# Η ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ ΕΠΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΖΗΤΗΜΑΤΩΝ ΤΑ ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΧΡΟΝΙΑ – ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΗ ΓΝΩΜΟΔΟΤΙΚΗ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΝΣΚ.

**Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως μπορεί να διαπιστώσει κανείς με μία σύντομη έρευνα στην πρόσφατη νομολογία του δευτέρου Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, του ονομαζόμενου και φορολογικού, από την 1-1-2017 έως και σήμερα έχουν εκδοθεί 1461 αποφάσεις του Τμήματος αυτού (υπό την 5μελή και 7μελή σύνθεση), τη συντριπτική πλειοψηφία των οποίων έχει χειριστεί το Γραφείο Νομικού Συμβούλου στο οποίο υπηρετώ, δηλαδή το Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων στην Α.Α.Δ.Ε., (Τμήμα πρώτο – Φορολογικών & Τελωνειακών Υποθέσεων).

Διέξοδο από την δυσχέρεια επιλογής ενός περιορισμένου, κατ' ανάγκη, αριθμού αποφάσεων επί σημαντικών υποθέσεων και ταυτόχρονα αντιπροσωπευτικού της ποικιλομορφίας που παρουσιάζει το αντικείμενο ενασχόλησης του Γραφείου μας μου έδωσε το ίδιο το ΣτΕ και ειδικότερα η εισαγωγή, από την τριμελή Επιτροπή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν.3900/2010, προς εκδίκαση στο Δικαστήριο, με την διαδικασία της πιλοτικής δίκης, υποθέσεων με τις οποίες, κατά την κρίση της Επιτροπής, τίθεται ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που έχει συνέπειες για ευρύτερο κύκλο προσώπων.

Παράλληλα, επειδή οι υποθέσεις αυτές αφορούν συνήθως επίκαιρα ζητήματα, των οποίων διώκεται η άμεση επίλυση, ώστε με την πιλοτική απόφαση να χαράσσεται κατευθυντήρια νομολογία, που θα αποτελεί τον οδηγό για τα κατώτερα δικαστήρια, σε ορισμένες περιπτώσεις τα ζητήματα αυτά έχουν αποτελέσει και αντικείμενο γνωμοδότησης από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, στα πλαίσια της καθοδήγησης της φορολογικής διοίκησης.

Θα παρουσιάσω λοιπόν τα ζητήματα που τέθηκαν με επτά πιλοτικές αποφάσεις της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και τη συμπλοκή, ορισμένων απ' αυτές, με το γνωμοδοτικό έργο του Ν.Σ.Κ.

## ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΙΛΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ

### 1) 86/2015

Αφορά σε υπόθεση φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) που επιβλήθηκε με το ν. 3842/2010 άρθρα 27 επόμενα από το έτος 2010 στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους των οποίων η φορολογητέα αξία ορίζεται από τις τιμές εκκίνησης ή αφετηρίας, που καθορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του ν. 1249/1982, δηλαδή σύμφωνα με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού αξίας ακινήτων. Το ζήτημα γενικότερου ενδιαφέροντος που τέθηκε με την υπόθεση αυτή είναι η συνταγματικότητα της διάταξης αυτής , σε σχέση με την δυνατότητα αμφισβήτησης, με προσφυγή στο Δικαστήριο, του ύψους της αντικειμενικής αξίας του βαρυνόμενου με τον φόρο ακινήτου

Με την απόφαση αυτή αρχικά γίνεται μνεία στην προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου (ΣτΕ 2018/2012 επταμ., 3626/2010, 2107/2009, 230/2002 επταμ ) με την οποία έχει κριθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ( περί αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων) δεν είναι αντίθετες με το Σύνταγμα, αφού με αυτές δεν θεσπίζεται αμάχητο τεκμήριο προσδιορισμού της αξίας τους δεδομένου ότι ο φορολογούμενος δύναται με δική του πρωτοβουλία να αποστεί από την εφαρμογή του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού της αγοραίας αξίας, ζητώντας από το δικαστήριο, κατά την παράγραφο 6 της ως άνω διατάξεως, τον εκ μέρους του προσδιορισμό της.

Ακολούθως το Δικαστήριο ερμηνεύει τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.6 του νόμου (ν. 3842/2010) που ορίζει ότι : *«Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης και του εκκαθαριστικού φόρου ακίνητης περιουσίας, η διαδικασία χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»*, σε

συνδυασμό προς το άρθρο 4 της εκδοθείσης κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης ΠΟΛ 1225/24.12.2012, που ορίζει ότι: *«Στις περιπτώσεις αμφισβήτησης της φορολογητέας αξίας ακινήτων ή εμπραγμάτων σε αυτά δικαιωμάτων, όπως έχει προσδιοριστεί και αναγράφεται στο εκκαθαριστικό σημείωμα – δήλωση Φ.Α.Π., και εφόσον τα περιγραφικά στοιχεία του ακινήτου που αναγράφονται είναι ορθά, ο υπόχρεος δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ. Ο. Υ. αίτηση, σύμφωνα με το συνημμένο υπόδειγμα 2, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας…».*

Το Δικαστήριο έκανε δεκτό ότι, κατ' αναλογία, με τις ανωτέρω διατάξεις επίσης παρέχεται στον φορολογούμενο η δυνατότητα να αμφισβητήσει την φορολογητέα αξία ακινήτων όπως έχει προσδιοριστεί στο εκκαθαριστικό σημείωμα - δήλωση Φ.Α.Π. βάσει του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού αγοραίας αξίας και, στην συνέχεια, να ζητήσει από το δικαστήριο, με προσφυγή του κατά της σχετικής απορριπτικής πράξης του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τον εκ μέρους του προσδιορισμό της, και για τον λόγο κατά το μέρος αυτό, δεν είναι αντίθετες με το Σύνταγμα.

**2) 1445/2016**

Το επίκαιρο ζήτημα που τέθηκε με την υπόθεση αυτή είναι αν είναι νοητή η χωριστή κατοικία των συζύγων, και η ύπαρξη χωριστής φορολογικής κατοικίας συζύγων.

Επιγραμματικά οι κρίσιμες διατάξεις: Το άρθρο 3 Κ.Φ.Ε ορίζει ότι υπόκειται σε φόρο ο φορολογούμενος που έχει την φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα , το άρθρο 4 παρ. α του Κ.Φ.Ε. προβλέπει ότι φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του, στο άρθρο 67 παρ. 1 ότι ο φορολογούμενος οφείλει να υποβάλει δήλωση και στην παρ. 4 ότι οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους , υπόχρεος υποβολής είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου.

Ο προσφεύγων επιφυλάχθηκε στην από κοινού με τη σύζυγό του υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, κατά το

μέρος που είχε δηλώσει στο μητρώο ως κατοικία του την κατοικία της συζύγου του (στον Χολαργό Αττικής) και είχε υποβάλει φορολογική δήλωση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού ενώ είναι κάτοικος Γερμανίας, ζητώντας την εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, θεωρουμένων του ιδίου ως κατοίκου αλλοδαπής, της δε συζύγου του ως κατοίκου ημεδαπής. Σύμφωνα με την προσβληθείσα απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, ο προσφεύγων διαθέτει κατοικία στην Ελλάδα, μια και σ' αυτήν κατοικούν η σύζυγος και το τέκνο του, συντρέχουν δηλαδή δεσμοί (οικογενειακή εστία), που υπερισχύουν των σχέσεών του με τη Γερμανία, όπου ο τόπος της επαγγελματικής του εγκατάστασης και το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων και συνεπώς υποχρεούται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος να δηλώσει το παγκόσμιο εισόδημά του. (Ο προσφεύγον σύζυγος κατέθεσε μηδενική δήλωση, καθώς δεν είχε αποκτήσει εισόδημα στην Ελλάδα, προκειμένου, δι' αυτής να δηλωθούν τα εισοδήματα της συζύγου, για τον λόγο αυτό η υποβλήθείσα δήλωση του θεωρήθηκε ελλιπής ζητήθηκε να προσκομισθεί συμπληρωματική με τα εισοδήματά του στη Γερμανία και τον εκεί καταβληθέντα φόρο.)

Το Δικαστήριο με αναφορά στην πάγια νομολογία του, καθ' ερμηνεία του άρθρου 63 παρ. 1 Κ.Διοικ.Δ. δέχθηκε ότι η εν λόγω διαφορά αποτελεί φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ( και όχι ακυρωτική) δεδομένου ότι είναι ευθέως συναπτόμενη με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη.

Το Δικαστήριο περαιτέρω δέχθηκε ότι:

- κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 3 και 4 παρ. 1 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι για εκείνο που προκύπτει τόσο στην ημεδαπή όσο και στην αλλοδαπή, υπόκειται, μεταξύ άλλων, το φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, έχει δηλαδή σ' αυτήν μόνιμη και κύρια πραγματική εγκατάσταση, την οποία έχει καταστήσει, σύμφωνα με τη βούληση του, το κέντρο των εν γένει βιοτικών του σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων το οποίο αποτελεί στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας,

- ότι το κέντρο των βιοτικών σχέσεων και ζωτικών συμφερόντων ενός φυσικού προσώπου (δηλαδή ως στοιχείο προσδιοριστικό της έννοιας της κατοικίας και όχι ως αυτοτελές κριτήριο προσδιορισμού της φορολογικής

κατοικίας) υφίσταται εκεί όπου το πρόσωπο αυτό αναπτύσσει τους προσωπικούς, οικονομικούς και κοινωνικούς δεσμούς του.

- ότι με βάση τις γενικότερες κοινωνικές και ηθικές αντιλήψεις της εποχής, αλλά και ανάλογα με τα κοινωνικοοικονομικά δεδομένα των συζύγων είναι νοητή η χωριστή κατοικία αυτών,

- ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης , για τη θεμελίωση της προαναφερόμενης φορολογικής υποχρέωσης ενός φυσικού προσώπου, η οποία πρέπει να προβαίνει σε ειδικώς αιτιολογημένη κρίση αναφορικά με το εάν το πρόσωπο αυτό έχει κατοικία στην Ελλάδα .(και πολλώ μάλλον αν μεταβάλλει την επί μακρόν διατηρούμενη από αυτό) και στα πλαίσια αυτά πρέπει να συνεκτιμώνται όλα τα πρόσφορα στοιχεία (πρβλ. ΣτΕ 1948/1956, 3870/2002, 3973/2005, 1113/2008, 259/2011 κ.ά.), όπως ιδίως η ύπαρξη στέγης, η φυσική παρουσία του ίδιου, των μελών της οικογένειάς του (στην οποία δεν περιλαμβάνονται μόνον ο ή η σύζυγος και τα τέκνα αυτού), ο τόπος άσκησης των επαγγελματικών δραστηριοτήτων, ο τόπος των περιουσιακών συμφερόντων, ο τόπος των διοικητικών δεσμών με τις δημόσιες αρχές και φορείς (ασφαλιστικούς, επαγγελματικούς, κοινωνικούς), ο τόπος ανάπτυξης πολιτικών, πολιτισμικών ή άλλων δραστηριοτήτων.

Κρίθηκε, από την εκτίμηση των αποδείξεων, ότι ο προσφεύγων δεν απέκτησε, κατά τα ανωτέρω, κατοικία στην Ελλάδα.

Δέχθηκε λοιπόν το Δικαστήριο ότι σε περίπτωση που έγγαμο φυσικό πρόσωπο δεν είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος στην Ελλάδα, για τον λόγο ότι το ίδιο, δεν έχει την κατοικία του σ' αυτήν, (δεδομένου ότι οι κάτοικοι εξωτερικού υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης στην Ελλάδα μόνον όταν αποκτούν πραγματικό εισόδημα, από πηγές Ελλάδας, που φορολογείται με οποιονδήποτε τρόπο, π.χ. βάσει κλίμακας ή αυτοτελώς, ή απαλλάσσεται) δεν τίθεται εν πάση περιπτώσει ζήτημα υποβολής κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος, (που προβλέπει το άρθρο 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013), με τον ή τη σύζυγο του, αποκλειστικώς και μόνον επειδή ο ή η σύζυγος πληροί τα κατά το άρθρο 4 παρ. 1 του εν λόγω νόμου κριτήρια για να χαρακτηρισθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Εν όψει αυτών το Δικαστήριο δεν εξέτασε αν η υποχρέωση υποβολής κοινής δήλωσης των συζύγων είναι ή όχι σύμφωνη με διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος που επίσης ετίθετο ως ζήτημα της πιλοτικής δίκης.

Σημειώνεται ότι ακολούθως, με την **330/2018** ΣτΕ, έγινε δεκτό ότι δεν συντρέχει λόγος και μάλιστα προφανής λόγος δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την υποχρεωτική υποβολή κοινής δήλωσης φόρου εισοδήματος των συζύγων και ότι, η διάταξη του άρθρου 67 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ερμηνευμένη και υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 1, 2 και 5, (ισότητα ενώπιον του νόμου – ισότητα ανδρών γυναικών – φορολογική ισότητα) 5 παρ. 1 (ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας) και 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 14 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου ( προστασία οικογένειας – προστασία ασχέτως διακρίσεως φύλου) έχει την έννοια ότι ο σύζυγος υποβάλλει κατ' αρχήν κοινή δήλωση και για το εισόδημα της συζύγου του, εφόσον αμφότεροι οι σύζυγοι συναινούν, συναίνεση η οποία μπορεί να αποτυπώνεται και στην υποβολή, καθ' εαυτήν, της κοινής δήλωσης, ενώ, στην αντίθετη περίπτωση, όταν δηλαδή διατυπώνεται ρητώς προς τη φορολογική αρχή η έλλειψη τέτοιας συναίνεσης από έναν έστω από τους συζύγους, οι σύζυγοι διατηρούν το δικαίωμά τους να υποβάλλουν αυτοτελώς δηλώσεις φόρου περί του εισοδήματός τους, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013.

### 3) 2465/2018

Αφορά σε καταλογισμού σε βάρος φυσικού προσώπου ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011, υπο0λογιζόμενη επί της ωφέλειας (υπεραξίας) από την πώληση μετοχών ελληνικής ανώνυμης εταιρείας, ήτοι επί εισόδηματος του άρθρου 42 (παρ. 1 και 3) του ΚΦΕ ν.4172/2013, κατ' αρχήν φορολογητέου, που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος, για περιπτώσεις προσώπων όπως ο προσφεύγων, δυνάμει διάταξης της εσωτερικής νομοθεσίας (η παράγραφος 8 του άρθρου 42 του ΚΦΕ).

Σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 2 του ν.3986/2011, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης επιβάλλεται στο «ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα (…) φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο (…)». Συνεπώς επιβάλλεται, κατ' αρχήν, και στο εισόδημα του άρθρου 42 (παρ.1 και 3) του Κ.Φ.Ε., έστω κι αν αυτό απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος , δυνάμει διάταξης της εσωτερικής

νομοθεσίας. Ωστόσο, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν μπορεί να επιβληθεί νομίμως στο παραπάνω εισόδημα , εάν τούτο θα ήταν αντίθετο σε κανόνα υπερνομοθετικής ισχύος, όπως σε διάταξη Διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), που έχει κυρωθεί με νόμο.

Εν προκειμένο το άρθρο 1 της οικίας Σ.Α.Δ.Φ. Η.Β. Μεγάλης Βρετανίας και Βορ. Ιρλανδίας - Ελλάδας ορίζει μεταξύ άλλων ότι : « *Οι φόροι οι οποίοι αποτελούν το αντικείμενον της παρούσης Συμβάσεως είναι : (α) εν Ελλάδι: Ο φόρος επί του εισοδήματος (περιλαμβανομένου και του αναλυτικού φόρου και του συνθετικού τοιούτου (…)* και ΄(…) *Η παρούσα Σύμβασις θα έχει επίσης εφαρμογήν επί οιωνδήποτε άλλων φόρων χαρακτήρος ουσιαστικώς παρόμοιου προς τους ανωτέρω, επιβαλλομένων (…) μετά την ημερομηνίαν της υπογραφής της Σύμβάσεως*» – Ελλάδας σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας.

Το ζήτημα που τέθηκε είναι εάν κατά την έννοια των σχετικών όρων της ΣΑΔΦ αν η ως άνω έκτακτη εισφορά αλληλεγγύης συνιστά, φόρο επί του εισοδήματος ή, τουλάχιστον, φόρο "χαρακτήρος ουσιαστικώς παρομοίου" με φόρο επί του εισοδήματος ή αν ως έκτακτη εισφορά δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης.

Το Δικαστήριο διατυπώνει την σκέψη ότι τυχόν ερμηνεία του άρθρου Ι κατά τρόπο που αποκλείει γενικά από το πεδίο εφαρμογής της ΣΑΔΦ τους "έκτακτους" φόρους (η οποία δεν προβλέπει τέτοιο κριτήριο διάκρισης) υπό την έννοια των φόρων που επιβάλλονται εφάπαξ ή έχουν προσωρινή ισχύ (περιοριζόμενη λ.χ. σε ένα ή δύο φορολογικά έτη), ακόμα κι αν δεν συντρέχουν συναφώς **εξαιρετικές και έκτακτες συνθήκες**, όπως θεομηνία (πρβλ. ΣτΕ 3189/1992, 797/1986) ή άμεσος κίνδυνος στάσης πληρωμών της χώρας (πρβλ. ΣτΕ 153/2018), θα παρείχε κατ' ουσίαν στα συμβαλλόμενα κράτη και, ειδικότερα, σε υπόθεση όπως η παρούσα, στην Ελληνική Δημοκρατία, τη δυνατότητα ευχερούς καταστρατήγησης των διατάξεών της και, συνακόλουθα δεν θα ήταν συμβατή με την ανάγκη διαφύλαξης της πρακτικής αποτελεσματικότητάς τους, καθόσον ο Έλληνας νομοθέτης, ο οποίος είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων θα μπορούσε να προβλέπει έκτακτη με την έννοια της εφάπαξ φορολογικής επιβάρυνση επί του καθαρού εισοδήματος ορισμένου έτους.

Ομως το Δικαστήριο δεν αξιολογεί εάν στην προκείμενη περίπτωση συνέτρεχαν πράγματι έκτακτες συνθήκες για την επιβολή της καθώς δέχθηκε ότι

η ένδικη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ( η οποία θεσπίστηκε για την αντιμετώπιση της δυσχερούς δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας -βλ. ΣτΕ Ολομ. 2563/2015) επιβλήθηκε διαδοχικά στα (άνω των 12.000 ευρώ) εισοδήματα των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις χρήσεις (φορολογικά έτη) 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 και 2015, επομένως, κατά το ένδικο φορολογικό έτος (2015), η επίμαχη εισφορά ήδη επιβαλλόταν συνεχόμενα επί έξι (συναπτά) φορολογικά έτη, με συνέπεια να μην μπορεί να χαρακτηρισθεί ως "έκτακτη" ή προσωρινή, και χωρίς να ασκεί επιρροή, από την άποψη αυτή, το στοιχείο ότι με το ν. 4334/2015 επήλθαν οι μεταβολές ως προς τα κλιμάκια (εισοδήματος της βάσης) επιβολής της και τους εφαρμοστέους συντελεστές.

Άλλωστε, ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως "τακτικού"/συνήθους φόρου επί του εισοδήματος, και άρα υπαγόμενου σε κάθε περίπτωση στο πεδίο εφαρμογής της ΣΑ.Δ.Φ. επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο και συνεπώς η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 συνιστά φόρο ο οποίος, τουλάχιστον όσον αφορά το ένδικο φορολογικό έτος 2015, εμπίπτει στο πεδίο του άρθρου Ι της ΣΑΔΦ.

Ας σημειωθεί εδώ ότι, επί του ιδίου ζητήματος, η γνωμοδότηση **13/ 23-1-2018** του Ν.Σ.Κ. κατέληξε στο, διαφορετικό, συμπέρασμα ότι η εισφορά αλληλεγύης του άρθρου $43^{A}$ Κ.Φ.Ε. δεν εμπίπτει στην κατηγορία των "όμοιων με το φόρο εισοδήματος ή ουσιωδώς παρόμοιας φύσης φόρων" που περιλαμβάνονται στις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής τους.

Η απόφαση αυτή θα πρέπει να παραβληθεί προς την εκδοθείσα το ίδιο έτος **154/2018** ΣτΕ και αφορούσε στην έκτακτη, εφάπαξ εισφορά κοινωνικής ευθύνης, που επιβλήθηκε με το άρθρο πέμπτο του ν. 3845/2010 στο συνολικό καθαρό εισόδημα, οικονομικού έτους 2010, των νομικών προσώπων του άρθρου 2 παράγραφος 4 και 101 παράγραφος 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, προς αντιμετώπιση της οξύτατης οικονομικής κρίσεως στην οποία περιήλθε η Χώρα από το 2009. Στην υπόθεση αυτή διεκδικούσε την απαλλαγή από την έκτακτη εισφορά αλλοδαπή (Αμερικάνικη) αεροπορική εταιρεία με βάση της

αντίστοιχες διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας –ΗΠΑ. Το δικαστήριο δέχθηκε ότι η εισφορά αυτή αποτελεί, πράγματι, έκτακτη οικονομική επιβάρυνση των νομικών προσώπων, κυρίως εταιριών, για την αντιμετώπιση της οξυτάτης κρίσεως δημοσίου χρέους και ελλειμμάτων, που είχε καταστήσει αδύνατη την εξυπηρέτηση των δανειακών αναγκών της Χώρας και πιθανή την χρεοκοπία της (βλ. ΣτΕ 99/2017 Ολομ., 1/2016 Ολομ.). Με τα δεδομένα αυτά η εν λόγω εισφορά δεν αποτελεί φόρο «όμοιο ή ουσιωδώς παρόμοιο» με τον φόρο εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου Ι της Συμβάσεως μεταξύ Ελλάδας και Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, και, ως εκ τούτου, νομίμως επιβάλλεται και σε επιχειρήσεις για την φορολογία του εισοδήματος και των κερδών των οποίων ισχύει η ανωτέρω σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.

Παραμένουμε στην ίδια απόφαση **2465/2018 ΣτΕ ( πιλοτική)**

Η προσφυγή είχε ασκηθεί κατά απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ με την οποία είχε απορριφθεί η σχετική ενδικοφανής προσφυγή , κατ' άρθρο 63 Κ.Φ.Διαδ. με την σκέψη ότι η επίμαχη εισφορά δεν εμπίπτει καν στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης, χωρίς για τον λόγο αυτό να εξετάσει εάν συντρέχουν στη συγκεκριμένη υπόθεση οι (λοιπές) προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης της Σύμβασης που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Το δικαστήριο στην σκέψη 14 καταδεικνύει την σημασία που αποδίδει στην ενδικοφανή διαδικασία που θεσπίζεται με την ανωτέρω διάταξη, αναφερόμενη στο «**ωφέλιμο αποτέλεσμά της**» διαλαμβάνοντας κατά λέξη ότι αυτή : *«(…) σκοπεί στην επανεξέταση από τη φορολογική Διοίκηση των ζητημάτων που εγείρονται από τον φορολογούμενο σε σχέση με ορισμένη πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του, ώστε είτε να επιλυθεί το πρόβλημα, ταχέως, από την ίδια τη Διοίκηση είτε, τουλάχιστον, να εκκαθαριστούν επαρκώς τα λυσιτελώς τιθέμενα νομικά ή/και πραγματικά ζητήματα, προκειμένου, αφενός, να μην επιβαρύνεται ασκόπως ο φόρτος των δικαστηρίων και, αφετέρου, να εξυπηρετείται η οικονομία και η αποτελεσματικότητα της οικείας ένδικης διαδικασίας επίλυσης της διαφοράς και του ασκούμενου στο πλαίσιό της ελέγχου του διοικητικού δικαστηρίου*»

Περαιτέρω το Δικαστήριο δέχεται ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ υποχρεούται κατ' αρχήν να αποφαίνεται ρητά και αιτιολογημένα επί (εκάστου) των λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής. Ωστόσο, τούτο δεν σημαίνει ότι η ΔΕΔ υποχρεούται να εξετάσει το σύνολο των νομικών και

πραγματικών ζητημάτων που μπορούν να εγερθούν στο πλαίσιο της εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, εάν, προκειμένου να αποφανθεί επί (εκάστου) των λόγων της προσφυγής, αρκεί να εκφέρει κρίση επί ορισμένων εκ των ζητημάτων αυτών, η οποία καθιστά, κατ' αρχήν, αλυσιτελή την έρευνα των υπολοίπων.

Μετά ταύτα κρίνει ότι, αν το διοικητικό δικαστήριο δεχθεί ως βάσιμο τον προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, ότι δεν είναι νόμιμη η παραπάνω αιτιολογική βάση της απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, ούτε εξετάζει το ίδιο εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης της Σύμβασης που επικαλέσθηκε ο βαρυνόμενος φορολογούμενος ούτε χορηγεί την επιδιωκόμενη απαλλαγή από τον επίμαχο ημεδαπό φόρο θεωρώντας ως δεδομένη την (μη αμφισβητηθείσα από τη Διοίκηση) συνδρομή των εν λόγω προϋποθέσεων (την οποία η ΔΕΔ δεν εξέτασε και δεν όφειλε να ερευνήσει), αλλά παραπέμπει την υπόθεση στη ΔΕΔ, προκειμένου αυτή να αποφανθεί το πρώτον επί της εφαρμογής της διάταξης της Σύμβασης, στην οποία στηρίζεται η επιδιωκόμενη από τον προσφεύγοντα ακύρωση του επίμαχου φόρου.

### 4) 2096/18

Εισήχθη προς συζήτηση έφεση πτωχής κατά αποφάσεως Μον. Διοικ.Πρωτ. Αθηνών που απέρριπτε προσφυγή της κατά πράξεως επιβολής σε βάρος για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 93 παρ. 3 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας περί υποχρεώσεως καταβολής από τον εκκαλούντα ποσοστού της αμφισβητούμενης οφειλής (αρχικώς 50% , ή 20%, σύμφωνα με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 37 παρ. 2 του ν. 4446/2016), του οφειλόμενου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, κύριου φόρου , δασμού ή τέλους, με ποινή απαραδέκτου της έφεσης, δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που την έφεση ασκεί σύνδικος πτώχευσης ( αναφορικά με φορολογική ενοχή του πτωχού περιλαμβανόμενη στην πτωχευτική του περιουσία. )

Και τούτο, διότι η σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη καταβολή από τον εκκαλούντα σύνδικο πτώχευσης ποσοστού 50% του κατά τα ανωτέρω οφειλομένου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, κύριου φόρου, δασμού ή τέλους εν γένει, θα σήμαινε εν τοις πράγμασι, , (μερική) ικανοποίηση του Δημοσίου, πτωχευτικού πιστωτή για τις προαναφερόμενες αξιώσεις, που

περιλαμβάνονται στην πτωχευτική περιουσία, έξω από το πλαίσιο της πτωχευτικής διαδικασίας. (δι΄ ενός δικονομικού οιωνεί εξαναγκασμού) ,σε αντίθεση τόσο προς το πνεύμα όσο και προς το γράμμα των ειδικών διατάξεων του Πτωχευτικού Κώδικα (ν.3588/2007), ιδίως δε εκείνης της παραγράφου 2 του άρθρου 21 αυτού που προβλέπουν ότι ο πτωχευτικός πιστωτής μπορεί να επιδιώξει την ικανοποίηση των απαιτήσεων του μόνο μέσω της πτωχευτικής διαδικασίας, εκτός εάν στον παρόντα κώδικα ορίζεται διαφορετικά)

Παράλληλα το Δικαστήριο επισήμανε ότι η διάταξη του άρθρου 93 παρ. 3 του Κ.Δ.Δ. καθιερώνει ως προϋπόθεση του παραδεκτού της έφεσης -και για τον λόγο αυτόν είναι στενώς ερμηνευτέα- την καταβολή ποσοστού 50% του οφειλόμενου, σύμφωνα με την πρωτόδικη απόφαση, κύριου φόρου, δασμού ή τέλους εν γένει, όχι όμως και του οφειλόμενου ποσού χρηματικής κύρωσης που επιβλήθηκε με καταλογιστική πράξη της φορολογικής ή τελωνειακής αρχής (ΣτΕ 752/2018 7μ.), όπως, το εδώ επίδικο, πρόστιμο για παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Συνεπώς, σε περίπτωση τέτοιου προστίμου, για την παραδεκτή άσκηση εφέσεως δεν απαιτείται η καταβολή ποσοστού του οφειλόμενου.

### 5) 89/2019

Ερμηνεία του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 με το οποίο προβλέπεται **η** επιβολή τέλους επιτηδεύματος, δηλαδή ετήσιας επί του εισοδήματος φορολογικής επιβάρυνσης οριζόμενη σε πάγιο, κατά κατηγορία υποχρέων, (στους επιτηδευματίες και ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, που τηρούν βιβλία Β΄ και Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ) για την επιβολή της οποίας ο νομοθέτης στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι η άσκηση επιχειρηματικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας, υπό συγκεκριμένες συνθήκες που περιγράφονται στον νόμο, αποφέρει ένα ελάχιστο ποσό ετήσιου εισοδήματος, στο οποίο αντιστοιχεί, ως ελάχιστη φορολογική επιβάρυνση, το προβλεπόμενο πάγιο ποσό φόρου.

Ειδικότερα ερμηνεία της παράγραφου 3 του άρθρου 31 του ν. 3968/2011, με την οποία εξαιρούνται, από την υποχρέωση καταβολής του τέλους αυτού, συγκεκριμένες κατηγορίες φορολογουμένων, οι οποίοι, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, είναι οικονομικά ασθενέστεροι και, κατά συνέπεια, μειωμένης

φοροδοτικής ικανότητας, λόγω των συνθηκών υπό τις οποίες δραστηριοποιούνται επαγγελματικά.

Μεταξύ των κατηγοριών αυτών περιλαμβάνονται και όσοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα για διάστημα μικρότερο των πέντε ετών «από την πρώτη έναρξη εργασιών», ρύθμιση, με την οποία ο νομοθέτης λαμβάνει μέριμνα για την ομαλή ένταξη των νέων ελεύθερων επαγγελματιών στην αγορά εργασίας, αποδεχόμενος ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν μειωμένη φοροδοτική ικανότητα, λόγω των περιορισμένων εσόδων τους και των αυξημένων δαπανών που απαιτούνται για την οργάνωση του επαγγέλματός τους κατά «τα πρώτα πέντε έτη άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητάς τους»

Η Διοίκηση είχε δεχθεί (βλ. τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1223/2011 και 1149/2013), ότι αρκεί, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος μόνη η πάροδος πενταετίας από την έναρξη εργασιών, ακόμη και σε άλλο επάγγελμα ήτοι η έναρξη εν γένει του εργασιακού βίου του επιτηδευματία – ελεύθερου επαγγελματία ) και συνεπώς ελεύθερος επαγγελματίας, ο οποίος είχε, κατά το παρελθόν, προβεί στην έναρξη άλλου επαγγέλματος, διαφορετικού του ενεστώτος εν συνεχεία, όμως, διέκοψε την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς να συμπληρώνει, κατά το χρόνο επιβολής της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης, συνολικώς, πέντε έτη άσκησης ελεύθερου επαγγέλματος, δεν εξαιρείται από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος - εκ μόνου του λόγου ότι η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο πέραν της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης.

Με την πιλοτική απόφαση κρίθηκε, αντιθέτως, ότι ελεύθεροι επαγγελματίες, οι οποίοι είχαν μεν προβεί, κατά το παρελθόν, σε έναρξη εργασιών, πλην, όμως, σε επάγγελμα διαφορετικό του ενεστώτος επαγγέλματός τους, εν συνεχεία, όμως, διέκοψαν την επαγγελματική τους δραστηριότητα, εξαιρούνται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός τους, ανεξαρτήτως του χρόνου που παρήλθε από την αρχική έναρξη εργασιών ( προγενέστερο της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης) και ανεξαρτήτως του αν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη ασκήσεως της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Δεν αρκεί, κατά συνέπεια, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος μόνη η πάροδος πενταετίας από την έναρξη εργασιών σε άλλο επάγγελμα δεδομένου

ότι τούτο θα είχε ως αποτέλεσμα να τίθενται σε αδικαιολόγητα δυσμενή μεταχείριση, εν συγκρίσει με τους λοιπούς νέους επιτηδευματίες προς τους οποίους τελούν υπό τις αυτές οικονομικές συνθήκες ασκήσεως του επαγγέλματός τους.

Για την επιβολή του τέλους δεν απαιτείται, πάντως, η εν τοις πράγμασιν άσκηση του επαγγέλματος, αλλ' αρκεί η προ πενταετίας έναρξη εργασιών, εφόσον εν τω μεταξύ δεν **επήλθε διακοπή, με δήλωση** στη φορολογική αρχή, της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας.

Αν υπεβλήθη δήλωση διακοπής ενώπιον της φορολογικής αρχής, τυχόν εκ νέου έναρξη εργασιών στο ίδιο κατ' αντικείμενο επάγγελμα δεν θεωρείται μεν ως πρώτη έναρξη, ο χρόνος, όμως, διακοπής δεν συνυπολογίζεται για τη συμπλήρωση της πενταετίας.

### 6) 355/2019

Αφορά σε ερμηνεία διατάξεων εθνικού δικαίου που αφορούν σε μεταφορά διάταξης του άρθρου 90 παρ.1 της οδηγίας 2006/112/ του Συμβουλίου (8η Φ.Π.Α.) σχετικά με την βάση επιβολής του Φ.Π.Α. – Αφορά σε προσφυγή πιστωτού των εταιρειών του ομίλου Μ… Α.Ε.. οι οποίες υπήχθησαν στη συμφωνία εξυγίανσης πιστωτών – επιχείρησης κατά τις διατάξεις των άρθρων 99 επ. του πτωχευτικού Κώδικα και η οποία πρόβλεπε την μερική διαγραφή, κατά ποσοστό 50% των οφειλών τους προς τους ανέγγυους προμηθευτές τους ( το άλλο 50% το αναλάμβανε η διάδοχος εταιρεία Σκ… Α.Ε. προς την οποία μεταβιβαζόταν μέρος του ενεργητικού και παθητικού τους)

Επιγραμματικά οι διατάξεις: το άρθρο 73 της οδηγίας ορίζει ότι βάση επιβολής του Φ.Π.Α. είναι η αντιπαροχή που λαμβάνει ο υποκείμενος σε Φ.Π.Α. επιτηδευματίας , προμηθευτής αγαθών ή πάροχος υπηρεσίων από τον αντισυμβαλλόμενο του αποκτώντα τα αγαθά ή λαμβάνοντα τις υπηρεσίες (πρακτικά ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται επί του τιμήματος πώλησης των αγαθών ή υπηρεσιών). Το άρθρο 63 της ίδιας οδηγίας (επαναλαμβάνει το περιεχόμενο της 6ης οδηγίας Φ.Π.Α.) προβλέπει ότι "η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών", ενώ στο άρθρο 90 αυτής, ορίζονται τα εξής: "1. Σε περίπτωση, ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή

μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.”

Στο άρθρο 19 (“Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών [...]”) παρ. 5α του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2859/2000 (Α΄ 248) Κώδικα Φ.Π.Α. ορίζονται τα εξής : “Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν. 1892/1990 ( υποχρεωτική για τον εκκαθαριστή πώληση όλου του ενεργητικού της επιχείρησης ως συνόλου).

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της ΔΟΥ., ενώ στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξία δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος.

Ως γνωστόν ο νέος πτωχευτικός κώδικα ν. 3588/2007 κατήργησε, μεταξύ άλλων, την εξυγιαντική διαδικασία που προέβλεψε ο πιο πάνω ν. 1892/1990 (άρθρα 44 επ.), μεταξύ των οποίων και τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 46 και 46 α αυτού [βλ. ειδικότερα το άρθρο 181) στα πλαίσια εισαγωγής ενός ενιαίου συστήματος εκκαθάρισης και αναδιοργάνωσης των επιχειρήσεων.

Με τα άρθρα 99 επ. του έκτου κεφαλαίου του Πτωχευτικού Κώδικα ρυθμίστηκαν τα σχετικά με τον (νέο) θεσμό της “διαδικασίας συνδιαλλαγής” (αποβλέπουσας στη σύναψη “συμφωνίας συνδιαλλαγής”, η οποία, όμως, δέσμευε μόνο τον οφειλέτη και τους υπογράφοντες πιστωτές), ακολούθως, με τον ν. 4013/2011 (Α΄ 204), εισήχθησαν σημαντικές τροποποιήσεις στον Πτωχευτικό Κώδικα, αντικαταστάθηκε ολόκληρο το έκτο κεφάλαιο αυτού, καταργήθηκε η προβλεπόμενη “διαδικασίας συνδιαλλαγής” και έγινε εισαγωγή, μιας, νέας προπτωχευτικής διαδικασίας που ονομάσθηκε “Διαδικασία εξυγίανσης”, με

χαρακτηριστικό , μεταξύ άλλων, τη δυνατότητα δέσμευσης και των μη συναινούντων πιστωτών.

Περαιτέρω, ”*όταν η επίτευξη της συμφωνίας εξυγίανσης δεν είναι δυνατή*”, προβλέφθηκε (και πάλι) μια διαδικασία “ειδικής εκκαθάρισης” [βλ. ειδικότερα το άρθρο 12 του ν. 4013/2011, με το οποίο προστέθηκε άρθρο 106 ια στον Πτωχευτικό Κώδικα], καθώς, όπως κρίθηκε από τον νομοθέτη, “*σε ορισμένες περιπτώσεις [...] το γενικό συμφέρον επιβάλλει τη διάσωση της επιχείρησης με τη γρήγορη πώληση του ενεργητικού της*”.

Ετέθη λοιπόν ζήτημα μείωσης της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. από τους πιστωτές - προμηθευτές της επιχείρησης, οι οποίοι με βάση τη συμφωνία εξυγίανσης απώλεσαν το 50% των απαιτήσεων τους από το οφειλόμενη αντικαταβολή για τα προϊόντα που προμήθευσαν την επιχείρηση.

Το Δημόσιο προέβαλε ότι ζήτημα εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. , μετά την κατάργηση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, θα μπορούσε να τεθεί μόνο στις περιπτώσεις υπαγωγής επιχείρησης “στο καθεστώς της ειδικής εκκαθάρισης σε λειτουργία”, κατά το άρθρο 106ια του Πτωχευτικού Κώδικα, διότι “η διαδικασία αυτή, παρά τις όποιες επιμέρους διαφοροποιήσεις, είναι αντίστοιχη της καταργηθείσας, εξυγιαντικής διαδικασίας εκκαθάρισης και ειδικής εκκαθάρισης των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990.

Το Δικαστήριο δέχθηκε ότι οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5α του Κώδικα Φ.Π.Α., είναι ερμηνευτέες υπό το φως **πρώτον**, της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή και ότι, ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο, ενώ, παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης (άρθρο 273 της ίδιας οδηγίας) είναι επιτρεπτή μόνο στο απολύτως αναγκαίο βαθμό, ώστε τα λαμβανόμενα μέτρα να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της εν λόγω οδηγίας και **δεύτερον,** του σκοπού για τον οποίο παρέχεται η, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 90 της ανωτέρω οδηγίας, ευχέρεια (εθνικής) παρέκκλισης από το δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου (που ισχύει μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος), ο οποίος, ειδικότερα, συνίσταται στο να παρέχεται στα κράτη μέλη η

δυνατότητα να αντιμετωπίζουν τη συμφυή με τον οριστικό χαρακτήρα της μη πληρωμής αβεβαιότητα, δυνατότητα δεν μπορεί να βαίνει πέραν της εν λόγω αβεβαιότητας, ώστε να αποκλείεται εντελώς η διόρθωση της βάσης επιβολής του φόρου, καθιστώντας την παρέκκλιση μη δικαιολογημένη.

Με βάση λοιπόν αυτές τις δύο παραδοχές το Δικαστήριο δέχθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ.5α του Κώδικα Φ.Π.Α. εξακολουθούν να ισχύουν και να έχουν πεδίο εφαρμογής και μετά την, κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, έχουν δε την έννοια ότι παρέχεται δικαίωμα μειώσεως της βάσης επιβολής του φόρου "λόγω ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος" **σε κάθε περίπτωση** όπου, μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως επικαλείται ότι, κατά πάσα πιθανότητα, στο πλαίσιο νομοθετικών ρυθμίσεων που αποβλέπουν στην αντιμετώπιση της εμπορικής αφερεγγυότητας του αντισυμβαλλομένου του (πτώχευση, εξυγίανση, θέση σε ειδική διαχείριση), δεν θα εισπράξει την αντιπαροχή ή μέρος αυτής και ότι, συνεπώς, το χρέος δε θα εξοφληθεί, προσκομίζει δε στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται, η ιδιαιτέρως πιθανή παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής.

Τέτοια περίπτωση "ολικής ή μερικής μη πληρωμής της τιμής", που δικαιολογεί την ανάλογη μείωση της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α., συνιστά, κατ΄ αρχήν, και η επίκληση από τον υποκείμενο στον φόρο της σύναψης, μετά τη διενέργεια των φορολογητέων πράξεων, συμφωνίας εξυγίανσης μεταξύ του αφερέγγυου οφειλέτη και των πιστωτών του, καταρτισθείσας υπό τους όρους του άρθρου 99 του Πτωχευτικού Κώδικα και επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, με περιεχόμενο, μεταξύ άλλων, τη μείωση των απαιτήσεων έναντι του οφειλέτη. επικυρωθείσας από το πτωχευτικό δικαστήριο, η οποία, είναι δεσμευτική κατά νόμο για όλους τους πιστωτές.

### 7) 732/2019

Τελευταία απόφαση που εκδόθηκε με τη διαδικασία της πιλοτικής δίκης είναι η **732/2019** και αφορούσε στα εξής ζητήματα**: Α)** Εάν η - κατά παρέκκλιση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τον φόρο κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 (δηλαδή του προισχύσαντος Κ.Φ.Ε, οι διατάξεις όμως του οποίου περί παραγραφής του

δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων εξακολουθούν να εφαρμόζονται για τις χρήσεις τις οποίες αφορούν, δηλαδή για τις χρήσεις μέχρι και 31-12-2013, (σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ.11εδ. πρώτο του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας Ν. 4174/2013) - δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α΄ του ν. 2238/1994 εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος (και δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενων φόρων) ή εάν, κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, τυγχάνει εφαρμογής και σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης εντός της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής ισοδυναμούσης, της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης εντός της κατά τα ανωτέρω πενταετίας με μη υποβολή δήλωσης,

**Β)** εάν η προβλεπόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ τριετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε περίπτωση «υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής» αφορά στην πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του ως άνω νόμου ή στην δεκαπενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α΄ του ίδιου νόμου.

Πριν αναφερθώ στις κρίσεις που διαλαμβάνονται επ' αυτών των ζητημάτων, θα πρέπει να παρατηρήσω ότι η απόφαση αυτή ήταν παράλληλα και η τελευταία μιας σειράς αποφάσεων του ΣτΕ, όχι με την διαδικασία της πιλοτικής δίκης, οι οποίες επέλυαν τα ζητήματα της φορολογικής παραγραφής, αποφάσεις προς τις οποίες συμπλέκονται ένα Πρακτικό Ολομέλειας Ν.Σ.Κ. και δύο γνωμοδοτήσεις Ν.Σ.Κ. (Ολομέλειας )

Στα πλαίσια αυτά, η αρχή έγινε με την με αριθμό **3174/2014** απόφαση της Ολομέλειας ΣτΕ, με την οποία έγινε δεκτό ότι η παραγραφή συνιστά ουσιώδες στοιχείο της φορολογικής ενοχής, οριζόμενο συνεπώς αποκλειστικά με τυπικό νόμο (άρθρο 78 παρ. 1, 4 Σ.) και υποκείμενο στους περιορισμούς του κανόνα της περιορισμένης αναδρομικότητας αυτού (άρθρο 78 παρ. 2Σ). Βέβαια στην υπόθεση αυτή κρινόταν διάταξη νόμου (το άρθρο 85 παρ. 1 του ν. 2676/1999) με την οποία «παρατάθηκε» ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου οι οποίες, κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού είχαν ήδη, υποπέσει στη προβλεπόμενη γι' αυτές παραγραφή, περίπτωση για την οποία η νομολογία του ΣτΕ παγίως δεχόταν το ανίσχυρο τέτοιων διατάξεων παράτασης.

Ακολούθησε η **1738/2017** απόφαση της Ολομελείας , με την οποία έγινε δεκτό ότι οι διατάξεις περί παρατάσεων της παραγραφής ( αρχικής ή παραταθείσης) που προβλέπονταν με διάφορες διατάξεις νόμων των ετών 2006-2012 που μνημονεύονται ρητά στην απόφαση αυτή αντίκεινται στις, εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου, διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγόμενων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών.

Δύο ημέρες μετά την δημοσίευση της ανωτέρω απόφασης της Ολομέλειας ΣτΕ , στις 19 Ιουλίου 2017 εκδόθηκε το με αρ. **2642/2017** Πρακτικό της Ολομέλειας Διακοπών Ν.Σ.Κ. που αντιμετώπιζε τα θέματα της έκτασης εφαρμογής της ανωτέρω απόφασης και τις ενέργειες στις οποίες οφείλει να προβεί η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να συνταχθεί με τα γενόμενα δεκτά με την ανωτέρω απόφαση.

Μεταξύ δε άλλων με το ανωτέρω Πρακτικό γίνεται δεκτό ότι ενόψει όσων γίνονται δεκτά στην ανωτέρω απόφαση (στη σκέψη 5 αυτής) περί μη συνταγματικώς ευτάκτου αναστολής ή παρατάσεως της παραγραφής με ενέργειες δημοσίας αρχής, συνάγεται ότι και οι λοιπές παρατιθέμενες στη απόφαση αυτή ρυθμίσεις των ετών 2013-2016 περί παρατάσεως της παραγραφής, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου της παραγραφής, αντίκεινται στο άρθρο 78§§1-2 του Συντάγματος, αν και η απόφαση του ΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί τούτου, προφανώς διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της υποθέσεως.

Κατόπιν, με τις αποφάσεις **2934, 2935/2017** του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι η διάρκεια του χρονικού διαστήματος παραγραφής πρέπει, κατά τα συναγόμενα από την απόφαση της Ολομέλειας του ίδιου δικαστηρίου, να είναι σχετικώς μικρή, απαίτηση στην οποία ανταποκρίνεται η προβλεπόμενη, ως κανόνας, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετία και οτι νομοθετικές διατάξεις, οι οποίες προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής, πρέπει, επίσης, να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, και θα πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο

οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου .

Στα πλαίσια αυτά ο Συμβούλιο της Επικρατείας με τις σχετικές αποφάσεις του, δεν έθεσε θέμα συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 84 ΚΦΕ που προβλέπει την εξαιρετική 10ετη παραγραφή.

Έκανε όμως δεκτό ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε., που μπορούν να οδηγήσουν στην παρέκταση της 5ετους παραγραφής σε δεκαετή, εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια.

Δέχθηκε περαιτέρω ότι η εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με βάση το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή αποτελεί βασικό εργαλείο και τακτικό μέσο που έχει στο νόμιμο οπλοστάσιό του ο φορολογικός έλεγχος, εδώ και πολλά χρόνια και το οποίο οφείλει να αξιοποιεί συστηματικά και συνεπώς για τον λόγο αυτό δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία οι κινήσεις των ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών. Στην περίπτωση αυτή εξάλλου ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, η συντριπτική πλειοψηφία των φορολογούμενων τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς.

Η απόφαση δημοσιεύτηκε στις 15-11-2017. Δεκαπέντε μέρες μετά, στις 30-11-2017 εκδόθηκε η **268/2017** γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία αντιμετωπίστηκε το ζήτημα της παρέκτασης του χρόνου παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε. Με τη γνωμοδότηση αυτή περιορίστηκε η εφαρμογή των, θεσπιζουσών την παρέκταση διατάξεων του άρθρου 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ, σε συνδυασμό προς την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ιδίου Κώδικα, μόνο στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013, καθώς κρίθηκε ότι κατά το μέρος που οι διατάξεις αυτές παρεκτείνουν τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγουμένου της δημοσιεύσεως των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος σύμφωνα με τα

γενόμενα δεκτά με τις ανωτέρω αποφάσεις του ΣτΕ (υπ' αριθμ. 1738/2017 Ολ. και 2934, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών).

Τέλος, στις 30-7-2018 εκδόθηκε η με αρ. **147/2018** γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. , επί του ζητήματος της 15 ετούς παραγραφής, με την οποία αφού διαπιστώνεται ότι η διάρκεια του χρονικού διαστήματος παραγραφής πρέπει, κατά τα συναγόμενα από τις ανωτέρω αποφάσεις του ΣτΕ, να είναι σχετικώς μικρή, απαίτηση στην οποία ανταποκρίνεται η προβλεπόμενη, ως κανόνας, πενταετία τούτο, όμως, δεν συνεπάγεται την εξαγωγή a contario συμπεράσματος ότι κάθε άλλη, κατ' εξαίρεση, προβλεπόμενη μακρότερη παραγραφή είναι για τον λόγο αυτό μη εύλογη και λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη ότι γενεσιουργός αιτία, για την προβλεπόμενη με την παράγραφο 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής, σε 15 ετή είναι η παράλειψη βασικής θεσμικής υποχρέωσης του φορολογούμενου γίνεται δεκτό ότι οι με αρ. 1738/2017 (Ολομέλειας) και 2934, 2935/2017 (επταμελούς συνθέσεως) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν παρέχουν πρόσφορη βάση για την αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ.

Περαιτέρω με τη γνωμοδότηση αυτή έγινε δεκτό ότι η διάταξη αυτή πρέπει να ερμηνεύεται στενά ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της 5ετους παραγραφής και συνεπώς , συμφώνως προς την γραμματική της διατύπωση, η εξαιρετική δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

Αυτές οι θέσεις αφορούν και τα νομικά ζητήματα που απασχόλησαν και την μνημονευόμενη πιλοτική απόφαση **732/2019** ΣτΕ η οποία κατέληξε στην ίδια ερμηνευτική προσέγγιση των κρισίμων ζητημάτων

Ότι δηλαδή η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για τόσο μεγάλο διάστημα (τριπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου) δικαιολογείται από το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος παραλείπει εντελώς να

συμμορφωθεί προς τη βασική υποχρέωσή του να υποβάλει προς το φορολογική αρχή τα στοιχεία βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική του ικανότητα.

Περαιτέρω ότι η διάταξη αυτή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α΄ του Κ.Φ.Ε. είναι στενώς ερμηνευτέα, και επομένως, η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής της φορολογικής δήλωσης, και δεν βρίσκει πεδίο εφαρμογής στην ποιοτικώς διάφορη περίπτωση, κατά την οποία η δήλωση υποβάλλεται εκπροθέσμως εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.. Στην περίπτωση αυτή ισχύει κατ' αρχήν η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή (84 παρ. 1) πενταετής προθεσμία παραγραφής από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, με τριετή παρέκταση της προθεσμίας σε περίπτωση, όπου η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Περαιτέρω με την πιλοτική απόφαση γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεως μετά την πάροδο της προθεσμίας πενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται κατ’ αρχήν μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο β΄ του ν. 2238/1994, με ανώτατο, ωστόσο, χρονικό όριο παραγραφής την οριζόμενη στο άρθρο 84 παρ. 5 εδάφιο α΄ του ν. 2238/1994 προθεσμία των δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Από την τελευταία αυτή κατηγορία υποθέσεων μας δίδεται η ευκαιρία να διαπιστώσουμε ότι το Ν.Σ.Κ. δια των γνωμοδοτήσεών του δύναται και πράγματι συντελεί, μεταξύ άλλων, στην αποφυγή άσκοπης ενασχόλησης των υπηρεσιακών οργάνων και των Δικαστηρίων, με την υιοθέτηση του νομολογιακού δεδομένου και σε περιπτώσεις όμοιες προς τις επιλυθείσες με τις αποφάσεις του ΣτΕ.

Προς την κατεύθυνση αυτή συντελεί και η ακολουθούμενη από το Γραφείο μας πρακτική, βάσει αρχικά σχετικών εγκυκλίων του Προέδρου του Ν.Σ.Κ., που ακολουθήθηκε και από τον νομοθέτη του άρθρου 36 παρ. 4 του ν. 4389/2016, (που αφορά την δικαστική εκπροσώπηση της Α.Α.Δ.Ε.Ε από το Ειδικό Νομικό

Γραφείο Δημοσίων Εσόδων ) για την αποδοχή των ανεκκλήτων και τελεσιδίκων αποφάσεων επί φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων καθώς στις υποθέσεις εκτελέσεως (κοινής και διοικητικής) με επισημειωματική πράξη πάνω στο σώμα του επισήμου αντιγράφου αυτής και περιληπτική αιτιολόγηση του μη επιτρεπτού άσκησης αίτησης αναίρεσης ή και της μη συνδρομής παραδεκτού και βασίμου λόγου αναίρεσης, σε συνδυασμό προς Εγκυκλίους του Προέδρου του Ν.Σ.Κ. για μη άσκηση ενδίκων βοηθημάτων και μέσων που δεν έχουν σοβαρές πιθανότητες ευδοκίμησης.-