνα με τη διαδικασία αυτή για αυτές τις χρήσεις και περιπτώσεις, εάν μέχρι τις 18.9.2017 δεν έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός φόρου, τότε συντάσσεται υπηρεσιακό σημείωμα και όχι έκθεση ελέγχου. Εάν μέχρι τις 18.9.2017 έχει κοινοποιηθεί προσωρινός προσδιορισμός, και εφόσον συντρέχουν ενδείξεις φοροδιαφυγής, συντάσσεται έκθεση με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο, η φορολογική διοίκηση δεν προχωρεί περαιτέρω στην έκδοση του διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εις βάρος του ελεγχόμενου (ΠΟΛ 1154/2017).

Επίσης, προσδιορίζεται η διαδικασία που πρέπει να ακολουθεί η φορολογική διοίκηση για υποθέσεις ελέγχου που έχουν ήδη ολοκληρωθεί. Έτσι, προβλέπεται ότι εάν μέχρι τις 18.9.2017 ο έλεγχος έχει τελειώσει και έχουν επίσης εκδοθεί οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου, τότε η φορολογική διοίκηση προχωρεί κανονικά στην κοινοποίηση των πράξεων αυτών στα ελεγχόμενα πρόσωπα. Ο φορολογούμενος μπορεί πλέον να προσβάλει τις πράξεις επιβολής του φόρου μέσω της άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΠΟΛ 1154/2017).

ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως προαναφέρθηκε, οι νομολογιακές εξελίξεις στο ζήτημα της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου είναι συνεχείς και ραγδαίες. Πιο πρόσφατη είναι η απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, που έκρινε ως αντισυνταγματική την παραπάνω τακτική και επομένως αυτή πρέπει να μην εφαρμόζεται από τη Διοίκηση. Κάποια κύρια σημεία αυτής της τακτικής συνοψίζονται ως εξής:

- Η διάρκεια της παραγραφής είναι ουσιαστικό στοιχείο της φορολογικής υποχρέωσης και πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων. Η επιμήκυνσή της είναι δυνατή μόνον με διάταξη που θεσπίζεται το αργότερο το επόμενο έτος από αυτό όπου γεννάται η φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα δηλαδή με τις προϋποθέσεις του Συντάγματος.
- Η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια με βάση την αρχή της αναλογικότητας.
- Κατά τη διάρκεια της εφαρμογής τέτοιων τακτικών επιβάλλεται να προστατεύονται και να μη διασαλεύονται σημαντικές αρχές, όπως της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης, της ισότητας κ.α. Οι αρχές είναι απαραίτητο να συνοδεύουν το νόμο και έχουν καταλυτικό ρόλο τόσο στο νομοθετικό στάδιο, όσο και κατά την εφαρμογή του νόμου.
- Η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των κανονιστικών ρυθμίσεων ιδίως στις περιπτώσεις που προβλέπονται σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις για τους ενδιαφερομένους.
- Οι διατάξεις περί παραγραφής πρέπει να καθιστούν από τη μία πλευρά δυνατή την άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου από τις φορολογικές αρχές και από την άλλη να μην ενθαρρύνουν την απραξία των φορολογικών αρχών (σε αυτή την απραξία συχνά οδηγούσε η μεγάλη διάρκεια του χρόνου παραγραφής).
- Οι φορολογούμενοι δεν πρέπει να αφήνονται έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, αφού αυτός ο παράγοντας, σε συνδυασμό με τις συνεχείς μεταβολές της φορολογικής νομοθεσίας αποτελούν αποτρεπτικό

παράγοντα για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων. Επιπροσθέτως, επιφέρουν δυσμενείς επιπτώσεις στην ανάπτυξη της οικονομίας, αλλά και άλλων ουσιαστικών τομέων γενικότερα.

- Οι φορολογούμενοι δεν είναι σε θέση να αμυνθούν έναντι του ελέγχου μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από τη στιγμή στην οποία αναφέρεται ο έλεγχος και δε μπορούν να αντιμετωπίσουν τις οικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από αυτόν.
- Δεν πρέπει να παραβλέπεται ο ίδιος ο στόχος των φορολογικών ελέγχων. Αυτός δεν είναι ούτε η τιμωρία των φορολογουμένων, ούτε απλώς η βεβαίωση φόρων και προστίμων, αλλά η είσπραξη τους. Μόνο έτσι θα καλυφθούν οι απαραίτητες δαπάνες του κράτους και η εκπλήρωση όλων των συναφών υποχρεώσεων του.
- Επίσης, με την απόφαση περί αντισυνταγματικότητας δίνεται έμφαση στον έγκαιρο και επίκαιρο έλεγχο και στη μελλοντική αποφυγή και επανάληψη ανάλογων παραβάσεων.

Τα παραπάνω είναι τα πιο βασικά χαρακτηριστικά που επηρεάζουν και ανακύπτουν στην περίπτωση των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου. Μετά την πρόσφατη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, λύνεται ένα μεγάλο και σημαντικό εθνικό ζήτημα με πολλές προεκτάσεις.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η φορολογική πολιτική είναι ένας πολύ ιδιαίτερος και σημαντικός τομέας στην Ελλάδα. Συχνά αντιμετωπίζει πολλές δυσκολίες, ενώ πολλά είναι και τα προβλήματα κατά την εφαρμογή της. Οι συνεχείς αλλαγές στη νομοθεσία, από κοινού με το δαιδαλώδες νομοθετικό σύστημα και τις ασάφειες που υπάρχουν, δυσκολεύουν την κατάσταση. Μια τέτοια περίπτωση είναι και η τακτική των διαδοχικών παρατάσεων της παραγραφής των φορολογικών ελέγχων και των συναφών αξιώσεων του Δημοσίου που επιχειρήσε να αναδείξει η παρούσα εργασία. Η ανάδειξη αυτής της προβληματικής μπορεί ταυτόχρονα να αποτελέσει και τις προτάσεις για καλύτερη διοικητική πρακτική και νομοθέτηση.

Στη χώρα μας, οι φορολογικοί έλεγχοι είναι πολύ σημαντικοί τόσο για την ενίσχυση της οικονομίας του κράτους, όσο και για την ομαλή εκκαθάριση παρελθοντικών υποθέσεων και την πάταξη της φοροδιαφυγής. Με την πρόσφατη απόφαση του ΣτΕ 1738/2017, οι συνεχείς παρατάσεις που θέσπιζε το κράτος σε ό, τι αφορά τις παραγραφές τερματίζονται ως αντισυνταγματικές, γεγονός που ωθεί τις φορολογικές αρχές να δρουν πλέον πιο άμεσα και με μεγαλύτερη ταχύτητα. Παράλληλα, παλιές υποθέσεις παραγράφονται, αφού δεν έχουν πλέον να προσδώσουν μεγάλα οφέλη στο κράτος, ενώ αντίθετα προκαλούν πρόσθετο διοικητικό βάρος και γραφειοκρατία.

Εξαιτίας της αντισυνταγματικότητας που μπορεί να προκύψει, επιχειρείται να αναδειχθεί ότι σε αρκετές περιπτώσεις ο νόμος από μόνος του δεν είναι αρκετός για να εφαρμοστεί μια διάταξη. Με άλλα λόγια, ακόμη και αν σύννομα δίνονται επί χρόνια παρατάσεις στην παραγραφή των φορολογικών ελέγχων, αυτές οδηγούν – όπως προκύπτει – στην καταπάτηση συνταγματικά κατοχυρωμένων και μη αρχών και στον κλονισμό της έννοιας του κράτους δικαίου. Κάποιες φορές, λοιπόν, ο νόμος αντιστρατεύεται άλλες παραμέτρους, οι οποίες πρέπει να συνεκτιμώνται. Σκοπός της νομοθετικής και της εκτελεστικής εξουσίας πρέπει να είναι το να λαμβάνονται υπόψη αυτές οι αρχές, όπως πανηγυρικά αναδείχθηκαν μέσα από την πρόσφατη νομολογία. Πλέον, είναι εξόχως σημαντικό ότι όλες οι προαναφερόμενες αρχές (νομιμότητα, αναλογικότητα, ισότητα, χρηστή διοίκηση, ασφάλεια δικαίου, προστατευόμενη

εμπιστοσύνη, σαφήνεια και προβλεψιμότητα) πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και να γίνονται σεβαστές. Κύριος στόχος της εργασίας είναι να αναδειχθεί η αναγκαιότητα και η σπουδαιότητα των παραπάνω αρχών σε κάθε ενέργεια της Διοίκησης και σε κάθε στάδιο νομοθέτησης.

Επιπλέον, οι πολίτες παύουν να τίθενται σε αμφιβολία επ' αόριστον. Μπορούν να γνωρίζουν επακριβώς τη φορολογική τους κατάσταση και να ξέρουν τυχόν οικονομικές και άλλες επιπτώσεις που θα έχουν μετά από κάθε έλεγχο. Δε μένουν έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας, αλλά και σε συνεχείς μεταβολές, δυνάμενοι έτσι να προγραμματίζουν καλύτερα τις ανάγκες και τις υποχρεώσεις τους. Επιπλέον, η Φορολογική Διοίκηση διατηρεί ενεργές και δραστήριες τις φορολογικές αρχές της, χωρίς να αφήνεται έκθετη σε αδυναμία είσπραξης, που αποτελεί και τον κύριο σκοπό της.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής κρίνονται ως αντισυνταγματικές και ότι, ακόμη και στις περιπτώσεις που αυτές επιτρέπονται, πρέπει η διάρκεια της παραγραφής να είναι εκ των προτέρων καθορισμένη και προσδιορισμένη, να έχει εύλογη χρονική διάρκεια και να καθορίζεται με σαφήνεια.

Τέλος, μετά και τη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ) η Απόφαση 1738/2017 της Ολομέλειας του ΣτΕ και κάθε υπόθεση που σχετίζεται με αυτήν, λαμβάνεται ως νομολογιακό δεδομένο και πρέπει να εφαρμόζεται από τη Διοίκηση. Με αυτόν τον τρόπο επιλύεται ένα μεγάλο και πολυετές πρόβλημα για τη Διοίκηση και το Κράτος, το οποίο δημιουργούσε πολλούς προβληματισμούς και εμπόδια, με σκοπό από εδώ και στο εξής την ανάπτυξη, τη δικαιοσύνη και την πρόοδο του φορολογικού συστήματος και της χώρας γενικότερα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ:

Γαλεγαλίδου, Μ. (2017), Η συνταγματικότητα των διαδοχικών παρατάσεων του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων, Αθήνα: Νομική Σχολή ΕΚΠΑ.

Γέροντας, Α. (2014), Επιτομή Γενικού Διοικητικού Δικαίου, Αθήνα- Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Γέροντας, Απ., Λύτρας, Σ., Παυλόπουλος, Π., Σιούτη, Γ. , Φλογαίτης Σ. (2010), Διοικητικό Δίκαιο, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Γεωργακόπουλος, Θ. (1997), Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική. Αθήνα: Εκδόσεις Μπένου

Δαγτόγλου, Π.Δ. (1997), Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Αθήνα- Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Ευστρατίου, Π. (2013), Συστηματικά θεμέλια του ελληνικού διοικητικού δικαίου – ουσιαστικού και δικονομικού, Αθήνα-Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Ιωαννίδου, Ε. (2004), Οι γενικές αρχές του Δικαίου και η συνταγματική τους θεμελίωση, Αθήνα: ΕΚΠΑ, Τμήμα Νομικής.

Παπαχατζής, Γ. Μ. (1991). Σύστημα του ισχύοντος στην Ελλάδα διοικητικού δικαίου, Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε

Παυλόπουλος, Π. (1980), Η αρχή της νομιμότητας και το Σύνταγμα του 1975, Αθήνα: Σύγχρονα Θέματα.

Σπηλιωτόπουλος, Ε. (2005), Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Αθήνα- Κομοτηνή: Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα.

Τζούμας, Ν. (2009), Πολυπλοκότητα ελληνικού φορολογικού συστήματος: Φοροδιαφυγή, παραοικονομία και φορολογική συνείδηση. Πανεπιστήμιο Μακεδονίας: Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων.

Υπουργείο Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Συνήγορος του Πολίτη, (2012), Οδηγός Ορθής Διοικητικής Συμπεριφοράς: Σχέσεις Δημοσίων Υπαλλήλων και Πολιτών. Αθήνα: Εθνικό Τυπογραφείο.

Φινοκαλιώτης, Κ.Δ. (2014), Φορολογικό Δίκαιο. Αθήνα- Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Σάκκουλα Α.Ε.

Φορτσάκης, Θ. (2015), Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών, εισφορών, ΔΦΝ:483

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ:

Ακριβοπούλου, Χ. (2010) ‘Θεμελιώδεις αρχές της δημόσιας διοίκησης-αμεροληψία, ισότητα, αναλογικότητα, χρήστη διοίκηση, νομιμότητα, δημόσιο συμφέρον’, <<https://akrivopoulouchristina.wordpress.com/2010/03/07/>>, τελευταία επίσκεψη: 17/10/2017

Δαλιάνης, Γ. (2017) ‘Παραγραφή Φορολογικών Υποθέσεων, Απόφαση ΣτΕ 1738/2017 - Απαραίτητη η υιοθέτησή της’, <<http://www.reporter.gr/MONEY/Forologia/327720-Paragrafh-Forologikwn-Ypothesewn,-Aporash-StE-1738-2017-Aparaitith-h-yiothethsh-ths>>, τελευταία επίσκεψη: 17/10/2017

Επαγγελματικό Επιμελητήριο Αθηνών, (2013) ‘Φορολογικοί έλεγχοι στην επιχείρηση και δικαιώματα φορολογουμένων’, <<http://www.eea.gr/gr/el/articles/forologikoi-elegxoi-stin-epixeirisi-kai-dikaiomata-forologoymenon>>, τελευταία επίσκεψη: 10/10/2017

Νισιμπαγιάσι, Μ. (2017) ‘Οι επενδύσεις στην Ελλάδα είναι αγώνας μετ’ εμποδίων’, <<http://www.tanea.gr/interview/article/5459716/oi-ependyseis-sthn-ellada-einai-agwnas-met-empodiwn>>, τελευταία επίσκεψη: 07/10/2017

Πάνου, Τζ., Σαμοθράκης, Γ. (2017) ‘Ποιες υποθέσεις και χρήσεις θα ελεγχθούν κατά προτεραιότητα από την εφορία’, <<http://www.asnetwork.gr/newsroom/2017/10/poies-upotheseis-kai-hriseis-tha-elegthoun-kata-proteraiotita-apo-tin-eforia.aspx?lang=eng>>, τελευταία επίσκεψη: 18/10/2017

Πάνου, Τζ., Σαμοθράκης, Γ. (2017) 'Τι πρέπει να ξέρουν οι φορολογούμενοι όταν καλούνται για έλεγχο από τις Αρχές', <<http://www.kathimerini.gr/891753/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/ti-prepei-na-zeroy-n-oi-forologoymenoi-otan-kaloyntai-gia-elegxo-apo-tis-arxes>>, τελευταία επίσκεψη: 18/10/2017

Υπουργείο Οικονομικών, (2015) 'Εγχειρίδιο για φορολογούμενους & ελεγκτές', <http://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/3089/forol_eleghoi>, τελευταία επίσκεψη: 04/10/2017

Χατζηνικολάου, Π. (2017) 'Παραγράφονται οι υποθέσεις με τις λίστες μέχρι και το 2005', <<http://www.kathimerini.gr/927157/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/paragrafontai-oi-yποdeseis-me-tis-listes-mexri-kai-to-2005>>, τελευταία επίσκεψη: 04/10/2017

Taxheaven (2017) 'ΣτΕ 1738/2017: Παραγραφή φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου - Οι συνολικές παράτασεις παραγραφής που έχουν δοθεί μέχρι σήμερα', <<https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/35667>>, τελευταία επίσκεψη: 13/10/2017

NOMΟΘΕΣΙΑ:

ΣτΕ 729/1937

ΣτΕ 1623/2016

ΣτΕ 675/2017

Ολομ. ΣτΕ 1738/2017

ΝΣΚ 2642/2017

ΠΟΛ 1154/2017

Π.Ε. 494/1993

ΠΕ Υ190/18.7.2006

Ν. 4048/2012 (ΦΕΚ Α' 34), Άρθρα 1 & 2

ΔΕΛ Α 1057280 ΕΞ 2017 (ΚΦΔ)

ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΑ ΆΡΘΡΑ:

Άρθρο 4 του Συντάγματος

Άρθρο 20 του Συντάγματος

Άρθρο 21 παρ. 2 του Συντάγματος

Άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος

Άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος

Άρθρο 93 παρ. 4 του Συντάγματος

Άρθρο 68 του ΝΔ 3323/55

Άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)

Άρθρο 57 του Ν. 2859/2000

Άρθρο 5 παρ. 1 Ν. 2892/2001

Άρθρο 19 παρ. 19 Ν. 3091/2002

Άρθρο 22 Ν. 3212/2003

Άρθρο 5 παρ. 10 Ν. 3296/2004

Άρθρο 11 Ν. 3513/2006

Άρθρο 29 Ν. 3697/2008

Άρθρο 10 Ν. 3790/2009

Άρθρο 82 Ν. 3842/2010

Άρθρο 12 παρ. 7 Ν. 3888/2010

Άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 4002/2011

Άρθρο 2 παρ. 1 Ν. 4048/2012

Άρθρο 4 Ν. 4048/2012

Άρθρο 2 Ν. 4098/2012

Άρθρο 37 παρ. 5 Ν. 4141/2013

Άρθρο 36 παρ. 3 Ν. 4141/2013

Άρθρο 34 Ν. 4174/2013

Άρθρο 66 παρ. 11 Ν.4174/2013

Άρθρο 22 Ν. 4203/2013

Άρθρο 6 ΕΣΔΑ

ΞΕΝΕΣ ΠΗΓΕΣ:

European Commission, (2001) ‘Mandelkern Group on Better Regulation: Final Report’.

OECD, (2001) ‘Reviews of Regulatory Reform: Regulatory Reform in Greece 2001’, OECD Publishing.



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**
ΙΩΝΕΥ



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος

τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr