Αριθμός **618/2021**

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 4 Δεκεμβρίου 2020, με την εξής σύνθεση: Ε. Σάρπ, Πρόεδρος, Μ. Πικραμένος, Αντιπρόεδρος του Συμβουλίου της Επικρατείας, Ε. Αντωνόπουλος, Σπ. Μαρκάτης, Μ. Παπαδοπούλου, Δ. Κυριλλόπουλος, Ο. Ζύγουρα, Β. Ραφτοπούλου, Κ. Φιλοπούλου, Θ. Αραβάνης, Τ. Κόμβου, Ηλ. Μάζος, Χρ. Ντουχάνης, Ελ. Παπαδημητρίου, Β. Πλαπούτα, Ι. Σύμπλης, Α. Γαλενιανού-Χαλκιαδάκη, Α. Μίντζια, Ρ. Γιαννουλάτου, Χρ. Σιταρά, Α. Σδράκα, Ν. Σκαρβέλης, Φρ. Γιαννακού, Ε. Σκούρα, Κ. Λαζαράκη, Δ. Βασιλειάδης, Αικ. Ρωξάνα, Σύμβουλοι, Χρ. Μπολόφη, Χ. Χαραλαμπίδη, Γ. Ζιάμος, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Ι. Σύμπλης και Α. Γαλενιανού-Χαλκιαδάκη, καθώς και η Πάρεδρος Χ. Χαραλαμπίδη, μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Ελ. Γκίκα.

Για να δικάσει την από 17 Αυγούστου 2020 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με …

κατά της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ...

Η πιο πάνω αίτηση εισάγεται στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατόπιν της από 21ης Σεπτεμβρίου 2020 πράξης της Προέδρου του Συμβουλίου της Επικρατείας, λόγω της σπουδαιότητάς της, σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 2, εδ. α΄ και γ΄, 20 και 21 παρ. 4 του Π.Δ. 18/1989.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα Αρχή επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ’ αριθ. 863/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Συμβούλου Κ. Λαζαράκη.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη εξ αποστάσεως, με τη χρήση υπηρεσιακών τεχνολογικών μέσων, κ α ι

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, η κρινόμενη αίτηση ασκήθηκε κατά τον νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 863/2020 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του Δημοσίου, εκπροσωπηθέντος από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), κατά της 3668/2018 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Με την τελευταία, κατ’ αποδοχή προσφυγής της αναιρεσίβλητης, είχε ακυρωθεί η 694/22-6-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απορρίφθηκε η 13775/26-2-2016 ενδικοφανής προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά της 19/24-12-2015 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 2523/1997, ύψους 27.000 ευρώ, του Προϊσταμένου της Ε΄ Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) Θεσσαλονίκης.

3. Επειδή, η υπόθεση εισήχθη στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου σύμφωνα με τα άρθρα 14 παρ. 2 εδ. α΄ και γ΄ (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 παρ. 5 του ν. 4205/2013, Α΄ 242), 20 και 21 του π.δ. 18/1989 (A΄ 8), με την από 21.9.2020 πράξη της Προέδρου του Δικαστηρίου.

4. Επειδή, με το άρθρο 12 του ν. 3900/2010 (Α΄ 213) αντικαταστάθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989 ως εξής: «4. Δεν επιτρέπεται η άσκηση αίτησης αναιρέσεως, όταν το ποσό της διαφοράς που άγεται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας είναι κατώτερο από σαράντα χιλιάδες ευρώ […]». Εξάλλου, το άρθρο 2 του ν. 3900/2010 ορίζει ότι «Κατ’ αποφάσεως διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρεί ενώπιον αυτού, κατά παρέκκλιση από κάθε άλλη διάταξη, αίτηση αναιρέσεως, αν πρόκειται για διαφορά ουσίας […]». Κατά την έννοια της τελευταίας αυτής διάταξης, εν όψει και του σκοπού της θέσπισής της, αίτηση αναίρεσης, κατά παρέκκλιση κάθε άλλης διάταξης, κατά απόφασης διοικητικού δικαστηρίου που κρίνει διάταξη τυπικού νόμου αντισυνταγματική ή αντίθετη σε άλλη υπερνομοθετική διάταξη, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, χωρεί μόνον όταν η προσβαλλόμενη απόφαση περιέχει ρητή και απερίφραστη κρίση περί αντιθέσεως διάταξης τυπικού νόμου σε διατάξεις υπέρτερης τυπικής ισχύος (ΣτΕ Ολομ. 29/2014, ΣτΕ 7μ. 2177/2011, 1873/2012, 711/2018 κ.ά.).

5. Επειδή, εν προκειμένω, με την κρινόμενη αίτηση αμφισβητείται η κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 (εδ. γ΄) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α΄ 170), με την οποία προβλέπεται ότι «όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου [...] πράξεις επιβολής προστίμων [...] η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους». Όπως προκύπτει από το συνημμένο στην κρινόμενη αίτηση ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ 133542 ΕΞ 2020 ΕΜΠ/7-7-2020 σημείωμα του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., το ποσό της διαφοράς είναι κατώτερο από 40.000 ευρώ και, ως εκ τούτου, η υπόθεση εμπίπτει στο κατ’ αρχήν απαράδεκτο της άσκησης αίτησης αναίρεσης, που θεσπίζεται με την παράγραφο 4 του άρθρου 53 του π.δ. 18/1989. Η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση περιέχει, ωστόσο, ρητή κρίση περί αντισυνταγματικότητας της προαναφερόμενης διάταξης τυπικού νόμου -εφαρμοστέας εν προκειμένω ως εκ του, κατά τα ανελέγκτως (και κατά σιωπηρή απόρριψη περί του αντιθέτου ισχυρισμού του υπομνήματος της ήδη αναιρεσίβλητης ενώπιον του διοικητικού εφετείου) γενόμενα δεκτά από το δικάσαν διοικητικό εφετείο, χρόνου έκδοσης της ένδικης καταλογιστικής πράξης (βλ. σκέψη 9)-, χωρίς το ζήτημα αυτό να έχει κριθεί με προηγούμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, είναι δε αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του υπομνήματος, το οποίο κατέθεσε η αναιρεσίβλητη στις 24-11-2020. Αβασίμως εξάλλου επικαλείται, αναφορικά με το ότι έχει κριθεί ότι προϋπόθεση διακοπής των προθεσμιών παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου συνιστά η κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, τις αποφάσεις ΣτΕ 170, 173, 285, 403, 2348, 2350/2018, 732, 841, 1595/2019, 439, 692/2020. Ειδικότερα, ανεξαρτήτως του ότι ορισμένες από αυτές (ΣτΕ 285/2018, 439, 692/2020) δημοσιεύθηκαν επί υποθέσεων οι οποίες δεν κατελήφθησαν, κατά χρόνο, από την κρισιολογούμενη διάταξη, στη δε ΣτΕ 285/2018 αναφέρεται ρητώς ότι δεν προσεβλήθη κατ’ αναίρεση κρίση της εκεί αναιρεσιβληθείσας απόφασης ότι για τη διακοπή της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. δεν αρκεί η εντός του χρόνου αυτής έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου αλλά απαιτείται και η εντός του χρόνου αυτής νόμιμη κοινοποίησή της, οι ως άνω αποφάσεις έχουν πάντως δημοσιευθεί επί υποθέσεων, στις οποίες και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων είχε χωρήσει μετά τη συμπλήρωση της οικείας προθεσμίας παραγραφής. Συνεπώς, με την κρινόμενη αίτηση παραδεκτώς άγεται προς εκδίκαση ενώπιον του Δικαστηρίου τούτου, κατ’ άρθρο 2 του ν. 3900/2010, το ζήτημα του κατά το Σύνταγμα επιτρεπτού του ορισμού, με την ως άνω διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ΄ του ν. 4174/2013, ως προϋπόθεσης διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις έως 31-12-2013, όχι της εντός αυτής κοινοποίησης, όπως προβλεπόταν έως τότε από τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α΄ 248), εφαρμοστέες κατ’ άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 (Α΄ 179), αλλά της έκδοσης και μόνο της οικείας καταλογιστικής πράξης.

6. Επειδή, από την αρχή της φανερής δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ’ αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκερασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανερής δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ’ αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανερής δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ’ αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017).

7. Επειδή, τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία έχουν γίνει δεκτά κατά πάγια νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939 για φορολογία καθαρών προσόδων, ΣτΕ 420/1966, 2052/1983 για φορολογία κληρονομιών, δωρεών, προικών κ.λπ., ΣτΕ 66/1971, 2517/1972, 2240/1974, 1801-1803, 2499-2500/1975, 732/1990, 329, 523/2000 για φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, ΣτΕ 732/1990, 5461, 5470/1996, 2101/2001, σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική αξίωση του Δημοσίου δεν θεωρείται παραγραφείσα, όταν, αν και δεν έγινε κοινοποίηση της σχετικής καταλογιστικής πράξης ή η γενόμενη κοινοποίηση είναι άκυρη, ο φορολογούμενος άσκησε κατ’ αυτής προσφυγή σε χρόνο, κατά τον οποίο δεν είχε παρέλθει ο χρόνος της παραγραφής), αποτυπώθηκαν παγίως και στη φορολογική νομοθεσία. Ειδικότερα, πλείστες όσες διατάξεις προέβλεπαν ως προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου την εντός της οικείας προθεσμίας κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, όπως στη φορολογία εισοδήματος τα άρθρα 68 ν.δ. 3323/1955 (Α΄ 214) και 84 Κ.Φ.Ε., στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, προικών κ.λπ. τα άρθρα 102 ν.δ. 118/1973 (Α΄ 202) και 102 ν. 2961/2001 (Α΄ 266) (πρβλ. ΣτΕ 2792/1987, 2101/2001, 1260/2011, 101/2012), στη φορολογία ακίνητης περιουσίας τα άρθρα 17 ν. 11/1975 (Α΄ 34) (πρβλ. ΣτΕ 1155/1991, 2801/1994 7μ., 823/1995) και 45 ν. 3842/2010 (Α΄ 58), στη φορολογία προστιθέμενης αξίας τα άρθρα 52 ν. 1642/1986 (Α΄ 125) και 57 ν. 2859/2000 (Α΄ 248) (βλ. επόμενη σκέψη).

8. Επειδή, στο άρθρο 6 του ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α΄ 179), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ήτοι μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 2 παρ. 6 του ν. 2954/2001 (Α΄ 255), ορίζεται ότι «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου [...] διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., [...] επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.», στο δε άρθρο 9 παρ. 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «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. [...]». Περαιτέρω, ο Κώδικας ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (διαχειριστική περίοδος 2004), ορίζει, στο άρθρο 49, ότι «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. [...] 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 ΔΟΥ, 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. [...]», στο δε άρθρο 57, ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 [...] δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης [...]. 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: [...] γ) αφορά συμπληρωματική πράξη [...] της παραγράφου 3 του άρθρου 49. [...]».

9. Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος ισχύει από την 1.1.2014 (βλ. άρθρο 67, αναριθμηθέν σε 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, Α΄ 129) και στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτει το πρόστιμο του άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 2523/1997 (βλ. άρθρο 2 παρ. 1 περ. β΄ και ε΄ Κ.Φ.Δ., 9 παρ. 4 ν. 2523/1997), ορίζει στο άρθρο 28, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 του ν. 4223/2013 (Α΄ 287/31-12-2013) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου [...] Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. [...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.», στο άρθρο 34, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 του ν. 4223/2013, ότι «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. [...]», στο δε άρθρο 62, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 48 παρ. 16 του ν. 4223/2013 και τροποποιήθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 12 του ν. 4254/2014 (Α΄ 85/7.4.2014), με ισχύ από 1-1-2014, σύμφωνα με την περ. 24 της αυτής υποπαραγράφου, ορίζεται ότι «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. [...] 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων [...] για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.». Περαιτέρω, ο αυτός Κώδικας ορίζει στο άρθρο 36, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 του ν. 4223/2013, ότι «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 […]», στο δε άρθρο 72 (άρθρο 66, οι παράγραφοι 1-29 του οποίου προστέθηκαν με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013, αναριθμηθέν σε 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), ότι «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. [...] 11. (όπως συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β΄ της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, με ισχύ από 1-1-2014, σύμφωνα με την περίπτωση 24 της αυτής υποπαραγράφου) 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. [...] Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. [...]». Στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 47 του σχεδίου νόμου που απετέλεσε το άρθρο 46 του ν. 4223/2013 υπογραμμίζεται η διάκριση ανάμεσα στο «στάδιο της έκδοσης της πράξης προσδιορισμού φόρου (χρονολόγησης και υπογραφής της) […] από εκείνο της κοινοποίησής της», αναφέρεται δε ότι «εν αντιθέσει προς το προϊσχύσαν δίκαιο, η παραγραφή συνδέεται αποκλειστικά με την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου εντός του [...] οριζόμενου χρόνου και όχι με την κοινοποίηση ή τη νομιμότητα της κοινοποίησης αυτής. Η διακοπή της παραγραφής με μόνη την έκδοση της διακοπτικής πράξης και άσχετα από την κοινοποίησή της συναντάται ήδη στην ελληνική έννομη τάξη στο πλαίσιο του Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού και αφορά την έκδοση προγράμματος πλειστηριασμού (ΣτΕ 1508/2002)». Στη δε αιτιολογική έκθεση της περίπτωσης 18β΄ της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 αναφέρεται ότι «η πρόβλεψη είναι συμβατή με τις ήδη υφιστάμενες ρυθμίσεις του άρθρου 36 του Κώδικα και εναρμονίζει το σχετικό χρονικό σημείο διακοπής της παραγραφής με τις κύριες διατάξεις περί παραγραφής που ισχύουν κατά τον Κώδικα […] Η ρύθμιση αυτή που προβλέπει τη διακοπή της παραγραφής με μόνη την έκδοση της αμφισβητούμενης πράξης προσδιορισμού φόρου […] επιβολής προστίμων κ.λπ. καταλαμβάνει και εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος σε πρώτο βαθμό. Είναι αυτονόητο ότι η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 66 που ορίζει τον σχετικό χρόνο παραγραφής των εν λόγω υποθέσεων εξακολουθεί να υφίσταται, με τη διαφορά ότι η διακοπή συνδέεται, μετά την προκείμενη ρύθμιση, με την έκδοση της πράξης». Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ΄ του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β΄ του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ’ αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ΄ του Κ.Φ.Δ. και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανερής δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε, κατά παραπομπή του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997, η διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 περ. γ΄ του Κώδικα ΦΠΑ, κατά την οποία η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης.

10. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε δεκτό ότι από την επανεκτίμηση των στοιχείων της δικογραφίας, μεταξύ των οποίων και η από 24.12.2015 έκθεση ελέγχου άρθρου 6 του ν. 2523/1997 της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθώς και η από 29.4.2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής Μακεδονίας, προέκυψαν τα ακόλουθα: Η αναιρεσίβλητη εταιρεία διατηρούσε στη Νέα Ευκαρπία Θεσσαλονίκης επιχείρηση εμπορίας, μεταποίησης και εγκατάστασης προϊόντων ξύλου και τηρούσε βιβλία Β΄ κατηγορίας, ήδη δε από την 1.4.2010 τελούσε σε εκκαθάριση. Κατά την επίδικη χρήση (2004) υπέβαλε την 318/2005 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., με την οποία δήλωσε φορολογητέες εκροές συνολικού ποσού 1.296.419,51 € και φορολογητέες εισροές συνολικού ποσού 783.298,57 €. Στην εταιρεία διενεργήθηκε έλεγχος από ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε., όταν το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.), που συστάθηκε το έτος 2006 για τον έλεγχο του Γυμναστικού Συλλόγου (Γ.Σ.) «Ο Ηρακλής», ζήτησε, με το 160/12.10.2011 έγγραφό του (αριθ. πληροφοριακού δελτίου 2128/4.11.2011), τη συνδρομή της εν λόγω υπηρεσίας για τον έλεγχο όλων των ληπτών φορολογικών στοιχείων του ως άνω γυμναστικού συλλόγου κατά τις χρήσεις 2001 έως 2005, η αξία των οποίων υπερέβαινε το ποσό των 15.000 ευρώ. Κατά τους παραπάνω ελέγχους διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσίβλητη έλαβε από τον παραπάνω Γ.Σ., κατά τη χρήση 2004, το 846/25.11.2004 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών διαφήμισης καθαρής αξίας 50.000 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.000 €, το οποίο κρίθηκε από τους ελεγκτές ως μερικώς εικονικό χωρίς να μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς το ύψος της εικονικότητας, διότι για την παροχή αυτού του είδους των διαφημιστικών υπηρεσιών δεν υπήρχε συγκεκριμένο αποδεκτό εύρος τιμών. Για την παράβαση αυτή εκδόθηκε η 893/18-8-2015 πράξη του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσίβλητης πρόστιμο ποσού 50.000 €, επί της διαφοράς δε αυτής κρίθηκε τελεσίδικα με την 860/2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης ότι το παραπάνω τιμολόγιο ήταν μερικώς εικονικό και ότι η αναιρεσίβλητη υπέπεσε στην παράβαση της λήψης του εν λόγω μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου. Στη συνέχεια, με βάση την από 29.4.2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία περιήλθε στην Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στις 27-5-2014 (αριθ. πρωτ. εισαγωγής 32149/2014), διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση της αναιρεσίβλητης για τη φορολογία προστιθέμενης αξίας. Κατά τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσίβλητη καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της το παραπάνω μερικώς εικονικό τιμολόγιο και εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 9.000 ευρώ. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές, αφού κοινοποιήθηκε στις 5.11.2015 σημείωμα διαπιστώσεων στην αναιρεσίβλητη, με το οποίο κλήθηκε αυτή να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της, εκδόθηκε η 19/24.12.2015 πράξη του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσίβλητης πρόστιμο 27.000 €, ήτοι το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που εξέπεσε. Κατά της πράξης αυτής η αναιρεσίβλητη άσκησε την 13775/26-2-2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την 694/22-6-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε. Με την προσφυγή κατά της τελευταίας απόφασης η αναιρεσίβλητη υποστήριξε, μεταξύ άλλων, ότι η αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή του επίδικου προστίμου είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο κοινοποίησης της ως άνω 19/24.12.2015 πράξης, η οποία έγινε την 1.2.2016. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, αφού δέχθηκε ότι η ως άνω 19/24.12.2015 πράξη εκδόθηκε μετά την περιέλευση σε γνώση του Προϊσταμένου της Ε΄ Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικών, κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, στοιχείων, και συγκεκριμένα της από 29.4.2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., της οποίας έλαβε για πρώτη φορά γνώση στις 27-5-2014, μετά δηλαδή τη συμπλήρωση της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 57 Κ.Φ.Ε. πενταετούς παραγραφής, έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι: α) ο χρόνος παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να καταλογίσει το επίδικο πρόστιμο για την ένδικη χρήση έληγε στις 31.12.2015, β) η εν λόγω παραγραφή δεν διακόπηκε με την έκδοση της πράξης αυτής στις 24.12.2015, δεδομένου ότι η διάταξη της παρ. 11 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής λόγω αντισυνταγματικότητας, γ) δεν συντρέχει περίπτωση παράτασης της προθεσμίας παραγραφής για δύο έτη δυνάμει της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, η οποία τυγχάνει μη εφαρμοστέα εν προκειμένω ως μη αναφερόμενη σε πράξεις επιβολής προστίμων, δ) κατά τον χρόνο κοινοποίησης της πράξης στην αναιρεσίβλητη εταιρεία (1.2.2016) είχε ήδη συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής. Ενόψει τούτων, έκρινε ότι ο λόγος της προσφυγής περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει το επίδικο πρόστιμο ήταν βάσιμος και ακύρωσε την 694/22-6-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. της Α.Α.Δ.Ε. Με την έφεση του Δημοσίου προβλήθηκε α) ότι στην προκείμενη περίπτωση η δεκαετής προθεσμία παραγραφής διεκόπη με την έκδοση της 19/24.12.2015 πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, η οποία εσφαλμένως κρίθηκε ως αντισυνταγματική και μη εφαρμοστέα, καθώς και β) ότι σε κάθε περίπτωση η εν λόγω προθεσμία παραγραφής είχε παραταθεί κατά δύο ακόμη έτη (μέχρι τις 31-12-2017) σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 18 του ν. 3098/2002. Ο πρώτος λόγος απορρίφθηκε με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση ως αβάσιμος, με την αιτιολογία ότι, κατ’ αρχήν, η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, στον βαθμό που καταλαμβάνει φορολογικές αξιώσεις, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγουμένου της δημοσίευσης των νόμων που τις εισάγουν έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και τις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, για τον λόγο ότι τροποποιεί αναδρομικά σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων. Ειδικότερα, η αναδρομική σε βάρος των φορολογουμένων τροποποίηση του φορολογικού καθεστώτος επέρχεται, κατά την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την πρόβλεψη περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου με την έκδοση και μόνο της πράξης επιβολής προστίμου, δεδομένου μάλιστα ότι δεν προβλέπεται συγκεκριμένη προθεσμία εντός της οποίας πρέπει η πράξη αυτή να κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Περαιτέρω, απορρίφθηκε και ο δεύτερος λόγος της έφεσης (με τη μη πληττόμενη κατ’ αναίρεση αιτιολογία ότι η στενώς ερμηνευτέα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 δεν αφορά στην εφαρμοστέα εν προκειμένω εξαιρετική δεκαετή προθεσμία παραγραφής) και, κατ’ επικύρωση της πρωτόδικης απόφασης, κρίθηκε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό του επίδικου προστίμου υπέπεσε στην προβλεπόμενη δεκαετή παραγραφή.

11. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση εσφαλμένως ερμήνευσε την αρχή της ασφάλειας δικαίου και τα άρθρα 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και 72 παρ. 11 εδ. γ΄ του Κ.Φ.Δ. Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι α) η κοινοποίηση δεν συνιστά στοιχείο υποστατού ή κύρους της καταλογιστικής πράξης αλλά μόνον την αφετηρία της προθεσμίας προσβολής της, β) τηρείται η αρχή της φανερής δράσης της Διοίκησης, καθόσον, ως εκ της διαγραφόμενης στον νόμο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου και καταλογισμού, ο φορολογούμενος καλείται σε προηγούμενη ακρόαση και τελεί σε γνώση του ενδεχομένου έκδοσης της καταλογιστικής πράξης, γ) τηρείται η αρχή της ασφάλειας δικαίου, καθόσον η διάρκεια της παραγραφής είναι εκ των προτέρων γνωστή, προσδιορίζονται δε με συγκεκριμένο τρόπο στον νόμο τόσο η έναρξη όσο και η λήξη αυτής χωρίς η τελευταία να εξαρτάται από πράξη της φορολογικής αρχής· άλλωστε, η επίμαχη ρύθμιση δεν ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής αρχής, η οποία είναι υποχρεωμένη να ολοκληρώσει την ελεγκτική διαδικασία και να εκδώσει την καταλογιστική πράξη εντός της προθεσμίας παραγραφής, αποτρέπει, ωστόσο, το ανεπιεικές αποτέλεσμα της ακύρωσης της καταλογιστικής πράξης συνεπεία παραγραφής, σε περίπτωση τυπικών παραλείψεων της έκθεσης επίδοσης αυτής, ιδίως όταν η επίδοση ενεργείται από όργανα μη προερχόμενα από τη φορολογική διοίκηση, με αποτέλεσμα την απώλεια μεγάλων χρηματικών ποσών, άρα η ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους δημοσίου συμφέροντος, δ) στη νομοθεσία του δημοσίου λογιστικού απαντώνται αντίστοιχες ρυθμίσεις, όπως εκείνες των άρθρων 88 παρ. 1 περ. β΄ ν. 2362/1995 και 138 παρ. 1 περ. β΄ ν. 4270/2014 που προβλέπουν διακοπή της παραγραφής χρηματικών αξιώσεων του Δημοσίου με μόνη την έκδοση του προγράμματος πλειστηριασμού, ε) η επίμαχη ρύθμιση του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ΄ του Κ.Φ.Δ. δεν μεταβάλλει ούτε επιμηκύνει για τις χρήσεις έως 31-12-2013, όπως η ένδικη, τη διάρκεια της παραγραφής αλλά μεταβάλλει τη διαδικαστική προϋπόθεση διακοπής της προθεσμίας παραγραφής, η οποία αποσυνδέεται από την κοινοποίηση και συντελείται μόνο με την έκδοση της καταλογιστικής πράξης, οι δε ρυθμίσεις περί αναστολής και διακοπής της παραγραφής δεν ανάγονται σε ουσιαστικά στοιχεία της φορολογικής ενοχής (υποκείμενο, αντικείμενο, συντελεστής, απαλλαγές/εξαιρέσεις, μετά την ΣτΕ 3174/2014 προθεσμία παραγραφής), αλλά συνιστούν διατάξεις αμιγώς διαδικαστικές που εκφεύγουν της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος· προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού γίνεται επίκληση (της μεταβατικής διάταξης) του άρθρου 107 παρ. 1 ν. 2362/1995, η οποία επιφυλάσσει διαφορετική ρύθμιση στην προθεσμία παραγραφής και στη διακοπή αυτής, για να καταδειχθεί, κατά το αναιρεσείον, η γνωστή στην κείμενη νομοθεσία διάκριση παραγραφής-διακοπτικών αυτής γεγονότων.

12. Επειδή, η κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου ότι είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στο Σύνταγμα η πρόβλεψη της διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 (εδ. γ΄) του Κ.Φ.Δ. περί διακοπής της προθεσμίας παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις έως τις 31-12-2013 με την έκδοση και μόνο της καταλογιστικής πράξης είναι, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στις σκέψεις 6 και 9, νόμιμη ανεξαρτήτως της ειδικότερης θεμελίωσης αυτής. Είναι δε απορριπτέοι ως αβάσιμοι οι προαναφερόμενοι υπό στοιχεία α και β ισχυρισμοί του αναιρεσείοντος Δημοσίου, καθόσον σύμφωνα με την αρχή της φανερής δράσης της Διοίκησης η δυσμενής και κατά νόμο μη δημοσιευτέα καταλογιστική πράξη δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης. Συνεπώς, δεν μπορεί η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, να συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και να επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης σ’ αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής (πρβλ. ΣτΕ 1364/2017), τούτο δε αδιαφόρως του ότι εξακολουθεί να απαιτείται κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης για να εισπραχθεί το καταλογιζόμενο ποσό (41 παρ. 3-4, 62 παρ. 5 Κ.Φ.Δ.) καθώς και για να εκκινήσει η προθεσμία αμφισβήτησής της. Τυχόν δε κλήση του φορολογούμενου κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, όπως η προβλεπόμενη, για τις περιπτώσεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. (βλ. σκέψη 9), ή για περιπτώσεις επιβολής προστίμου, στο άρθρο 62 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ., δεν ισοδυναμεί ούτε με την ως άνω κοινοποίηση ούτε με γνώση του γεγονότος αλλά και του χρόνου έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Περαιτέρω, είναι ομοίως απορριπτέος ως αβάσιμος ο προαναφερόμενος υπό στοιχείο γ ισχυρισμός του Δημοσίου, καθόσον ναι μεν η επίμαχη ρύθμιση δεν ενθαρρύνει την απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην, όπως αναλυτικώς εκτίθεται στη σκέψη 6, δεν θεραπεύονται οι δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου αναφορικά με την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου και την κατά το δυνατόν ταχύτερη εκκαθάριση των υποχρεώσεών τους προς διευκόλυνση του προγραμματισμού της οικονομικής τους δραστηριότητας και προς όφελος της ανάπτυξης και της εθνικής οικονομίας, την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων στον κίνδυνο αδυναμίας προσήκουσας άμυνας κατά της καταλογιστικής πράξης, από την κοινοποίηση της οποίας στον διοικούμενο εκκινεί, κατ’ αρχήν, η προθεσμία για την αμφισβήτησή της, καθώς και την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων στον κίνδυνο αδυναμίας αντιμετώπισης των οικονομικών υποχρεώσεων που επιβάλλονται με αυτή. Περαιτέρω, όμως, όπως επίσης αναλυτικώς εκτίθεται στη σκέψη 6, εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών και τη δυνατότητα έγκαιρης και ασφαλούς πρόβλεψης των εσόδων του κράτους προς διευκόλυνση του προγραμματισμού των δαπανών του και του τρόπου αντιμετώπισής τους. Άλλωστε, σύμφωνα με το άρθρο 51 του Κ.Φ.Δ. (εφαρμοστέο κατ’ άρθρο 72 παρ. 14 αυτού για φόρους και λοιπά έσοδα, για τα οποία η Φορολογική Διοίκηση αποκτά εκτελεστό τίτλο από την 1.1.2014 και εφεξής) «1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε [...] ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος εκτέλεσης [στο άρθρο 45 παρ. 2 ως εκτελεστοί τίτλοι ορίζονται, μεταξύ άλλων, οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου]. Η κοινοποίηση στον φορολογούμενο ατομικής ειδοποίησης και οποιασδήποτε πράξης αναγκαστικής εκτέλεσης διακόπτει την παραγραφή. [...]». Πλην, για όσο διάστημα δεν χωρεί κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, δεν εκκινεί η προθεσμία καταβολής του καταλογιζόμενου ποσού (41 παρ. 3-4, 62 παρ. 5 Κ.Φ.Δ.), ούτε είναι συνεπώς δυνατή η κοινοποίηση ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής (47 παρ. 1-2, 72 παρ. 13 Κ.Φ.Δ.). Επιπρόσθετα, η κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, η οποία προβλεπόταν παγίως ως το γεγονός, το οποίο επέφερε τη διακοπή της προθεσμίας παραγραφής τόσο κατά τα νομολογιακώς γενόμενα δεκτά όσο και κατά τη νομοθεσία περί Φ.Π.Α. αλλά και τη λοιπή φορολογική νομοθεσία (βλ. σκέψη 7), χωρίς (να προκύπτει) διακύβευση του δημοσίου συμφέροντος σκοπού της καταστολής της φοροδιαφυγής κατά τρόπο αποτελεσματικό και αποτρεπτικό προς διασφάλιση των οικονομικών συμφερόντων του κράτους ή/και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (επί φόρου προστιθέμενης αξίας, βλ. ΣτΕ 2221/2018 σκ. 7, 352/2019 7μ. σκ. 7, 272/2020 σκ. 8, όπου και περαιτέρω παραπομπές σε νομολογία του ΔΕΕ), διέπεται ήδη από σειρά ρυθμίσεων που στόχο έχουν την αποφυγή πλημμελών κοινοποιήσεων και την εξασφάλιση της εγκυρότητας αυτών. Ειδικότερα, ο Κ.Φ.Δ. ορίζει στο άρθρο 5 τον τρόπο διενέργειας των κοινοποιήσεων, οι διατάξεις του δε εφαρμόζονται και για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος αυτού (άρθρο 72 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα). Στο άρθρο αυτό προβλέπεται ότι η κοινοποίηση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς (παρ. 1) σύμφωνα με λεπτομερείς ρυθμίσεις, οι οποίες εξειδικεύονται στις επόμενες παραγράφους του. Προβλέπεται δε τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες ως αποδέκτες των κοινοποιήσεων στις παρ. 2 και 3, αντίστοιχα, ότι επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (βλ. άρθρα 47-57, ιδίως άρθρο 48 παρ. 2 που ορίζει ότι «Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου [...] γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους. Όργανα της αστυνομίας ή της αγροφυλακής ή υπάλληλοι των δήμων ή κοινοτήτων μπορούν, μέσα στα όρια των εδαφικών τους περιφερειών, να διενεργούν τις επιδόσεις αυτές») γίνεται μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλο τρόπο. Εξάλλου, ήδη από το έτος 2011 είχε ληφθεί, συναφώς, πρόνοια· έτσι, με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 3943/2011 (Α΄ 66) και «προκειμένου να αποφεύγονται περιπτώσεις πλημμελών επιδόσεων» (βλ. αιτιολογική έκθεση της διάταξης) ορίζεται ότι «Οι καταλογιστικές εν γένει πράξεις φόρου […] ή προστίμου που εκδίδονται από τις φορολογικές και τελωνειακές αρχές μπορεί να επιδίδονται στον υπόχρεο και στα πρόσωπα γενικώς στα οποία προβλέπεται η επίδοσή τους με δικαστικούς επιμελητές. […] Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται το είδος των παραπάνω πράξεων που επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές […]», με το δε άρθρο 1 παρ. 1 της ΠΟΛ 1188/2011 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β΄ 1993), που εκδόθηκε κατ’ εξουσιοδότηση της τελευταίας αυτής διάταξης, ορίσθηκε αρχικά ότι «Καταλογιστικές πράξεις φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου που εκδίδονται από τις φορολογικές ή τελωνειακές αρχές στις οποίες το ανά πράξη καταλογισθέν ποσό υπερβαίνει τα 10.000 ευρώ, επιδίδονται αποκλειστικά με δικαστικούς επιμελητές», όριο που στη συνέχεια αναπροσαρμόσθηκε σε 300.000 και 1.000.000 ευρώ με τις αποφάσεις του Υφυπουργού Οικονομικών ΔΕΛ Α 1139948 ΕΞ 2012 (Β΄ 2756) και ΠΟΛ 1043/2018 (Β΄ 1002), αντίστοιχα. Εξάλλου, η ρύθμιση του άρθρου 88 παρ. 1 περ. β΄ του ν. 2362/1995 (Α΄ 247) και η νεότερη του άρθρου 138 παρ. 1 περ. β΄ του ν. 4270/2014 (Α΄ 143) περί διακοπής της παραγραφής χρηματικής αξίωσης του Δημοσίου με μόνη την έκδοση του προγράμματος πλειστηριασμού, της οποίας επίκληση (με συναφή νομολογία) γίνεται τόσο στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (βλ. σκέψη 9) όσο και στην κρινόμενη αίτηση (υπό στοιχείο δ ισχυρισμός), έχει ρητώς εγκαταλειφθεί από τον νομοθέτη αναφορικά με τα έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., με το άρθρο 51 του οποίου εισήχθη μάλιστα αντίθετη ρύθμιση. Ειδικότερα, ο Κ.Φ.Δ. στα άρθρα 40-52, όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 47 του ν. 4223/2013, εισήγαγε νέο θεσμικό πλαίσιο, μεταξύ άλλων, για την είσπραξη των καταλογισθέντων εσόδων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του και για την αποβλέπουσα στην είσπραξη αυτή αναγκαστική εκτέλεση (βλ. γενικό μέρος αιτιολογικής έκθεσης ν. 4174/2013 καθώς και την αιτιολογική έκθεση των άρθρων 7-8 ν. 4224/2013, Α΄ 288, περί προσαρμογής ρυθμίσεων ΚΕΔΕ στο νέο θεσμικό πλαίσιο Κ.Φ.Δ.). Έτσι, ο Κ.Φ.Δ. ορίζει στο άρθρο 48 ότι η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 356/1974 περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων «εξαιρουμένων των θεμάτων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τον παρόντα Κώδικα», με το δε άρθρο 51 (όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 47 παρ. 22 του ν. 4223/2013 και εφαρμόζεται, σχετικά με τον χρόνο παραγραφής και τους λόγους διακοπής και αναστολής αυτής, για φόρους και λοιπά έσοδα, για τα οποία η Φορολογική Διοίκηση αποκτά εκτελεστό τίτλο από την 1.1.2014 και εφεξής, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 14 του Κ.Φ.Δ.) κατά τη ρητή του διατύπωση (βλ. παραπάνω) αλλά και κατά τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση της διάταξης αυτής «ορίζεται για πρώτη φορά στην ελληνική έννομη τάξη ότι η κοινοποίηση στον φορολογούμενο της ατομικής ειδοποίησης που προβλέπεται στον Κώδικα διακόπτει την παραγραφή του εν λόγω άρθρου. Την παραγραφή επίσης διακόπτει οποιαδήποτε πράξη αναγκαστικής εκτέλεσης (κοινοποίηση κατάσχεσης, προγράμματος πλειστηριασμού, επιβολή κατάσχεσης εις χείρας τρίτου)». Ομοίως και το άρθρο 138 του ν. 4270/2014 εξαιρεί ρητώς τις απαιτήσεις του Δημοσίου για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. Τέλος, κατόπιν των ανωτέρω, ο υπό στοιχείο ε ισχυρισμός του Δημοσίου, με τον οποίο πλήσσεται η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης περί ανεπίτρεπτης κατά το Σύνταγμα αναδρομικής τροποποίησης,

 με την πρόβλεψη περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου με την έκδοση και μόνο της καταλογιστικής πράξης, σε βάρος των φορολογουμένων του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων, είναι απορριπτέος προεχόντως ως αλυσιτελής. Κατόπιν αυτών, η κρινόμενη αίτηση είναι απορριπτέα στο σύνολό της.

13. Επειδή, το Δικαστήριο, κατ’ εκτίμηση των περιστάσεων (άρθρο 39 παρ. 1 π.δ. 18/1989), απαλλάσσει το αναιρεσείον από τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Απαλλάσσει το αναιρεσείον Δημόσιο από τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης.

Η διάσκεψη έγινε στις 8 Ιανουαρίου 2021 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 7ης Μαΐου του ίδιου έτους.

Η ΠρόεδροςΗ Γραμματέας

Ε. ΣάρπΕλ. Γκίκα

./.