

Κ.Ε.

Αριθμός 482/2025

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 11 Δεκεμβρίου 2024, με την εξής σύνθεση: Κωνσταντίνος Κουσουλής, Αντιπρόεδρος, Πρόεδρος του Β΄ Τμήματος, Ευσταθία Σκούρα, Μαρία Σταματοπούλου, Σύμβουλοι, Αγγελική Χαϊδά, Νικόλαος Νικολάκης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Καλλιόπη Ανδρέου.

Για να δικάσει την από 4 Μαΐου 2022 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με την Μαρία-Θωμάη Μένταλη, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία "ΑΦΟΙ ... Ο.Ε.", που εδρεύει στην ..., η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Αντώνιο Ανδρικόπουλο (Α.Μ. 9596), που τον διόρισε με πληρεξούσιο και ο οποίος κατέθεσε δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4509/2017, περί μη εμφανίσεώς του.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα Αρχή επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 43/2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Αγγελικής Χαϊδά.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την εκπρόσωπο της αναιρεσείουσας Αρχής, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

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

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α

Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο ν Ν ό μ ο

1. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται, κατά νόμο, η καταβολή παραβόλου, ζητείται η αναίρεση της 43/2022 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, με την οποία, κατόπιν αποδοχής έφεσης της αναιρεσίβλητης εταιρείας, εξαφανίσθηκε η 5755/2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Με την πρωτόδικη απόφαση είχε απορριφθεί προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά της 284/3.5.2013 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου, με την οποία είχε επιβληθεί σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 118.268,52 ευρώ, για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 1993.

2. Επειδή, η υπό κρίση αίτηση εμπίπτει, ως εκ του χρόνου κατάθεσής της, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 53 παρ. 3 και 4 του π.δ/τος 18/1989 (Α΄ 8), όπως έχει αντικατασταθεί από το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α΄ 213), η δε παράγραφος 3 στη συνέχεια με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α΄ 240), το δε χρηματικό αντικείμενο της ένδικης διαφοράς υπερβαίνει το κατ' άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ/τος 18/1989 όριο των 40.000 ευρώ.

3. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 8.11.1994 από όργανα της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών στην έδρα της αναιρεσίβλητης εταιρείας με αντικείμενο εργασιών την εισαγωγή και εμπορία ηλεκτρικών ειδών, παρελήφθησαν, μεταξύ άλλων, τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της επιχειρήσεως του Ευάγγελου Τυλιγάδη, από την επεξεργασία των οποίων, σε συνδυασμό με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του τελευταίου και εκδότη αυτών,

διαπιστώθηκε ότι ήταν εικονικά. Κατόπιν τούτου, με την 101/4.3.1997 πράξη του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Δάφνης επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσίβλητης πρόστιμο 47.554.000 δραχμών, για λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των τριών (3) ανωτέρω εικονικών στοιχείων, συνολικής αξίας 23.777.000 δραχμών. Προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά της πράξης αυτής έγινε δεκτή με την 4905/2003 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (επίδοση στην αναιρεσίβλητη εταιρεία στις 14.9.2004) και ακυρώθηκε η ως άνω (101/1997) πράξη (λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης). Στη συνέχεια, και αφού συντάχθηκε η οικεία έκθεση κατάσχεσης, εκδόθηκε από τον ως άνω Προϊστάμενο η 144/11.7.2005 πράξη επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (επίδοση στις 13.7.2005), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο 118.268,52 ευρώ, με την αυτή ως άνω αιτιολογία. Κατά της προαναφερόμενης πράξης η αναιρεσίβλητη άσκησε προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η 6897/2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία απόφαση ακυρώθηκε η 144/11.7.2005 καταλογιστική πράξη, λόγω μη τήρησης του τύπου της προηγούμενης ακρόασης (επίδοση στην αναιρεσίβλητη στις 2.11.2012). Έφεση του Ελληνικού Δημοσίου κατά της πρωτόδικης απόφασης απορρίφθηκε με την 541/2014 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Στο μεταξύ, αφού τηρήθηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε η ... πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου -και ήδη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης- (επίδοση στην αναιρεσίβλητη στις 4.6.2013), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο 118.268,52 ευρώ, για την αυτή παράβαση. Προσφυγή κατά αυτής απορρίφθηκε με την 5755/2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Κατά της πρωτόδικης απόφασης η αναιρεσίβλητη άσκησε έφεση προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση της ως άνω καταλογιστικής πράξης έχει παραγραφεί, κατ' άρθρο 84 παρ. 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, εφόσον αναγνώριση στη φορολογική αρχή της δυνατότητας να διορθώνει επανειλημμένως σφάλματα προηγούμενων πράξεων συνιστά ανεπίτρεπτη παράταση της παραγραφής του οικείου δικαιώματος. Το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι α) η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει σε βάρος της αναιρεσίβλητης εταιρείας πρόστιμο, για τη διαχειριστική περίοδο 1993, άρχισε στις 31.12.1994 (ήτοι από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη, στην οποία αφορά η παράβαση) και συμπληρώθηκε στις 31.12.1999, β) εντός της πενταετούς αυτής προθεσμίας εκδόθηκε η πρώτη 101/4.3.1997 καταλογιστική πράξη σε βάρος της αναιρεσίβλητης του ενδίκου προστίμου, γ) μετά την ακύρωση της πράξης αυτής για τυπικό λόγο με την 4905/2003 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84 παρ. 6 Κ.Φ.Ε., εξέδωσε και κοινοποίησε, εντός ενός (1) έτους από την κοινοποίηση σε αυτόν της ακυρωτικής απόφασης, νέα (δεύτερη) καταλογιστική (την 144/11.7.2005), η οποία, όμως, ακυρώθηκε με την 6897/2012 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και δ) μετά την ακύρωση και της (δεύτερης) αυτής απόφασης, δεν ήταν και πάλι δυνατή, δυνάμει της ίδιας διάταξης, η έκδοση της ένδικης (τρίτης κατά σειρά) καταλογιστικής πράξης το 2013, ήτοι σε χρόνο αφενός μετά τη συμπλήρωση της αρχικής πενταετούς παραγραφής, αφετέρου μετά την παράταση αυτής για ένα έτος. Με τις σκέψεις αυτές, το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκανε δεκτή την έφεση, εξαφάνισε την πρωτόδικη απόφαση και δικάζοντας την προσφυγή ακύρωσε την 284/2013 καταλογιστική πράξη.

4. Επειδή, με τον μοναδικό λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η ανωτέρω κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου στηρίζεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της παρ. 6 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε., από την οποία προκύπτει ότι η παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής κατά ένα έτος στην περίπτωση ακύρωσης, για τυπικούς λόγους, καταλογιστικής πράξης δεν εφαρμόζεται άπαξ, αλλά ανεξαρτήτως αριθμού επαναλήψεως της διαδικασίας, ήτοι σε κάθε περίπτωση δικαστικής ακύρωσης καταλογιστικής πράξης, λόγω τυπικής πλημμέλειας, και ανεξαρτήτως του αν η ακυρωθείσα πράξη έχει εκδοθεί και αυτή κατ' επανάληψη της διαδικασίας λόγω τυπικής πλημμέλειας που έχει εμφιλοχωρήσει, στο πλαίσιο συμμόρφωσης με τη δικαστική απόφαση. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού προβάλλεται έλλειψη νομολογίας. Ως προς το νομικό ζήτημα αυτό δεν υπάρχει, πράγματι, νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και, επομένως, ο ισχυρισμός προς θεμελίωση του παραδεκτού είναι βάσιμος, ο δε λόγος αναιρέσεως προβάλλεται παραδεκτώς και είναι, περαιτέρω, εξεταστέος.

5. Επειδή, όπως έχει κριθεί (βλ. ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017, ΣτΕ 732/2019 επτ., 2669/2022, 1056-1058/2020 κ.ά.), η αρχή του κράτους δικαίου (άρθρα 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιτάσσει η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, κυρίως, των διατάξεων που αφορούν την επιβολή επιβαρύνσεων, υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και σχετικών κυρώσεων, να μη μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν

αμφιβόλω. Απαιτείται, επομένως, να προβλέπεται στον νόμο προθεσμία παραγραφής, μετά τη λήξη της οποίας να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβάρυνσης (φόρου, τέλους, εισφοράς) ούτε οποιασδήποτε σχετικής κύρωσης. Η προθεσμία, εξάλλου, αυτή, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση των ως άνω αρχών λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων, η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, η δε λήξη αυτής πρέπει να προσδιορίζεται στον νόμο εν αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο και να μην εξαρτάται από ενέργειες δημόσιας αρχής.

6. Επειδή, όπως έχει, περαιτέρω, κριθεί (ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017), η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη, ο δε κανόνας της πενταετούς παραγραφής που καθιερώνεται στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος ανταποκρίνεται στη συνταγματική αυτή απαίτηση. Νομοθετικές, εξάλλου, διατάξεις που προβλέπουν παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει, αφενός 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, αφετέρου δε να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα που, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 732/2019, 1056-8/2020, 2934-2935/2017, 172/2018, 1623/2016), η οποία συμβάλλει στην τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών στην πράξη και, κατ' επέκταση, στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των διοικουμένων.

7. Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), στην οποία κωδικοποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (Α' 214), όπως ίσχυε κατά την ένδικη χρήση (βλ. σχετικά άρθρο δεύτερο περ. ζ' του ν. 2238/1994, καθώς και άρθρα 13 παρ. 5 και 77 περ. στ' ν. 2065/1992), ήτοι μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2065/1992 (Α' 113), ορίζετο 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.». Περαιτέρω, στην παράγραφο 6 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε., στην οποία κωδικοποιήθηκε η παρ. 5 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955, η οποία είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 17 παρ. 1 του ν. 1828/1989 (Α' 2) και αναριθμηθεί σε παρ. 6 με το άρθρο 13 παρ. 2 του ν. 2065/1992, ορίζετο ότι «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» [βλ. ήδη άρθρο 36 παρ. 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013, Α' 170), σύμφωνα με το οποίο αρκεί η έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή της αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, χωρίς να απαιτείται κοινοποίηση].

8. Επειδή, με τις περί παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και, συγκεκριμένα, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., καθιερώνεται, ως κανόνας, η πενταετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Παρέκκλιση από τον εν λόγω κανόνα εισάγεται, μεταξύ άλλων, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 84, εφαρμοζομένης και επί υποθέσεων επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., δυνάμει του άρθρου 34 παρ. 4 του εν λόγω Κώδικα (ΣτΕ 77/2019 επταμ., 2413/2022, 1066, 1763/2019, 2473, 2474, 2476/2020). Στις διατάξεις αυτές προβλέπεται ότι σε περίπτωση, κατά την οποία η κοινοποίηση προς τον Προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαστικής απόφασης, με την οποία ακυρώνεται για τυπικούς λόγους καταλογιστική πράξη, λάβει χώρα κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής ή μετά τη συμπλήρωση αυτής, χωρεί παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας παραγραφής με απώτατο όριο ένα έτος από την ως άνω κοινοποίηση, κατά τρόπο ώστε να αποκλείεται τελικώς η παραγραφή εν επιδικία (ΣτΕ 1766/2010, 1900/2009, 3340/1980, 1189-1192/1967, 306/1963 κ.ά.). Η θέσπιση της εν λόγω ενιαίας προθεσμίας με αφετηρία την κοινοποίηση της ακυρωτικής απόφασης έχει ως δικαιολογητικό λόγο την ταχύτερη εκκαθάριση των υποχρεώσεων των φορολογουμένων (πρβλ. ΣτΕ 1163/2019). Η κατά την παρ. 6 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε. παρέκταση της προθεσμίας παραγραφής για την επανέκδοση της καταλογιστικής πράξης -στενώς ερμηνευτέα ως εισάγουσα απόκλιση από τον γενικό κανόνα της πενταετούς παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. [βλ. σκέψεις 5 και 6, πρβλ. και ΣτΕ 2934/2017 επταμ., 172/2018 επταμ., 281/2022 επταμ. κ.ά.)]- χωρεί, εν όψει της αρχής της ασφάλειας δικαίου, άπαξ, μη δυνάμενη να παρατείνεται για αόριστο χρονικό διάστημα, έως ότου η αρμόδια φορολογική αρχή

εκδώσει πράξη απαλλαγμένη από τυπικές πλημμέλειες. Αντίθετη ερμηνευτική εκδοχή, επεκτείνουσα την εφαρμογή της εν λόγω προθεσμίας παραγραφής σε κάθε περίπτωση δικαστικής ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης, λόγω τυπικής πλημμέλειας, μη ευρίσκουσα επαρκές έρεισμα στο γράμμα του νόμου, δεν ικανοποιεί -ενόψει και της περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής στο άρθρο 84 Κ.Φ.Ε.- τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Ενόψει των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος λόγος αναιρέσεως του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

9. Επειδή, κατόπιν τούτου, και μη προβαλλομένου άλλου λόγου αναιρέσεως, η υπό κρίση αίτηση πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο αναιρεσείον Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης εταιρείας, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 12 Δεκεμβρίου 2024 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 20 Μαρτίου 2025.

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος Η Γραμματέας

Κωνσταντίνος Κουσουλής Καλλιόπη Ανδρέου

./.