



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

Αριθμός Γνωμοδότησης 111 /2018

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 5^{ης} Ιουνίου 2018

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, κωλυομένου του Προέδρου του Τμήματος Αλεξάνδρου Καραγιάννη, Αντιπροέδρου ΝΣΚ.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικολά, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο)

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1047363 ΕΞ 2018/23-03-2018 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Άμεσης Φορολογίας).

Ερώτημα: Εάν, ενόψει των αποφάσεων 1738/2017, 2934 και 2935/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), εξακολουθεί να βρίσκει έδαφος εφαρμογής η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σύμφωνα με την οποία η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισοδυναμεί με τη μη υποβολή δήλωσης, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου να παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών, ή η ως άνω παρέκταση του χρόνου παραγραφής από πενταετία σε δεκαπενταετία παρίσταται μη εύλογη.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ιστορικό



1. Από το ανωτέρω έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας προκύπτει ότι ο προβληματισμός της επί του ζητήματος αν παραμένει εφαρμοστέα η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., με την οποία έγινε δεκτό, καθ' ερμηνεία του άρθρου 84 παρ. 5 ν. 2238/1994, ότι η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εξομοιώνεται με την μη υποβολή δήλωσης, ώστε να συντρέχει και στην περίπτωση αυτή δεκαπενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, γεννήθηκε εξ' αφορμής των γενόμενων δεκτών με τις πρόσφατες αποφάσεις 1738/2017 (Ολομέλειας) και 2934, 2935/2017 (επταμελούς συνθέσεως) του ΣτΕ, σε συνδυασμό προς τα γενόμενα δεκτά με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομελείας του Ν.Σ.Κ., όσον αφορά ειδικότερα την παρέκταση του χρόνου παραγραφής σε εικοσαετή στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ώστε να γεννάται ζήτημα εύλογης διάρκειας και για την, κατά τα ανωτέρω προβλεπόμενα, δεκαπενταετή παραγραφή.

2. Ειδικότερα, στο ως άνω έγγραφο γίνεται συνοπτική μνεία στις σκέψεις 5 και 6 της 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ και στην σκέψη 6 των αποφάσεων 2934/2017 και 2935/2017 του ΣτΕ, με τις οποίες έγινε, μεταξύ άλλων, δεκτό ότι η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια στο πλαίσιο της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας. Εύλογης διάρκειας κρίθηκε η πενταετής παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του 2238/1994, η δε μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνο υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση.

3. Περαιτέρω, η ερωτώσα υπηρεσία αναφέρεται στο έγγραφό της στην διατυπούμενη με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας κρίση, σύμφωνα με την οποία, τουλάχιστον καθόσον αφορά την παρέκταση (επιμήκυνση) του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή στις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, η θεσπίζουσα την παρέκταση του χρόνου της παραγραφής σε εικοσαετή διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ αντίκειται, σύμφωνα με τα γενόμενα δεκτά με τις υπ' αριθμ. ΣτΕ 1738/2017 (σκέψη 6), ΣτΕ 2934/2017, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣτΕ, στις διατάξεις

του άρθρου 78 (παρ. 1-2) του Συντάγματος κατά το μέρος που παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγόμενων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης των διατάξεων του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), ήτοι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

4. Κατόπιν των ανωτέρω τίθεται από την Υπηρεσία το εξεταζόμενο ερώτημα και διατυπώνεται, παράλληλα, η άποψη ότι «με την ως άνω γνωμοδότηση (173/2006) στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης παρεκτείνεται το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο από την πενταετία στη δεκαπενταετία, χρόνος μη εύλογος κατά τα οριζόμενα στις ως άνω σχετικές αποφάσεις του Σ.τ.Ε.».

Νομοθετικό πλαίσιο

5. Με το άρθρο 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α' 151), όπως αυτό είχε διαμορφωθεί πριν από έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οριζόταν, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2. ... 3. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68. ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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...».

6. Περαιτέρω, με το άρθρο 72 παρ. 11 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 Α' 170) ορίζεται ότι «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επί της 268/2017 γνωμοδότησης της Ολομελείας Ν.Σ.Κ. και των 1738/17(ΟΛ), 2934, 2935/17 (7μελούς) αποφάσεων ΣτΕ, σε σχέση με την 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.

7. Όπως έχει γίνει δεκτό με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομελείας, κατ' επίκληση σκέψεων των ανωτέρω αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από τις διατάξεις των άρθρων 2§1 και 25§1 εδάφιο πρώτο του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, για την επιβολή φόρων, τελών εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, να ορίζεται στο νόμο εκ των προτέρων, τόσο η διάρκειά της, η οποία πρέπει να είναι εύλογη, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, όσο και ο συγκεκριμένος χρόνος λήξεώς της, μετά την οποία να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου φόρου, τέλους εισφοράς ή άλλης κυρώσεως και να μην αναστέλλεται ή παρατείνεται με ενέργειες δημοσίας αρχής.

8. Εξάλλου, ενόψει της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και προς αποφυγή ενθαρρύνσεως ενδεχόμενης απραξίας της φορολογικής διοικήσεως, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, ενόψει, μάλιστα, του ότι πλέον διευκολύνεται η διαδικασία ελέγχου τόσο λόγω των συγχρόνων ηλεκτρονικών και άλλων μεθόδων ελέγχου όσο και λόγω του γεγονότος ότι πολλά δεδομένα που αφορούν την πάσης φύσεως οικονομική δραστηριότητα των φορολογουμένων εισάγονται στο σύστημα ηλεκτρονικής υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος χωρίς να απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους των φορολογουμένων και, ως εκ τούτου, δεν δικαιολογείται ο καθορισμός μακρού χρόνου παραγραφής πέραν των χρονικών ορίων που όριζαν προϊσχύσασες διατάξεις σε χρόνο, κατά τον οποίο η φορολογική διοίκηση δεν διέθετε τα μέσα αυτά. Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι η εφαρμογή των σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων στον φορολογικό έλεγχο ανάγεται στο πρόσφατο παρελθόν και δεν εκτείνεται πέραν της επταετίας, γεγονός που καταδεικνύει ότι η προαναφερόμενη ελεγκτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, εις ό,τι αφορά σε απώτερα οικονομικά έτη είναι σαφώς πεπερασμένη.

9. Όπως έχει γίνει δεκτό με την απόφαση 2934/2017 του ΣτΕ (σκέψη 11), η διάρκεια του χρονικού διαστήματος παραγραφής πρέπει, κατά τα συναγόμενα από τη σκέψη 6 της απόφασης 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, κατά τα γενόμενα δεκτά στη σκέψη 10 της ίδιας απόφασης. Τούτο, όμως, δεν συνεπάγεται την εξαγωγή a contrario συμπεράσματος ότι κάθε άλλη κατ' εξαίρεση, προβλεπόμενη (ήδη κατά τον κρίσιμο χρόνο της χρήσης που αφορά, ή του χρόνου τέλεσης της φορολογικής παράβασης) μακρότερη παραγραφή είναι για τον λόγο αυτό μη εύλογη.

10. Όπως, επίσης, έχει γίνει δεκτό με την 2934/2017 απόφαση του ΣτΕ (σκέψη 11) και την μεταγενέστερη 172/2018 απόφαση του ΣτΕ, 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, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το

χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής. Οι διατάξεις αυτές θα πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου.

11. Το Συμβούλιο της Επικρατείας με τις 2934, 2935/2017 και 172/2018 αποφάσεις του, δεν έθεσε θέμα αντισυνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 4 του άρθρου 84 ΚΦΕ που προβλέπει την εξαιρετική 10ετη παραγραφή¹, διατηρώντας αλώβητη την ισχύ της, στα πλαίσια όμως της κατά τα ανωτέρω επιβαλλόμενης στενής ερμηνείας των διατάξεων ερμήνευσε κατά τέτοιον τρόπο την έννοια των συμπληρωματικών στοιχείων (δηλαδή στοιχείων αποδεικτικών της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε., στην οποία η ανωτέρω διάταξη παραπέμπει, ώστε η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή να μην καθίσταται ο κανόνας². Όπως γίνεται δεκτό με την απόφαση, ένας τέτοιος κανόνας εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για το Δημόσιο, όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών.

12. Εν όψει των ανωτέρω και λαμβανομένου περαιτέρω υπόψη ότι γενεσιουργός αιτία, για την προβλεπόμενη με την παράγραφο 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής, είναι η παράλειψη βασικής θεσμικής υποχρέωσης του φορολογούμενου (δηλ. μη υποβολή φορολογικής δήλωσης) και όχι ενέργεια ή διαπίστωση της φορολογικής αρχής (ανεύρεση συμπληρωματικών στοιχείων), όπως επί της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, είναι σαφές οι ως άνω αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, δεν παρέχουν πρόσφορη βάση για την αμφισβήτηση της συνταγματικότητας της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ.

Εξάλλου όπως έχει γίνει ήδη δεκτό με το με αρ. 2642/2017 Πρακτικό του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Α' Ολομέλεια Διακοπών) (βλ. σκέψη 7,

¹ 268/2017 Ολ.Ν.Σ.Κ. σκέψη 14

² 2934, 2935/2017 ΣτΕ, σκέψη 12

τελευταία 2 εδάφια) με δεδομένο ότι το εύλογο ή μη της διάρκειας της δεκαπενταετούς παραγραφής του άρθρου 84 παρ.5 του ν. 2238/1994 δεν έχει, μέχρι σήμερα, αντιμετωπισθεί από το ΣτΕ, η Φορολογική Διοίκηση οφείλει να εφαρμόζει την ως άνω διάταξη, μέχρι εκδόσεως σχετικής αποφάσεων του πιο πάνω Δικαστηρίου.

13. Με την 268/2017 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ διατυπώθηκαν σκέψεις που αφορούν στην συνταγματικότητα των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36 παρ.3 και 72 παρ.11 Κ.Φ.Δ., ως προς το εύλογο ή μη της διάρκειας της θεσπιζόμενης με αυτές 20ετους παραγραφής, όμως η Ολομέλεια έκρινε ότι, εφόσον το ζήτημα αυτό δεν έχει αντιμετωπισθεί ευθέως από το ΣτΕ, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να τις εφαρμόζει μέχρις εκδόσεως σχετικής απόφασης. Με την γνωμοδότηση αυτή της Ολομέλειας αντιμετωπίστηκε το ζήτημα μόνο 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, περιορίζοντας την εφαρμογή της, θεσπίζοντας την παρέκταση διάταξης του άρθρου 72§11 εδάφιο δεύτερο του ΚΦΔ, μόνο στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013, καθώς κρίθηκε ότι κατά το μέρος που η διάταξη αυτή παρεκτείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε χρήσεις προγενέστερες του προηγούμενου 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 υπ' αριθμ. 1738/2017 (σκέψη 6), 2934, 2935/2017 (σκέψη 6 αυτών) αποφάσεις του ΣτΕ. Είναι, επομένως, προφανές ότι η κρίση αυτή της γνωμοδότησης της Ολομελείας δεν παρέχει έδαφος αναθεώρησης των όσων έχουν γίνει δεκτά με την 173/2006 γνωμοδότηση.

14. Με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ προβλέπεται η παρέκταση του κανόνα της 5ετους παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου σε 15ετή, πλην όμως η παρέκταση αυτή έχει ήδη θεσπισθεί με διάταξη ισχύουσας κατά τον κρίσιμο χρόνο της χρήσης που επισυμβαίνει το κρίσιμο αρνητικό (μη) γεγονός που την επιφέρει, ήτοι η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή φόρου εισοδήματος του άρθρου 64. Με την μεταβατική διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11εδ. α' του Κ.Φ.Δ. δεν θεσπίζεται



παρέκταση μικρότερης προθεσμίας παραγραφής, αλλά διατήρηση της ισχύουσας υπό την ισχύ του Κ.Φ.Ε. προθεσμίας παραγραφής για τις χρήσεις πριν από την εφαρμογή του Κ.Φ.Δ, ώστε να μη παρέχεται έδαφος ερμηνείας των συνδυασμένων διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ΚΦΕ και του άρθρου 72 παρ. 11εδ. α' του Κ.Φ.Δ, υπό το φως του άρθρου 78(§§1-2) του Συντάγματος.

Επί της διάταξης του άρθρου 84§4 εδάφιο πρώτο και δεύτερο του ν. 2238/1994, σε σχέση με την 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.

Ανεξαρτήτως του εριστού ζητήματος, περί του ευλόγου ή μη του χρόνου της 15ετούς παραγραφής, διάφορο παρίσταται το ζήτημα της ερμηνείας και εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 84 παρ.5 του ν. 2238/1994 σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, επί του οποίου εκδόθηκε η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.

15. Όπως γίνεται παγίως δεκτό από την νομολογία οι διατάξεις που επιβάλλουν φορολογικά βάρη πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ήτοι προεχόντως γραμματικά, και δεν είναι επιτρεπτή η διασταλτική ερμηνεία ούτε η συναγωγή συμπεράσματος από τη σιωπή του νόμου. Επομένως, και η διάταξη της παραγράφου 5, που ενδιαφέρει εν προκειμένω, θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ως θεσπίζουσα απόκλιση από κανόνα, όπως και η παράγραφος 4.

16. Στην ελάχισσONA πρόταση της 173/2006 γνωμοδότησης διαλαμβάνεται επί λέξει ότι «Σε κάθε περίπτωση, όμως, μετά την ισχύ του άρθρου 44 του Ν. 820/1978, που προστέθηκε ως παρ.4 στο άρθρο 68 του Ν.Δ. 3323/1955 με το άρθρο 17 παρ.1 του Ν. 1828/1989, αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις».

17. Από την αντιπαραβολή της ως άνω ερμηνευτικής προσέγγισης με την διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64...»,

η οποία είναι ταυτόσημη με την εξετασθείσα με την γνωμοδότηση διάταξη του άρθρου 68 παρ. 4 του ν.δ. 3323/1955³, όπως ίσχυε κατά τον τότε κρίσιμο χρόνο, αλλά και διαχρονικά⁴ γίνεται αντιληπτό ότι από την διάταξη απουσιάζει η κρίσιμη γραμματική διατύπωση **«μέσα στην νόμιμη προθεσμία»** ή άλλη παρεμφερής (π.χ. εμπροθέσμως), την οποία, εντούτοις, η ως άνω γνωμοδότηση εισάγει, ανεπιτρέπτως, προκειμένου να προσδώσει την παραπάνω έννοια. Η ελλείπουσα αυτή διατύπωση στη διάταξη είναι κατά τα ανωτέρω κρίσιμη, καθώς στο πλαίσιο της επιβαλλόμενης στενής της ερμηνείας δεν είναι επιτρεπτή η διασταλτική ερμηνεία ενός αρνητικού γεγονότος (μη υποβολή δήλωσης), ώστε να καταλαμβάνει και την περίπτωση ενός γεγονότος (υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης). Συνεπώς, για την συνδρομή της εξαιρετικής περίπτωσης της 15ετους παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης θα έπρεπε τούτο να είχε ρητά προβλεφθεί από τον νομοθέτη με αντίστοιχη ρητή διατύπωση στο κρίσιμο άρθρο 84 παρ. 5 ΚΦΕ.

18. Εξάλλου η ανωτέρω ερμηνευόμενη διάταξη πρέπει να εξετασθεί σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, την οποία δεν συμπεριέλαβε στην ερμηνεία της η ανωτέρω 173/2006 γνωμοδότηση. Σημειωτέον, άλλωστε, ότι με την 217/2003 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε παρεμπόπτιουσα μνεία, ερμηνευτικώς αδιάφορη αναφορικά με την διδόμενη με αυτή απάντηση, στην ταυτόσημη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 άρθρου 17 παρ. 1 ν. 1828/1989, την οποία και εξέλαβε, χωρίς ιδιαίτερη αιτιολογία, ως αφορώσα στην τριετή επιμήκυνση της 15ετους

³ «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση επιβολής φόρου του άρθρου 16α, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 16α 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 την λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

⁴ « 4. Σε περίπτωση που δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση αποτελεσμάτων από ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης εταιρίες και κοινοπραξίες τεχνικών έργων, το δικαίωμα του δημοσίου για να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων παραγράφεται μετά την πάροδο προθεσμίας δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...» όπως η διάταξη του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 57 Ν. 1249/1982

παραγραφής, η οποία καθίσταται ούτως 18ετής. Όμοια θέση εμφανίζεται να έχει, σε μία τουλάχιστον περίπτωση, και η Διοίκηση⁵.

19. Αυτή η ερμηνευτική προσέγγιση της γνωμοδότησης δεν είναι ορθή, καθόσον η διάταξη αφορά στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής. Τούτο προεχόντως προκύπτει από την γραμματική διατύπωση της διάταξης, σύμφωνα με την οποία η υποβολή των δηλώσεων «*κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής*», η οποία και ενεργοποιεί την τριετή παράταση, δεν μπορεί να αφορά στην 15ετη παραγραφή, καθώς στην περίπτωση αυτή η λήξη της παραγραφής δεν έχει ως χρονικό σημείο την λήξη του έτους, όπως η 5ετής παραγραφή, αλλά την αντίστοιχη ημέρα του 15^{ου} έτους από την ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

Συναφώς η έναρξη της τριετούς παράτασης αφετηριάζεται «*από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης*», όπως δηλαδή προσήκει στην 5ετή παραγραφή, και όχι από την ημέρα επίδοσης της δήλωσης, όπως θα ήταν αναμενόμενο εάν αφορούσε την 15ετη παραγραφή δεδομένου ότι η παραγραφή αυτή αφετηριάζεται την πάροδο της ημέρας λήξης της προθεσμίας επίδοσης της δήλωσης.

20. Αλλά και από την ratio legis της ανωτέρω διάταξης ενισχύεται η ανωτέρω ερμηνεία. Είναι προφανές ότι η τριετής παράταση έχει την έννοια της αποφυγής αιφνιδιασμού της φορολογικής διοίκησης από την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης πλησίον του χρόνου παραγραφής. Η Διοίκηση έχει, στα πλαίσια της 15ετούς προθεσμίας, πλήρη ευχέρεια ελέγχου του φορολογούμενου που δεν υπέβαλε την σχετική δήλωση εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων και δεν είναι νοητός αιφνιδιασμός της από τυχόν αδράνειά της στην διενέργεια ελέγχων και στον καταλογισμό των φόρων επί τόσο μακρό χρονικό διάστημα. Μία τέτοια ερμηνεία, εξάλλου, θα ήταν αντίθετη, προς την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, καθώς θα αποτελούσε ενθάρρυνση αδικαιολόγητης απραξίας της φορολογικής διοίκησης.

⁵ 1121155/2281/A0012/23.12.2005 Αποφ. Υπ.Οικ. (πηγή: <https://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/16243/print>).

Αντιθέτως, η διάταξη αυτή βρίσκει λόγο θέσπισης και πλήρες έρεισμα εφαρμογής στην παράταση της 5ετούς παραγραφής, καθώς στην περίπτωση που ο φορολογούμενος υπέβαλε την δήλωση ακόμη και κατά την τελευταία ημέρα της προθεσμίας παραγραφής, και υπό την ερμηνευτική εκδοχή που γίνεται ανωτέρω δεκτή ότι η εκπρόθεσμη δήλωση υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς παραγραφής, η διοίκηση, χωρίς την θέσπιση της παράτασης της προθεσμίας παραγραφής, θα αποστερείτο, από μεθόδευση του ιδίου του φορολογούμενου και όχι από δική της αδράνεια, από την δυνατότητα έκδοσης καταλογιστικής του φόρου πράξης.

21. Συνεπώς, κατ' ορθότερα ερμηνεία της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 84 ν. 2238/1994, η οποία πρέπει να εξετάζεται σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, η εξαιρετική 15ετης προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετους παραγραφής, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Είναι αυτονόητο ότι δήλωση που τυχόν υποβληθεί μετά την πάροδο της 5ετους προθεσμίας δεν αναιρεί την αρξάμενη 15ετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης.

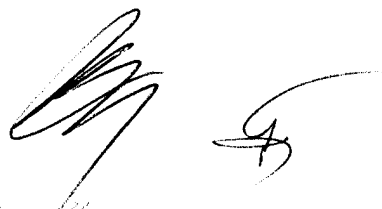
Απάντηση

Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

22. Η εξαιρετική 15ετης 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 των δηλώσεων αυτών ισχύει ο κανόνας της 5ετους παραγραφής, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής.

23. Παραπομπή στην Ολομέλεια.

Κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, λόγω της ύπαρξης επί του ζητήματος αντίθετης γνωμοδότησης (173/2006) του Ν.Σ.Κ. , το ερώτημα



παραπέμπεται στην Ολομέλεια Ν.Σ.Κ., βάσει των διατάξεων της παραγράφου
3 του άρθρου 6 ν. 3086/2002.

Θ Ε Ω Ρ Η Θ Η Κ Ε
Αθήνα, 13 Ιουνίου 2018
Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Στέφανος Δέσης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Χρήστος Κοραντζάνης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.