

Σύγχρονοι προβληματισμοί για την έννοια, τη σημασία και τις συνέπειες της παραγραφής σε βάρος του Δημοσίου στο φορολογικό δίκαιο¹

Η προσέγγιση και η κατανόηση της έννοιας της παραγραφής στο δημόσιο δίκαιο δεν έχει μόνο θεωρητική αλλά και μεγάλη πρακτική αξία, στο μέτρο που επηρεάζει τον καθορισμό του κανονιστικού περιεχομένου του θεσμού, τον τρόπο εξέτασής του από τον δικαστή, καθώς και των συνεπειών του στην έννομη τάξη. Πρόκειται για εγχείρημα δύσκολο (ενόψει και των ιδιαιτεροτήτων του δημοσίου δικαίου σε σχέση με το αστικό και το ποινικό δίκαιο), στο οποίο οι υπεύθυνοι του έργου *“Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου”* (εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2019) ανταποκρίθηκαν με επιτυχία², στηριζόμενοι, ιδίως, στη σχετική (και, ενίοτε, δυσχερώς εντοπίσιμη) νομολογία, αλλά ταυτόχρονα κρατώντας, έστω και εμμέσως, δια της γενόμενης ανάλυσης, κάποιες επιφυλάξεις ως προς την ορθότητά της.

Από την πλευρά μου, θα επιχειρήσω, εν προκειμένω, να εμβαθύνω κάπως στο ανωτέρω ζήτημα, αναφερόμενος ειδικότερα, με βάση και την εμπειρία μου από το χειρισμό σχετικών υποθέσεων, στο θεσμό της παραγραφής σε βάρος της φορολογικής Διοίκησης. Στο εν λόγω πεδίο είχαμε σημαντικές εξελίξεις στη νομολογία (της Ολομέλειας και του Β΄ Τμήματος) του Συμβουλίου της Επικρατείας των τελευταίων ετών, η οποία και αποτυπώνεται με πληρότητα στο παραπάνω βιβλίο.

Προσπαθώντας να προσεγγίσω την έννοια και τη σημασία της παραγραφής στο προαναφερόμενο πλαίσιο, ξεκινώ από δύο βασικά συναφή ερωτήματα: (i) ποιές είναι πράξεις της φορολογικής Διοίκησης που καταλαμβάνονται από το θεσμό της παραγραφής; και (ii) ποιο είναι το νομικό θεμέλιο του θεσμού της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο;

¹ Το κείμενο αποδίδει, εν πολλοίς, την εισήγησή μου στην παρουσίαση του βιβλίου *“Παραγραφές υπέρ και κατά του Δημοσίου”*, η οποία πραγματοποιήθηκε στη Νομική Βιβλιοθήκη την 10.12.2019. Εκφράζω στους συναδέλφους συγγραφείς του πονήματος Ε. Σουλτανίδου (Εισηγήτρια ΣτΕ) και Τ. Ζολώτα (Πρωτοδίκη ΔΔ) καθώς και στον συνάδελφο Β. Ανδρουλάκη (Σύμβουλο Επικρατείας), που είχε την επιμέλεια του βιβλίου, αφενός, τα συγχαρητήριά μου για το έχον ιδιαίτερη πρακτική χρησιμότητα έργο τους και, αφετέρου, τις ευχαριστίες μου για την τιμή που μου έκαναν να συμμετάσχω στην παρουσίασή του. Ευχαριστώ επίσης τον Αντιπρόεδρο ΣτΕ Ι. Γράβαρη, για την προεδρία της εκδήλωσης.

² Βλ., ιδίως, σελ. 3-22, 25-27, 90-92 και 242-248 του βιβλίου.

Το αντικείμενο (ήτοι, η στόχευση) της παραγραφής σε βάρος της φορολογικής Διοίκησης είναι ατομικές πράξεις της, με τις οποίες καταλογίζεται στον αποδέκτη τους οφειλόμενος φόρος ή/και κύρωση για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας. Η παραγραφή δεν φαίνεται να (είναι νοητό να) έχει ως αντικείμενο την έκδοση κανονιστικών πράξεων από τη φορολογική Διοίκηση, η οποία, άλλωστε, είναι εξαιρετικά αμφίβολο εάν μπορεί, κατά το Σύνταγμα, να ρυθμίζει με τέτοιες πράξεις της ζητήματα αναγόμενα στην παραγραφή³. Παράλληλα, η παραγραφή σε βάρος της φορολογικής Διοίκησης δεν παρουσιάζει κατ' ουσίαν πρακτικό ενδιαφέρον αυτοτελώς σε σχέση με συναφείς, δυσμενείς για τον φορολογούμενο, πράξεις της, όπως είναι, ιδίως, η επιβολή μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου, ενόψει του παρακολουθηματικού χαρακτήρα τους έναντι των πράξεων επιβολής φόρου ή κύρωσης⁴.

Σύμφωνα με τα κριθέντα στην απόφαση 1738/2017 της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, ο θεσμός της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο έχει διπλό συνταγματικό έρεισμα. Στηρίζεται, αφενός, στη θεμελιώδη

³ Υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. Ολομ. 3174/2014 και Ολομ. 1738/2017), η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για τη βεβαίωση και την επιβολή φόρου εισοδήματος συνιστά, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Συνεπεία της ως άνω ερμηνευτικής παραδοχής, είναι ευλόγως υποστηρίξιμη η άποψη ότι, κατά το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η παραγραφή πρέπει να ορίζεται με τυπικό νόμο και δεν μπορεί να καθορίζεται από την κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση, βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης.

⁴ Βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 287/2018: «[...] η εξουσία του Δημοσίου για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας καθώς και για την επιβολή στον παραβάτη των αναλογούντων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων, όπως προστίμων για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., παύει με την παρέλευση της οριζόμενης στο νόμο προθεσμίας παραγραφής, η οποία αποτελεί θεσμό του ουσιαστικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2709/2010, 1930/2006). Συνακόλουθα, σε περίπτωση τέτοιας παραγραφής, δεν επιβάλλονται νομίμως μέτρα διασφάλισης του συμφέροντος του Δημοσίου προς είσπραξη των φόρων ή/και των σχετικών προστίμων, όπως είναι τα μέτρα που προβλέπονται στο άρθρο 14 του ν. 2523/1997 (Α' 179). Επομένως, σε περίπτωση που πράξη επιβολής προστίμου για παράβαση του Κ.Β.Σ., όπως για έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου, ακυρωθεί με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση τέτοιας πράξης, καθίσταται μη νόμιμη και η συναφής πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης του άρθρου 14 του ν. 2523/1997 [...]». Λαμβανομένης υπόψη της παραπάνω κρίσης, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, είναι ευλόγως υποστηρίξιμη η άποψη ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής φόρου ή κύρωσης ελέγχεται από τον δικαστή στο πλαίσιο της εξέτασης της νομιμότητας της επιβολής των οικείων μέτρων διασφάλισης.

αρχή της ασφάλειας δικαίου και, αφετέρου, στη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, κατά την έννοια της οποίας η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για τη βεβαίωση και την επιβολή φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας, προβλεπόμενης στον (τυπικό) νόμο, φορολογικής ενοχής. Από το σκεπτικό της Ολομέλειας συνάγεται με σαφήνεια ότι η πρώτη των παραπάνω βάσεων αφορά στην επιβολή τόσο φορολογικών βαρών όσο και φορολογικών κυρώσεων⁵. Αντίθετα, η δεύτερη των ανωτέρω βάσεων αφορά μόνον στην επιβολή φόρων⁶.

Η Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει κρίνει, συναφώς, ότι η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για τη βεβαίωση και την επιβολή φόρου συνιστά, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής (βλ. ΣΤΕ Ολομ. 3174/2014, Ολομ. 1738/2017). Ωστόσο, εν λόγω ερμηνευτική παραδοχή δεν έχει τύχει περαιτέρω επεξεργασίας στη νομολογία, με συνέπεια να αφήνει ερωτηματικά ως προς την ακριβή έννοια και σημασία της.

Προκειμένου να απαντηθούν τα ερωτήματα αυτά, που σχετίζονται με τον τερματισμό της φορολογικής ενοχής ή της εξουσίας του Δημοσίου να επιδιώξει την εκπλήρωσή της, είναι σκόπιμο να διευκρινίσουμε τον τρόπο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Κατά τη νομολογία του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου, η φορολογική ενοχή/υποχρέωση γεννάται με τη συνδρομή των οριζόμενων στο νόμο προϋποθέσεων και διαπιστώνεται με την αντίστοιχη καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (βλ. ΣΤΕ 951/2018 επταμ., 2021/2010). Η ατομική διοικητική πράξη επιβολής φόρου συνιστά, λοιπόν,

⁵ Η σκέψη 5 της ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017 περί της αρχής της ασφάλειας δικαίου σε σχέση με την παραγραφή αναφέρεται όχι μόνο σε φόρους, αλλά και σε επιβολή τελών και εισφορών. Η κρίση αυτή φαίνεται να (και είναι εύλογο να θεωρηθεί ότι) καλύπτει και δημόσια βάρη μη φορολογικού χαρακτήρα. Επίσης, η επίμαχη θεμελιώδης αρχή πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά και τη γενική νόμιμη βάση της υποχρέωσης πρόβλεψης/θέσπισης παραγραφής σε σχέση με πράξεις επιβολής κυρώσεων για παραβάσεις της διοικητικής νομοθεσίας (πρβλ. ΣΤΕ Β' Τμ. 1976/2015, σχετικά με παραβάσεις του δικαίου του ανταγωνισμού).

⁶ Συναφώς παρατηρείται ότι ναι μεν η ΣΤΕ Β' Τμ. 888/2016 (πενταμελούς, παραπεμπτική στην επταμελή σύνθεση του Τμήματος), η οποία αφορούσε στην παραγραφή σε διαφορά από τον καταλογισμό προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., επικαλείται και τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, αλλά η ακολούθως εκδοθείσα στην ίδια υπόθεση ΣΤΕ Β' Τμ. 1623/2016 της επταμελούς σύνθεσης αναφέρεται μόνο στη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου, αναγνωρίζοντας, εμμέσως πλην σαφώς, ότι η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος δεν έχει πεδίο εφαρμογής στις φορολογικές κυρώσεις.

πράξη διαπιστωτικού (και όχι διαπλαστικού) χαρακτήρα, δεν δημιουργεί το πρώτον την έννομη σχέση της φορολογικής υποχρέωσης, αλλά διαπιστώνει την ύπαρξη της.

Στην ουσιαστική ύπαρξη της φορολογικής ενοχής φαίνεται να αναφέρεται και η παραγραφή. Πράγματι, κατά την προεκτεθείσα νομολογία της Ολομέλειας, πρόκειται για στοιχείο αναγόμενο στην ουσία της ίδιας της φορολογικής υποχρέωσης. Ενόψει τούτου, η παραγραφή διακρίνεται από άλλες “γειτονικές” έννοιες, όπως η χρονική αρμοδιότητα της Διοίκησης για έκδοση πράξης διαπίστωσης της φορολογικής ενοχής ή η εισπραξιμότητα ορισμένης υπαρκτής/διαπιστωθείσας χρηματικής απαίτησης ή, ακόμα περισσότερο, από το αγώγιμο κάποιας αξίωσης, έννοια που δεν βρίσκει πρόσφορο πεδίο όσον αφορά τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου. Συνεπώς, ως στοιχείο αναγόμενο στην ουσία, αυτή καθεαυτή, της φορολογικής ενοχής αυτής, είναι ευλόγως υποστηρίξιμο ότι αναφέρεται στην εξάλειψη της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία, κατόπιν της παρέλευσης του χρόνου παραγραφής, δεν μπορεί πλέον να διαπιστωθεί και να επιβληθεί νομίμως από τη φορολογική Διοίκηση. Επομένως, μπορεί ευλόγως να υποστηριχθεί ότι πρόκειται περί αποσβεστικής προθεσμίας.

Η προσέγγιση αυτή φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση με απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας της δεκαετίας του '90 (βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 2801/1994 επταμ.), σύμφωνα με την οποία η έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα κοινοποίησης πράξης επιβολής φόρου ακίνητης περιουσίας έχει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και όχι αποσβεστικής προθεσμίας, με συνέπεια η πάροδος του χρόνου παραγραφής να μην επάγεται εξάλειψη της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, αλλά μόνο αδυναμία του Δημοσίου να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο την οικεία καταλογιστική πράξη. Ωστόσο, στην εν λόγω απόφαση διατυπώθηκε ισχυρή μειοψηφία δύο μελών του Δικαστηρίου, οι οποίοι σημείωσαν ότι είναι πολύ αμφίβολο εάν ο θεσμός της φυσικής ενοχής, που είναι θεσμός του αστικού δικαίου, μπορεί να εφαρμοσθεί και στο δημόσιο δίκαιο και μάλιστα στις φορολογικές υποχρεώσεις προς το Δημόσιο. Εξάλλου, πρόκειται για αρκετά παλαιά απόφαση, που δεν λαμβάνει υπόψη τη νέα θέση της νομολογίας περί της ερμηνείας της παραγράφου του άρθρου 78 του Συντάγματος και την ένταξη της παραγραφής στο ρυθμιστικό

πεδίο της εν λόγω παραγράφου, ως ουσιαστικού στοιχείου της προβλεπόμενης στον (τυπικό) νόμο φορολογικής υποχρέωσης.

Πάντως, και σε σχετικά πρόσφατη (και ομόφωνη κατά τούτο) απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος του ΣτΕ (ΣτΕ 2546/2014) κρίθηκε, κατ' επανάληψη παλαιότερης νομολογίας, ότι η προβλεπόμενη στον Τελωνιακό Κώδικα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό διαφυγόντων δασμών και λοιπών φόρων και επιβολή πολλαπλού τέλους (ήτοι, χρηματικής κύρωσης), όταν στοιχειοθετείται η τελωνιακή παράβαση της λαθρεμπορίας, έχει το χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής, με συνέπεια να μην λαμβάνεται αυτεπαγγέλτως υπόψη από το τακτικό διοικητικό δικαστήριο. Τούτο, μάλλον, σε αντιδιαστολή με την κατά χρόνον αναρμοδιότητα της Διοίκησης για έκδοση τέτοιας πράξης.

Η παραδοχή αυτή, η οποία φαίνεται να εκκινεί και να δικαιολογείται εν πολλοίς από το επιδιωκόμενο σε δικονομικό επίπεδο αποτέλεσμα της (δηλαδή τη μη αυτεπάγγελτη εξέταση της παραγραφής) συμβιβάζεται, όμως, δύσκολα προς άλλη νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία έχει να κάνει με την επιβολή κυρώσεων λόγω φορολογικών παραβάσεων (και όχι των αναλογούντων στην παράβαση φόρων ή δασμών). Πράγματι, έχει νομολογηθεί ότι η φορολογική κύρωση (δηλαδή, κακό που επιβάλλεται στον παραβάτη φορολογικής νομοθεσίας, με σκοπό την αποτροπή και την τιμωρία της παράβασης) επιβάλλεται με πράξη διαπλαστικού χαρακτήρα (βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2021/2010). Συνεπώς, η αντίστοιχη οικονομική ενοχή γεννάται με την έκδοση της καταλογιστικής της κύρωσης πράξης (σε αντίθεση με την περίπτωση του φόρου, στην οποία, κατά τα προεκτεθέντα, θεωρείται ότι η οικεία χρηματική ενοχή έχει γεννηθεί ήδη με τη συνδρομή των οριζόμενων στο νόμο προϋποθέσεων). Όσον αφορά την παραγραφή, στο πεδίο των φορολογικών κυρώσεων (όπως και στο γενικότερο πλαίσιο των διοικητικών κυρώσεων) φαίνεται, επομένως, να κινούμαστε εντός του χώρου της έννοιας της κατά χρόνο αναρμοδιότητας της Διοίκησης για έκδοση σχετικής πράξης και να βρισκόμαστε κοντά στην αντίστοιχη έννοια του ποινικού δικαίου περί εξάλειψης του αξιόποινου χαρακτήρα της πράξης, συνέπεια της οποίας παύει η ποινική δίωξη (και, συνεπώς, δεν μπορεί καν να διαπιστωθεί η τέλεση της παράβασης). Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Αρείου Πάγου, η παραγραφή είναι θεσμός δημόσιας τάξης και καθ' ερμηνεία

του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, εξετάζεται αυτεπάγγελτα από τα όργανα της ποινικής δικαιοσύνης, σε κάθε στάση της ποινικής διαδικασίας.

Ενόψει των προηγούμενων παρατηρήσεων, χρήζει εξέτασης η σχέση μεταξύ της παραγραφής ως προς την επιβολή φόρων και της παραγραφής ως προς τον καταλογισμό φορολογικών κυρώσεων. Η γένεση των προβλεπόμενων στο νόμο φορολογικών υποχρεώσεων των διοικουμένων δεν προϋποθέτει παραβατική συμπεριφορά τους, καθώς στηρίζεται στην εξ αντικειμένου ύπαρξη της οριζόμενης στο νόμο φορολογητέας ύλης/πράξης (βλ. ΣΤΕ 951/2018 επταμ.). Ωστόσο, η διαπίστωση της ύπαρξης τέτοιας ύλης (και της αντίστοιχης φορολογικής ενοχής), που δεν προκύπτει από την οικεία δήλωση του φορολογούμενου, διενεργείται κατόπιν φορολογικού ελέγχου και συνδέεται με την ανεύρεση αντίστοιχης παράβασης (μη τήρηση των εφαρμοστέων κανόνων, όπως ανακρίβεια της δήλωσης στην οποία δεν περιλαμβάνεται η ύλη ή παράλειψη υποβολής δήλωσης). Επομένως, η επιβολή τόσου του φόρου όσο και της κύρωσης ερείδεται κατ' ουσίαν στο ίδιο στοιχείο, στη διαπίστωση/απόδοση κάποιας παράβασης, κατόπιν διενέργειας ελέγχου. Εξάλλου, όπως έχει τονιστεί στην απόφαση ΣΤΕ 2934/2017 της επταμελούς σύνθεσης του Β΄ Τμήματος, η αναλογικότητα/διάρκεια της παραγραφής στο φορολογικό δίκαιο συνδέεται, μεταξύ άλλων, με την αποτελεσματικότητα αλλά και τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, καθώς και με την προσήκουσα άσκηση του δικαιώματος άμυνας του φορολογούμενου έναντι του φορολογικού ελέγχου. Είναι, μάλιστα, χαρακτηριστικό ότι ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας κάνει λόγο για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για φορολογικό έλεγχο (βλ. άρθρο 36 του ν. 4174/2013).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι η παραγραφή σε βάρος της φορολογικής Διοίκησης σημαίνει κατ' ουσίαν νομική αδυναμία απόδοσης/καταλογισμού ορισμένης παράβασης, που θα οδηγούσε στην επιβολή φόρου ή/και κυρώσεων. Επομένως, φαίνεται να πρόκειται για περίπτωση κατά χρόνον αναρμοδιότητας της Διοίκησης για διαπίστωση της τέλεσης ορισμένης παράβασης, η οποία, αφενός, άγει σε απόσβεση της σχετικής (τυχόν υφιστάμενης) φορολογικής ενοχής, αφού αυτή δεν μπορεί πλέον να διαπιστωθεί και επιβληθεί νομίμως, και, αφετέρου, συνεπάγεται

κατά χρόνον αναρμοδιότητα για έκδοση διαπλαστικού χαρακτήρα πράξης επιβολής κύρωσης.

Η ανωτέρω προσέγγιση αντιμετωπίζει και το ζήτημα εάν καταλείπεται κάποια ατελής ή “φυσική” φορολογική ενοχή. Δεδομένου ότι είναι δύσκολο να φανταστούμε ότι (ή πώς) ο φορολογούμενος θα προέβαινε στην πληρωμή φόρου από μόνος του, οικειοθελώς, μετά την παρέλευση του χρόνου παραγραφής και δίχως σχετική καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής (ή κάποια ειδικώς προβλεπόμενη στο νόμο διαδικασία, λ.χ. “περαίωσης” εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων)⁷, το ζήτημα αυτό από πρακτικής απόψεως φαίνεται να ανακύπτει κατά βάση μόνο στο πλαίσιο του συμψηφισμού. Ωστόσο, κι εδώ, θα πρέπει να υπάρχει πράξη βεβαίωσης/καταλογισμού της φορολογικής οφειλής, οπότε η εξέταση του ζητήματος δεν φαίνεται να διαφοροποιείται ουσιωδώς σε σχέση εκείνη που προκύπτει με βάση την προηγηθείσα ανάλυση. Εξάλλου, ναι μεν το άρθρο 139 του ν. 4270/2014 (περί δημόσιου λογιστικού) προβλέπει ότι “Η απαίτηση του Δημοσίου που έχει παραγραφεί αντιτάσσεται σε συμψηφισμό και για τρία (3) έτη μετά τη συμπλήρωση της παραγραφής”, αλλά η διάταξη αυτή είναι αμφίβολο εάν αφορά και στις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου, ενόψει

⁷ Σε περίπτωση “περαίωσης”, διοικητικού συμβιβασμού ή διοικητικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς, ο φορολογούμενος δεν φαίνεται να έχει το δικαίωμα να επικαλεσθεί παραγραφή εκ των υστέρων, προκειμένου να πετύχει την ανατροπή της ούτω δημιουργηθείσας, με οριστικό τρόπο, διοικητικής κατάστασής του (πρβλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 2502/2016: “Κατά την έννοια των [...] διατάξεων του άρθρου 70 του ΚΦΕ και, ιδίως, της παραγράφου 6, σε περίπτωση που φύλλο ελέγχου καταστεί οριστικό, συνεπεία πράξης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς που προέκυψε από την έκδοσή του, ο φορολογούμενος (που συνέπραξε στη διοικητική επίλυση της διαφοράς) δεν μπορεί να ανακαλέσει τη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος, κατ’ επίκληση νομικής ή πραγματικής πλάνης, ως προς ζήτημα ή αντικείμενο που καλύπτεται από το ρυθμιστικό περιεχόμενο του φύλλου ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 4075/2012). Η ανωτέρω ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 70 του ΚΦΕ συνάδει προς το Σύνταγμα και, ειδικότερα, προς τις αρχές της νομιμότητας των φόρων και της ισότητας ενώπιον των φορολογικών βαρών, που επικαλείται η αναιρεσείουσα, δεδομένου ότι οι εν λόγω αρχές εφαρμόζονται παράλληλα με την επίσης συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας των διοικητικών καταστάσεων (ιδίως, δε, όσων έχουν οριστικοποιηθεί, κατόπιν διοικητικής ή ένδικης διαδικασίας επίλυσης φορολογικής διαφοράς: πρβλ. ΣτΕ 1992/2016 επταμ.), η οποία έχει μεγάλη σημασία στο πεδίο του φορολογικού δικαίου, ως συνδεδεμένη με τη δημοσιονομική τάξη και την εν γένει οικονομική ζωή της χώρας, και, σταθμιζόμενη με τις επιταγές που απορρέουν από τα άρθρα 4 (παρ. 5) και 78 (παρ. 1) του Συντάγματος, δικαιολογεί τον αποκλεισμό της ανατροπής, δια ανακλητικής δήλωσης του φορολογούμενου, της διοικητικής κατάστασής του, που δημιουργήθηκε με τη συναίνεση και τη σύμπραξή του, κατόπιν διοικητικής/συμβιβαστικής επίλυσης φορολογικής διαφοράς.”).

όσων ανέφερα προηγουμένως αλλά και της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 136 παρ. 1 του ίδιου νόμου (4270/2014), η οποία περιέχει ρητή παραπομπή στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όσον αφορά τα θέματα παραγραφής⁸. Συνεπώς, νομίζω ότι πρέπει να είμαστε ιδιαίτερα επιφυλακτικοί (και μάλλον αρνητικοί) όσον αφορά την εφαρμογή στο φορολογικό δίκαιο της θεωρίας του αστικού δικαίου περί ατελούς ενοχής.

Συμπερασματικά θα έλεγα ότι η έννοια και η σημασία της παραγραφής στο πεδίο του φορολογικού δικαίου παρουσιάζει ιδιαιτερότητες και, συνακόλουθα, αυτονομία έναντι του θεσμού της παραγραφής στο αστικό και στο ποινικό δίκαιο. Ειδικότερα, φαίνεται να βρίσκεται πιο κοντά στις έννοιες της αποσβεστικής προσθεσμίας και της κατά χρόνον αναρμοδιότητας έκδοσης καταλογιστικής πράξης, παρά στην έννοια της γνήσιας παραγραφής, στην οποία έχει ενίοτε παραπέμψει η νομολογία του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας. Τούτο έχει επιρροή στον προσδιορισμό των συνεπειών της παραγραφής σε επίπεδο ουσιαστικού δικαίου, ενώ, από δικονομικής απόψεως, δεν συνεπάγεται, πάντως, υποχρέωση αυτεπάγγελτης εξέτασης της παραγραφής, στο πεδίο των φορολογικών διαφορών, ενόψει της ειδικής διάταξης του άρθρου 79 παρ. 5 περίπτ. α του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας⁹.¹⁰

Δεκέμβριος 2019

Ι. Δημητρακόπουλος

⁸ Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 136 παρ. 1, “Χρηματική απαίτηση του Δημοσίου δεν παραγράφεται πριν να βεβαιωθεί πράγματι προς είσπραξη ως δημόσιο έσοδο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το αρμόδιο Τελωνείο (βεβαίωση με στενή έννοια), με την επιφύλαξη των διατάξεων περί επιβολής φόρων και λοιπών δημοσίων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 , Α΄ 170).”.

⁹ Βέβαια, τα πράγματα ενδέχεται να είναι διαφορετικά στις λοιπές (μη φορολογικές) υποθέσεις, ενόψει της γενικής διάταξης του άρθρου 79 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

¹⁰ Αναφορικά με το ζήτημα του παραδεκτού της προβολής το πρώτον με την ένδικη προσφυγή λόγου περί παραγραφής, που δεν είχε προβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή, βλ. ΣτΕ Β΄ Τμ. 1483-1485/2019 επταμ. και 1686/2019 (με μειοψηφία μου).