

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 28 Σεπτεμβρίου 2022, με την εξής σύνθεση: Κωνσταντίνος Κουσούλης, Αντιπρόεδρος, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Πρόεδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Αγορίτσα Σδράκα, Κωνσταντία Λαζαράκη, Σύμβουλοι, Γεωργία Φλίγγου, Αγγελική Χαϊδά, Πάρεδροι. Γραμματέας η Αναστασία Ζυγουρίτσα, Γραμματέας του Β΄ Τμήματος.

Για να δικάσει την από 13 Νοεμβρίου 2017 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με τον Γεώργιο Καφίρη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της τελούσας υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «ΕΡΓΟ Α.Β.Ε.Κ.Τ.Ε. ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη (Βασιλέως Ηρακλείου 25), η οποία παρέστη με τη δικηγόρο Αγλαΐα Μυλωνοπούλου (Α.Μ. 17346), που τη διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα Αρχή επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 1358/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Γεωργίας Φλίγγου.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον εκπρόσωπο της αναιρεσείουσας Αρχής, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναίρεσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την πληρεξούσια της αναιρεσίβλητης εταιρείας, η οποία ζήτησε την απόρριψή της.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Γεωργίας Φλίγγου.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκήθηκε κατά τον νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου.
2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 1358/2017 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία έγινε δεκτή προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε από την αναιρεσίβλητη εταιρεία, και ακυρώθηκε η 269/14.5.2007 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία είχαν επιβληθεί σε βάρος της πρόστιμα συνολικού ποσού 826.116,80 ευρώ για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 1998. Με την ίδια απόφαση η προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε από τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της αναιρεσίβλητης, απορρίφθηκε ως απαράδεκτη.
3. Επειδή, το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου με την κρινόμενη

αίτηση δεν υπολείπεται των 40.000 ευρώ (ανέρχεται σε 826.116,80 ευρώ, βλ. και συνημμένο στο εισαγωγικό δικόγραφο από 13.11.2017 σημείωμα προσδιορισμού φορολογικής διαφοράς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης) και, συνεπώς, πληρούται η προϋπόθεση παραδεκτού της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 (Α' 8), όπως ισχύει (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3900/2010, Α' 213).

4. Επειδή, ο ισχύων κατά τον κρίσιμο χρόνο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151) προβλέπει στο άρθρο 84, στην μεν παράγραφο 1 ότι "Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ... δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας", στη δε παράγραφο 5 ότι "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 του 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". Εξάλλου, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 "Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις" (Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ, ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

5. Επειδή, με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Κ.Φ.Ε. καθιερώνεται, ως κανόνας, η πενταετής παραγραφή των σχετικών με τη φορολογία εισοδήματος αξιώσεων του Δημοσίου. Ειδικότερα, κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της οικείας φορολογικής δήλωσης, με την έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης (φύλλο ελέγχου/ πράξη διορθωτικού προσδιορισμού) κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Όπως δε έχει κριθεί, ο κανόνας της πενταετίας της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζεται, κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., και η πενταετία αρχίζει από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 687/2020 με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία). Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, σύμφωνα με το άρθρο 84 παράγραφος 5 εδάφιο α του Κ.Φ.Ε., σε περίπτωση μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή φόρου εισοδήματος του άρθρου 64 του Κ.Φ.Ε. (δήλωση φόρου εισοδήματος εταιρειών, κοινοπραξιών και κοινωνιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης (βλ. για τις εν λόγω προθεσμίες άρθρα 59, 60, 62 και 64 Κ.Φ.Ε.). Η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής με την ανωτέρω διάταξη για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα (τριπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπομένου) δικαιολογείται από το γεγονός ότι, στην περίπτωση αυτή, το φορολογούμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο παραλείπει εντελώς να συμμορφωθεί προς τη βασική υποχρέωση να υποβάλει προς τη φορολογική αρχή τα στοιχεία, βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική ικανότητα ή προκύπτουν οι προς απόδοση παρακρατούμενοι φόροι. Η εν λόγω διάταξη (άρθρο 84 παρ. 5 εδ. α Κ.Φ.Ε.), ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής (της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) είναι, ενόψει των αρχών του κράτους δικαίου -ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της ασφάλειας του δικαίου και η αρχή της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου- και αναλογικότητας, στενώς

ερμηνευτέα (βλ. ΣτΕ 732/2019 7μ.) και αφορά (μόνο) περιπτώσεις έκδοσης πράξεων καταλογισμού φόρου (λόγω μη υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης). Αντίθετα, η ως άνω διάταξη δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι τυγχάνει ανάλογης εφαρμογής, κατ' άρθρο 9 παράγραφος 5 του ν. 2523/1997, και επί αξιώσεων του Δημοσίου προς επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Τούτο, ενόψει των απορреουσών από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεων σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων των σχετικών με επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, και διότι η διενέργεια ελέγχου προς διακρίβωση της ορθής τήρησης των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και η διαπίστωση σχετικών παραβάσεων δεν εξαρτάται από την υποβολή των αναφερομένων στην παράγραφο 5 (εδάφιο α) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. φορολογικών δηλώσεων, η μη υποβολή των οποίων οδηγεί, κατ' απόκλιση του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, στην εφαρμογή της προβλεπομένης στην ίδια διάταξη δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Ως εκ τούτου, επί παραβάσεων του Κ.Β.Σ. που αφορούν χρήσεις κατά τις οποίες δεν έχουν υποβληθεί φορολογικές δηλώσεις (εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων), προκειμένης της έκδοσης πράξεων επιβολής των οικείων προστίμων, ισχύει, κατ' αρχήν, ο κανόνας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

6. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έκανε δεκτό ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων η από 20-4-2007 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ελέγκτριας υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα εξής: Κατόπιν της 271/27-10-2005 εντολής του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην επιχείρηση της αναιρεσίβλητης, με αντικείμενο εργασιών τις κατασκευές και την εμπορία οικοδομικών υλικών, ανελέγκτων οικονομικών ετών 1998-2005. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσίβλητη, κατά τη χρήση 1998, υπέπεσε στις παραβάσεις: α) λήψης και καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία Κ.Β.Σ. (Γ' κατηγορίας) επτά εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες, β) μη θεώρησης-τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας Κ.Β.Σ. από 1.10.1998 έως 31.12.1998 και γ) μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών - προμηθευτών. Η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων προέκυψε από το 16110/4.12.2000 δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ στις 4.12.2000. Ακολούθως, εκδόθηκε η ένδικη πράξη, με την οποία επιβλήθηκαν σε βάρος της αναιρεσίβλητης πρόστιμο συνολικού ποσού 821.716,80 ευρώ (διπλάσιο της συνολικής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων), για την πρώτη παράβαση, και πρόστιμα ποσών 1.760 ευρώ και 5.280 ευρώ για τις δεύτερη και τρίτη παραβάσεις, αντιστοίχως. Κατά της ανωτέρω πράξης η αναιρεσίβλητη άσκησε προσφυγή (από κοινού με τον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο, βλ. σκ. 2 παρούσας) με την οποία προέβαλε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων για την ένδικη χρήση έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), αναλογικώς εφαρμοζομένης κατ' άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997. Το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο έλαβε υπόψη ότι δεν εφαρμόζονται στην ένδικη περίπτωση: α) διατάξεις νόμων περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής (άρθρα 5 παρ. 10 ν. 3296/2004, 11 ν. 3513/2006, 19 παρ. 18 ν. 3091/2002) οι οποίες δεν αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., διότι η κατά το άρθρο 9 παράγραφος 5 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορά και εν λόγω διατάξεις· και β) η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου (επί περιέλευσης στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων μετά την παρέλευση της ανωτέρω πενταετίας), καθόσον το δελτίο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, από το οποίο προέκυψε η εικονικότητα των ληφθέντων κατά την ένδικη χρήση εικονικών στοιχείων, ήταν σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό Δ.Ο.Υ. πριν τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου (από 4.12.2000), και, ως εκ τούτου, δεν συνιστούσε συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Κ.Φ.Ε. Με τις σκέψεις αυτές το δικάσαν δικαστήριο κατέληξε ότι, εφόσον οι ένδικες παραβάσεις αφορούν τη χρήση 1998, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων άρχισε από 1.1.2000 και έληξε, κατά την εφαρμοστέα εν

προκειμένω (συνήθη) πενταετή παραγραφή του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., στις 31.12.2004, και, συνεπώς, η ένδικη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην αναιρεσίβλητη κατά το έτος 2007, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα το δημοσίου είχε παραγραφεί, και ήταν, εξ αυτού του λόγου, ακυρωτέα.

7. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση απορρίφθηκε προβληθείς με την από 24.1.2008 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της διάδικης φορολογικής αρχής ισχυρισμός περί εφαρμογής της προβλεπόμενης στην παράγραφο 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. δεκαπενταετούς παραγραφής για τον λόγο ότι η αναιρεσίβλητη δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα οικονομικά έτη που αφορούσε ο έλεγχος, μεταξύ των οποίων και το ένδικο. Ο ισχυρισμός απορρίφθηκε ως αβάσιμος με την αιτιολογία ότι “στην προκειμένη περίπτωση δεν εξαρτάται η έναρξη και η λήξη της παραγραφής από την υποβολή ή μη φορολογικών δηλώσεων”. Με την κρινόμενη αίτηση (με την οποία δεν πλήσσουνται τα εκτιθέμενα στην προηγούμενη σκέψη λοιπά αιτιολογικά ερείσματα της αναιρεσιβαλλομένης, με βάση τα οποία κατέληξε στην κρίση περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της ένδικης πράξης), το αναιρεσείον παραπονείται για την ως άνω απόρριψη. Ειδικότερα, το Δημόσιο προβάλλει ότι, κατά την έννοια του άρθρου 9 παράγραφος 5 του ν. 2523/1997, η διάταξη της παραγράφου 5 (εδάφιο α) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. περί δεκαπενταετούς παραγραφής εφαρμόζεται αναλογικά επί έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ. για παραβάσεις που αφορούν χρήσεις, κατά τις οποίες δεν υποβλήθηκαν οι προβλεπόμενες στην τελευταία διάταξη του Κ.Φ.Ε. φορολογικές δηλώσεις. Όπως βασίμως προβάλλεται, για το τιθέμενο ερμηνευτικό ζήτημα των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 5 (εδ. α) του Κ.Φ.Ε. και 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Ως εκ τούτου, ο λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς, είναι, όμως, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην σκέψη 5 της παρούσας, απορριπτέος ως αβάσιμος.

8. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο αναιρεσείον Ελληνικό Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης εταιρείας, η οποία ανέρχεται στο ποσό των τετρακοσίων εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 11 Οκτωβρίου 2022

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος Η Γραμματέας του Β΄ Τμήματος

και μετά την αποχώρησή της

Κωνσταντίνος Κουσούλης Καλλιόπη Ανδρέου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 19ης Δεκεμβρίου 2024.

Ο Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος Η Γραμματέας

Κωνσταντίνος Κουσούλης Ελένη Τουρόγιαννη