



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

**Αριθμός Γνωμοδότησης 89/2018**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(Τμήμα Β')**

**Συνεδρίαση της 15<sup>ης</sup> Μαΐου 2018**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κωλυομένου του Προέδρου Αλέξανδρου Καραγιάννη.

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπτετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγητής:** Διονύσιος Χειμώνας, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛΒ1043355/16-3-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

**Ερώτημα:** Εάν, για υποθέσεις χρήσεων μέχρι 31-12-2013, σε περίπτωση που μετά την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, παρατείνεται η προθεσμία παραγραφής για την έκδοση των οικείων πράξεων στη δεκαετία ή πρέπει οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου να εκδοθούν εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ομοφώνως, ως εξής:

### Ιστορικό

Από το παραπάνω έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας προκύπτει το ακόλουθο ιστορικό με βάση το οποίο υποβλήθηκε το ερώτημα:

1. Μετά την έκδοση της απόφασης ΣΤΕ 2934/2017 (ο.π. παρ. 8) καθώς και της ΓνΝΣΚ 265/2017 η Διοίκηση προβληματίζεται σχετικά με τη δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου εντός δεκαετίας σε υποθέσεις που αφορούν χρήσεις μέχρι 31-12-2013, για τις οποίες μετά την έκδοση των αρχικών πράξεων προσδιορισμού φόρου και εντός της πενταετίας προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 άρθ. 68 ν. 2238/1994 και των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 49 του ν. 2859/2000.

2. Κατά την άποψη της ερωτώσας υπηρεσίας από τη γραμματική διατύπωση των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι, εάν μετά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, η προθεσμία για την έκδοση της πράξης με βάση τα στοιχεία αυτά καθίσταται δεκαετής. Περαιτέρω, από τις ίδιες διατάξεις, δεν προκύπτει ότι η φορολογική Διοίκηση περιορίζεται στην έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου εντός πενταετίας εάν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν εντός της ίδιας πενταετίας.

Επομένως, κατά την άποψη αυτή, η φορολογική Διοίκηση δύναται, για χρήσεις μέχρι 31-12-2013, να εκδώσει συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού φόρου βάσει συμπληρωματικών στοιχείων εντός της δεκαετούς παρέκτασης της προθεσμίας που προβλέπεται από τις ως άνω διατάξεις. Επειδή, όμως, τα σχετικά ζητήματα είναι ιδιαίτερου ενδιαφέροντος και προκαλούν γενικότερο προβληματισμό στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. υποβάλλεται το παρόν ερώτημα για την έκδοση σχετικής γνωμοδότησης.



## Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στο ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ)» (Α' 151), - ο οποίος ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013 (ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το άρθρο 72 παρ. 25 του θεσπισθέντος με το ν. 4172/2013 (Α' 167 νέου ΚΦΕ), - ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 68: Έκδοση φύλλων ελέγχου. 1..... 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών-Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου, ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). 3.... 4...». [Η ρύθμιση της περίπτωσης α' επαναλήφθηκε με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22-12-2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του ν. 3522/2006 και μετά].

«Άρθρο 84. Παραγραφή. 1. 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. 2. Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν..... 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 παραγράφου, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5.....». [Η περίπτωση β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006 (Α΄ 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ΄ του ίδιου νόμου άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην ΕτΚ (22-12-2006). Η αντικατασταθείσα περίπτωση είχε ως εξής: «Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68».]

4. Στο ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α΄ 248), όπως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 49. Πράξη προσδιορισμού του φόρου. 1.... 2.... 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.... 4.....». [Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 προστέθηκε με την παρ. 5 άρθρ. 21 Ν. 3610/2007, ΦΕΚ Α 258/22-11-2007].

«Άρθρο 57. Παραγραφή. 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η

προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. 3.....».

5. Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε και ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) [ν. 4174/2013 (Α' 170)] που ισχύει από 1-1-2014 (άρθρο 73). Ειδικότερα στις διατάξεις του, όπως ισχύουν, ορίζονται, μεταξύ των άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 34. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου «που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου,» υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα».... Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

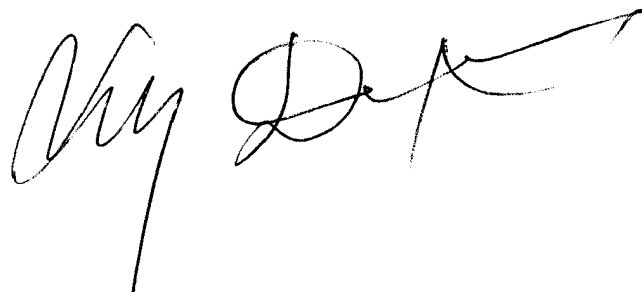
«Άρθρο 36. Παραγραφή. 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η

υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2.... 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

«Άρθρο 72. [πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (Α' 129), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7-4-2014)].  
«1. Μετά την 1-1-2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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».

### **Ερμηνεία των διατάξεων**

Από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και ν. 2859/2000 με τον οποίο θεσπίζονται ανάλογες, κατά βάση, περί παραγραφής διατάξεις με αυτές που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος (ΚΦΕ), συνάγονται τα ακόλουθα ερμηνευτικά πορίσματα.

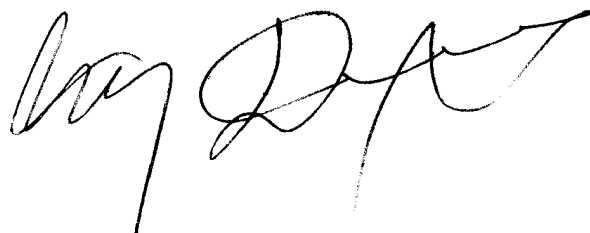


6. Στις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994 προβλέπονται δύο είδη παραγραφών, - πέραν των άλλων που ορίζουν οι επόμενες παράγραφοι των αυτών διατάξεων, - ήτοι η κανονική (5ετής) και η κατ' εξαίρεση (10ετής) στην περίπτωση εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, επιμηκυνόμενη μάλιστα επί ένα (1) έτος (και μόνον επί του εισοδήματος) όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής. Όμοια ρύθμιση προβλέπει και η διάταξη του άρθρου 57 ν. 2859/2000 χωρίς όμως την ετήσια επιμήκυνση της δεκαετούς παραγραφής. (ΓνΝΣΚ 327/2004).

7. Περαιτέρω, έχει, μεταξύ των άλλων, κριθεί (ΣΤΕ 1738/2017) ότι σύμφωνα με τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου για την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών κ.λπ. απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου της σχετικής φορολογικής επιβάρυνσης. Για να είναι δε δυνατή η εκ των προτέρων πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, η λήξη της πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, σε αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες της δημόσιας αρχής.

Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας προς το σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά την σχετική οικονομική υποχρέωση, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι του σχετικού ελέγχου και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο της αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση της υποχρέωσης, ποσών φόρων, τελών κ.λπ.

8. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') τριμηνιαίου άρθρου 84 του ΚΦΕ, οι οποίες, ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α' του ΚΦΔ, εφαρμόζονται για τις χρήσεις έως και 31-12-2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία (ΣτΕ2934/2017, 172/2018). Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, η ως άνω παραγραφή ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων της παραγραφής, α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν





περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ ΣΤΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ ΣΤΕ 2426/2002, 2700/1995), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

9. Ωστόσο, στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι η φορολογική αρχή δεν ε γνώριζε ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει εξ αρχής κάποια κρίσιμα στοιχεία προς έγκαιρη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή των φόρων, προστίμων κλπ., αλλά τα στοιχεία αυτά τέθηκαν υπόψη της αργότερα και οπωσδήποτε εντός του τελευταίου έτους της εν λόγω πενταετούς προθεσμίας, τότε η διατυπωθείσα περιοριστική θέση της νομολογίας του ΣΤΕ δεν αποκλείει την επιμήκυνση της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής κατά ένα έτος, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, που ορίζει ότι, 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. Η στόχευση της εν λόγω νομοθετικής ρύθμισης είναι προφανής εν προκειμένω και αποβλέπει στην αποτροπή της παραγραφής των φορολογικών επιβαρύνσεων που πρέπει να επιβληθούν εις βάρος φορολογουμένων οι οποίοι είχαν αποκρύψει κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., τα οποία ανευρέθησαν σε χρονική στιγμή μη απέχουσα πολύ από την εκπνοή της προθεσμίας παραγραφής, έτσι ώστε να υπηρετηθεί ο, δημοσίου συμφέροντος, στόχος της επιβολής και είσπραξης των φόρων. Ενόψει δε της ρηθείσης νομοθετικής ratio, είναι αυτονόητο ότι η ως άνω επιμήκυνση της



πενταετούς προθεσμίας είναι a fortiori επιβεβλημένη, καθόσον αυτή ισχύει και στην περίπτωση καταλογισμού με συμπληρωματικά στοιχεία εντός της μείζονος (δεκαετούς) προθεσμίας παραγραφής, ενώ δεν έρχεται σε αντίθεση με διάταξη υπέρτερης τυπικής ισχύος.

Επομένως, στην εν λόγω περίπτωση η φορολογική αρχή δύναται να επιβάλει τον φόρο (αρχικό ή συμπληρωματικό) βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της το τελευταίο έτος της προθεσμίας παραγραφής με ενιαύσια παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε.

10. Σημειωτέον ότι η άποψη αυτή δεν έρχεται σε αντίθεση με τις προαναφερθείσες συνταγματικές αρχές (ο.π. παρ. 7). Και τούτο, διότι πρόκειται για (ετήσια) προθεσμία παραγραφής εκ των προτέρων προβλεπόμενη στο νόμο που έχει εύλογη διάρκεια και λήξη σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο.

11. Υπό την υποθετική εκδοχή ότι στις παραπάνω περιπτώσεις οψίμως ανακαλυφθέντων συμπληρωματικών στοιχείων δεν χωρεί παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, θα ετίθετο σοβαρό ζήτημα παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 Σ.), αφού οι συνεπείς, ως προς τις υποχρεώσεις τους, φορολογούμενοι θα ετίθεντο σε δυσμενέστερη θέση έναντι των ασυνεπών και δη εκείνων που συνειδητά είχαν αποκρύψει κρίσιμα στοιχεία από τη φορολογική αρχή.

12. Για την ταυτότητα του λόγου τα προεκτεθέντα ισχύουν και με βάση τις προπαρατεθείσες όμοιες διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

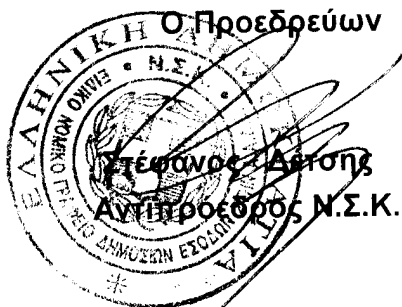
### **Απάντηση**

13. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι για υποθέσεις χρήσεων μέχρι τις 31-12-2013 συντρέχει νόμιμος λόγος για ετήσια παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής προς επιβολή φόρων, προστίμων κλπ., κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Διοίκησης


συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 24/5/2018



Ο Εισηγητής



Διονύσιος Χειμώνας  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους