



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ
(ΠΡΩΗΝ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΤΕΙ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η Παραγραφή των Φορολογικών Υποθέσεων
και ο Φορολογικός Έλεγχος
των Τραπεζικών Καταθέσεων

ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ ΕΥΣΤΑΘΙΟΣ Α.Μ. 15865

ΝΙΚΗΤΑ ΘΕΟΦΑΝΗ Α.Μ. 16465

ΕΠΟΠΤΕΥΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ
ΓΕΩΡΓΙΑΔΟΥ ΝΙΚΗ- ΕΠΙΚΟΥΡΗ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2020

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού ή του εκπαιδευτικού προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Δυτικής Ελλάδας.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η επιβολή φόρων, τελών και προστίμων αποτελεί τον τρόπο με τον οποίο το κράτος αντλεί χρήματα, ώστε να εξυπηρετεί τους σκοπούς του. Το φορολογικό καθεστώς είναι δυναμικό, συνεχώς αλλάζει με αποτέλεσμα να δημιουργείται σύγχυση στους πολίτες ιδιαίτερα αναφορικά με τον τρόπο προστασίας τους από τυχόν αυθαιρεσίες της Διοίκησης κατά την επιβολή των φόρων. Οι διαρκώς εξελισσόμενες πολιτικές, κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες της χώρας προσδιορίζουν αποφασιστικά τις αντίστοιχες αλλαγές του θεσμικού πλαισίου φορολόγησης των πολιτών, ενώ η ιδιομορφία του ελληνικού φορολογικού δικαίου, το οποίο χαρακτηρίζει η τάση για εξαντλητική νομοθετική ρύθμιση των φορολογικών θεμάτων, οδηγεί σε μια αυξανόμενη θέσπιση φορολογικών διατάξεων, νομοθετική αστάθεια και αβεβαιότητα για τον φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κατά την εφαρμογή του κανονιστικού πλαισίου από τη διοίκηση.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι σχέσεις κράτους-πολίτη, σε μια ευνομούμενη πολιτεία, ρυθμίζονται από συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές, που έχουν ως σκοπό την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος αφενός και την προστασία των δικαιωμάτων των πολιτών αφετέρου, ώστε να εξασφαλίζεται η αρμονική συνεργασία και η αμοιβαία εμπιστοσύνη μεταξύ των δύο πλευρών. Στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, σε ό,τι αφορά στις φορολογικές αξιώσεις, ο νομοθέτης έχει προβλέψει την αρχή της παραγραφής σε περιπτώσεις που η αξίωση του δικαιούχου δεν ασκείται εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος. Η αρχή της παραγραφής είναι αμφίδρομη, δηλαδή προβλέπεται το ίδιο δικαίωμα απαλλαγής από την αξίωση τόσο για τη δημόσια διοίκηση όσο και για τον διοικούμενο, όταν παρέλθει το προβλεπόμενο χρονικό διάστημα.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αναλυθεί στο πρώτο μέρος το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και οι ισχύουσες διατάξεις σχετικά με την αρχή της παραγραφής. Συγχρόνως, αναλύονται οι δύο επιμέρους αρχές που έχουν θεσπιστεί στο πλαίσιο της παραγραφής, η αναστολή και η διακοπή της παραγραφής των φορολογικών απαιτήσεων. Στο δεύτερο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά στο ισχύον θεσμικό πλαίσιο σε ό,τι αφορά στους φορολογικούς ελέγχους και στους ελέγχους των τραπεζικών καταθέσεων, καθώς και στις υφιστάμενες μεθόδους ελέγχου, δηλαδή στο άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών και στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου των εισοδημάτων των φυσικών και νομικών προσώπων. Ιδιαίτερα τα τελευταία χρόνια, εξαιτίας της πολιτικής και οικονομικής κρίσης, το φορολογικό πλαίσιο υπέστη αρκετές μεταβολές, ενώ η εισαγωγή των νέων τεχνολογιών στο φορολογικό πεδίο δημιούργησε ένα νέο περιβάλλον, στο οποίο ο πολίτης καλείται να προσαρμοστεί με ταχείς ρυθμούς. Το κράτος, μέσω των μεταρρυθμίσεων που επιβάλλει, στοχεύει στην επιτάχυνση των φορολογικών διαδικασιών, στην απαγκίστρωση από χρονοβόρες γραφειοκρατικές διαδικασίες και στη δημιουργία σταθερότητας του φορολογικού συστήματος, ώστε να καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των φορολογουμένων και της κρατικής μηχανής. Υπάρχουν περιπτώσεις, όμως, που ο πολίτης αντιμετωπίζει την αδικία ή την αναληψία της φορολογικής διοίκησης, γεγονός που εντείνει την ανασφάλειά του απέναντι στο κράτος, και αναζητά τα κατάλληλα μέτρα προστασίας.

ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ

φορολογικό δίκαιο, παραγραφή απαιτήσεων, αναστολή παραγραφής, διακοπή παραγραφής, φορολογικός έλεγχος, τραπεζικές καταθέσεις

ABSTRACT

The relations between the state and the citizen, in a well-governed state, are regulated by constitutionally vested authorities, whose purpose is to defend the public interest on the one hand and the protection of citizens' rights on the other, in order to ensure the normal cooperation and mutual trust between the two sides. In the context of tax law, in respect of tax claims, the legislator has foreseen the principle of limitation in cases where the claim of the beneficiary is not exercised within a certain period of time. The principle of limitation is two-way, i.e. the same right to exempt from the claim for both the public administration and the management is provided when the time limit has elapsed.

The purpose of this is to analyse in the first part the existing legislative framework and the provisions in force of the principle of limitation. At the same time, the two individual principles laid down in the context of the limitation period, the suspension and interruption of the limitation of tax claims are analysed. The second part of this project refers to the current institutional framework in terms of tax audits and bank deposit controls, as well as existing control methods, i.e. the opening of bank accounts and indirect techniques for controlling the incomes of natural and legal persons. Particularly in recent years, due to the political and economic crisis, the tax framework has undergone a number of changes, while the introduction of new technologies in the tax field has created a new environment in which the citizen is invited to adapt rapidly. The state, through the reforms it imposes, aims to accelerate tax processes, to unblock bureaucratic procedures and to create stability of the tax system in order to cultivate a climate of trust between taxpayers and the state machine. However, there are cases where the citizen faces the injustice or the analgesia of the tax administration, which intensifies his insecurity towards the state, and seeks appropriate protection measures.

KEY WORDS

tax law, limitation of claims, suspension of limitation, interruption of limitation, tax audit, bank deposits

<i>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</i>	
<i>Επισήμανση</i>	2
<i>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</i>	3
<i>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</i>	4
<i>ΛΕΞΕΙΣ ΚΛΕΙΔΙΑ</i>	5
<i>ABSTRACT</i>	6
<i>KEY WORDS</i>	7
<i>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</i>	8
<i>ΣΥΜΒΟΛΙΣΜΟΙ/ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</i>	9
<i>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</i>	10
<i>ΜΕΡΟΣ Α΄</i>	13
1. <i>Αρχές φορολογικού συστήματος</i>	13
2. <i>Ο θεσμός της παραγραφής</i>	20
3. <i>Η Παραγραφή των αξιώσεων του Δημοσίου</i>	23
3.1 <i>Το νομοθετικό πλαίσιο της παραγραφής των φορολογικών απαιτήσεων</i>	26
3.2 <i>Παράταση χρόνου παραγραφής</i>	31
3.3 <i>Αποφάσεις ΣτΕ σχετικές με την παραγραφή φορολογικών υποθέσεων</i>	34
<i>ΜΕΡΟΣ Β΄</i>	47
4. <i>Φορολογικοί έλεγχοι και έλεγχοι τραπεζικών καταθέσεων</i>	47
4.1 <i>Θεσμικό πλαίσιο</i>	49
4.2 <i>Ελεγκτικές αρχές</i>	52
4.3 <i>Φορολογικοί έλεγχοι-Μέθοδοι ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων</i>	57
4.4 <i>Μέσα προστασίας του διοικούμενου</i>	66
<i>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</i>	80
<i>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</i>	82
<i>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ</i>	86

ΣΥΜΒΟΛΙΣΜΟΙ/ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ΑΑΔΕ: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΑΕΔ: Ανώτατο Ειδικό Δικαστήριο
ΑΚ: Αστικός Κώδικας
ΔΕΔ: Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Δ.Ο.Υ.: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΝΠΔΔ: Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΝΦΙΑ: Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΚΔΔ: Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
ΚΔΛ: Κώδικας Δημοσίου Λογιστικού
ΚΕΔΕ: Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων
ΚΕΦΟΜΕΠ: Κέντρο Ελέγχου Φορολογίας Μεγάλου Πλούτου
ΚΦΔ: Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας
ΚΦΕ: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν. ή ν.: Νόμος
ν.δ.: Νομοθετικό Διάταγμα
ΝΣΚ: Νομικό Συμβούλιο του Κράτους
ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
ΟΤΑ: Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ. ή π.δ.: Προεδρικό Διάταγμα
ΠΣΑΑ: Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών
ΣΔΟΕ: Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
ΣτΕ: Συμβούλιο της Επικρατείας
ΦΔ: Φορολογικό Δίκαιο
ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οργάνωση και λειτουργία του Κράτους βασίζεται σε ένα σύνολο κανόνων δικαίου, που ρυθμίζουν τις σχέσεις του με τους πολίτες, ώστε να αποφεύγονται φαινόμενα κρατικής αυθαιρεσίας και ανευθυνότητας των πολιτών όσον αφορά στις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα, το σύνολο των νομικών κανόνων, που αφορούν στα διάφορα είδη φόρων (άμεσων και έμμεσων), στα τέλη και στους δασμούς, αποτελούν το Φορολογικό Δίκαιο, το οποίο εντάσσεται στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο.

Η φορολογική πολιτική μεταβάλλεται ανάλογα με τις οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες κάθε εποχής και ανάλογα με τους στόχους της εκάστοτε κυβέρνησης. Κατά την τρέχουσα νομοθετική περίοδο (2014-2019), η φορολογική πολιτική της χώρας μας εντάσσεται στη γενικότερη στρατηγική της ΕΕ¹ και δίνει προτεραιότητα στην καταπολέμηση της φορολογικής απάτης αφενός και του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού αφετέρου.

Ανεξάρτητα από τις αλλαγές και τροποποιήσεις που υφίστανται οι νόμοι, το φορολογικό σύστημα βασίζεται σε συγκεκριμένες αρχές που κατοχυρώνονται από το Σύνταγμα, ώστε να προασπίζεται η εύρυθμη λειτουργία της δημοκρατίας. Οι αρχές της φορολογικής ισότητας, της καθολικότητας της φορολογικής υποχρέωσης, της νομιμότητας του φόρου αποτελούν τα θεμέλια της φορολογικής νομοθεσίας. Πολύ σημαντική είναι η αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την οποία τα φορολογικά μέτρα που επιβάλλονται πρέπει να σέβονται τα ατομικά δικαιώματα και να εξετάζουν την ωφέλεια που θα προκύψει για το δημόσιο συμφέρον. Επίσης, ως πλέγμα προστασίας για τον πολίτη λειτουργεί η αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου, σύμφωνα με την οποία απαγορεύεται η επιβολή φόρου με νόμο αναδρομικής ισχύος.

Συχνά στο πλαίσιο της άσκησης της φορολογικής πολιτικής προκύπτουν διαφορές/απαιτήσεις, για τις οποίες ο νομοθέτης έχει προβλέψει κατά περίπτωση. Οι απαιτήσεις υπόκεινται σε παραγραφή, δηλαδή σε αποδυνάμωση της αξίωσης, εάν αυτή δεν ασκηθεί στο προβλεπόμενο από τις διατάξεις χρονικό διάστημα. Ο θεσμός

¹ <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/92/general-tax-policy>

της παραγραφής προστατεύει τόσο τον οφειλέτη από αξιώσεις του δανειστή που γείρονται σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο, όσο και τον δανειστή που υποχρεώνεται να προβάλει έγκαιρα την αξίωσή του.

Από τις αρχές της δεύτερης δεκαετίας του 21^{ου} αιώνα η ΕΕ έχει επικεντρωθεί στην επέκταση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών, τόσο σε επίπεδο ΕΕ όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο, και στην ανάπτυξη ενός παγκόσμιου προτύπου αναφοράς. Με βάση αυτό οι χώρες καλούνται να προωθήσουν τη συνεργασία τους και να βελτιώσουν τη διαθεσιμότητα, την ποιότητα και την ακρίβεια των πληροφοριών για τους δικαιούχους, προκειμένου να δράσουν αποτελεσματικά κατά της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να καταγραφεί, μέσα από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση και την ανασκόπηση της φορολογικής νομοθεσίας, το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο σχετικά με την παραγραφή των φορολογικών απαιτήσεων, καθώς και οι νομοθετικές διατάξεις με τις οποίες έχει παραταθεί ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών απαιτήσεων του Δημοσίου. Με αναφορά σε αποφάσεις του ΣτΕ και σε γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ επιχειρείται να αποσαφηνιστεί σε ποιες περιπτώσεις είναι αποδεκτές οι χρονικές παρατάσεις της παραγραφής από θεσμικά όργανα του Κράτους.

Στη συνέχεια, σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να αποτυπωθεί το ισχύον θεσμικό πλαίσιο σε ό,τι αφορά στους φορολογικούς ελέγχους και στους ελέγχους των τραπεζικών καταθέσεων. Στον τομέα αυτό, η ελληνική πολιτεία έχει αναπτύξει συνεργασία με την ΕΕ για την ανταλλαγή στοιχείων/πληροφοριών όσον αφορά στους χρηματοοικονομικούς λογαριασμούς. Επίσης, η διασύνδεση της ΑΑΔΕ με τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για την άντληση πληροφοριών για τους τραπεζικούς λογαριασμούς έχει καταστεί δυνατή λόγω της ανάπτυξης των νέων τεχνολογιών, που έχουν διευκολύνει σημαντικά τις ελεγκτικές αρχές.

Στο Α΄ Μέρος της εργασίας, στην ενότητα 1 γίνεται αναφορά στις αρχές του φορολογικού συστήματος, που είναι απαραίτητες για την κατανόηση του πλαισίου, εντός του οποίου η πολιτεία ή οι διοικητικές αρχές ασκούν ή πρέπει να ασκούν τη φορολογική πολιτική προς τους φορολογούμενους. Στην ενότητα 2 αναλύεται ο

θεσμός της παραγραφής ως θεσμός αναγκαστικού δικαίου, όπως απορρέει από τον Αστικό Κώδικα, με σκοπό την εξασφάλιση της ασφάλειας του δικαίου στα πλαίσια του Κράτους Δικαίου. Στην ενότητα 3 η αναφορά συνίσταται στο θεσμό της παραγραφής αναφορικά με τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου, καθώς και στις περιπτώσεις της αναστολής και διακοπής της παραγραφής. Στην ενότητα 3.1 καταγράφεται το νομοθετικό πλαίσιο της πενταετούς και δεκαετούς παραγραφής των φορολογικών απαιτήσεων, ενώ στην ενότητα 3.2 γίνεται αναφορά στις διατάξεις, με τις οποίες προβλέπεται η παράταση του χρόνου παραγραφής. Στις ενότητες 3.3 και 3.4 παρουσιάζονται αποφάσεις του ΣτΕ και του ΝΣΚ αντίστοιχα, με τις οποίες κρίθηκαν υποθέσεις σχετικές με την παράταση του χρόνου παραγραφής και είναι δεσμευτικές για την άσκηση της φορολογικής πολιτικής από την πλευρά του κράτους και της φορολογικής διοίκησης.

Στο Β΄ Μέρος της εργασίας, στην ενότητα 1 γίνεται αναφορά στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον που έχει επιφέρει συγκεκριμένες αλλαγές στους φορολογικούς ελέγχους και στους ελέγχους των τραπεζικών καταθέσεων. Στην ενότητα 1.1 παρουσιάζεται το νομοθετικό πλαίσιο, στο οποίο βασίζονται πλέον οι έλεγχοι των φορολογικών υποθέσεων των πολιτών, και στην ενότητα 1.2 γίνεται αναφορά στις διοικητικές υπηρεσίες με ελεγκτικό ρόλο. Στην ενότητα 1.3 αναλύονται οι άμεσες και έμμεσες τεχνικές των φορολογικών ελέγχων και στην ενότητα 1.4 γίνεται μια σύντομη αναφορά στα μέσα προστασίας του διοικούμενου από τυχόν αυθαιρεσίες ή λάθη της φορολογικής διοίκησης. Τέλος, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα από όσα εκτέθηκαν στο κύριο μέρος της εργασίας.

ΜΕΡΟΣ Α΄

1. Αρχές φορολογικού συστήματος

Το φορολογικό δίκαιο αποτελείται από το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας του κράτους. Ειδικότερα, οι κανόνες του φορολογικού δικαίου καθορίζουν το πλαίσιο της φορολογικής έννομης σχέσης, ενώ προβλέπουν πλέγμα ρυθμίσεων για την καταπολέμηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Ταυτόχρονα, το φορολογικό δίκαιο είναι το δίκαιο των νομικών εγγυήσεων που παρέχονται στους φορολογούμενους πολίτες στο πλαίσιο του κράτους δικαίου και που διασφαλίζονται από ένα ολοκληρωμένο σύστημα δικαστικής προστασίας. Άρα, το φορολογικό δίκαιο αποτελεί τη θεσμική και νομική διάσταση του φορολογικού συστήματος, το οποίο έχει τόσο πολιτική όσο και οικονομική σημασία.

Η έννοια του φόρου

Φόρος είναι η χρηματική, οριστική και υποχρεωτική παροχή των ιδιωτών προς το κράτος ή άλλα ΝΠΔΔ προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση δημοσίων σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής². Συνεπώς ο φόρος έχει τα εξής στοιχεία: (α) χρηματική παροχή (κυρίως σε χρήμα, σπάνια σε είδος), (β) οριστική παροχή (οι φορολογούμενοι δεν έχουν προσδοκία επιστροφής του φόρου), (γ) υποχρεωτική παροχή, (δ) χωρίς ειδικό αντάλλαγμα (στοιχείο που διαφοροποιεί το φόρο από τα ανταποδοτικά τέλη), (ε) παροχή ιδιωτών προς το κράτος, (στ) προς εκπλήρωση δημόσιων σκοπών (ο σκοπός του φόρου είναι ταμειευτικός).

Ο φόρος διακρίνεται ανάλογα με το αντικείμενο (εισόδημα, περιουσίας, δαπάνη), το υποκείμενο (άμεσο, έμμεσο), το συντελεστή (αναλογικός, προοδευτικός, πάγιος), τη φορολογική βάση και τον τρόπο υπολογισμού.

Οι φόροι διακρίνονται σε:

- άμεσους φόρους: φόρος εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, χαρτόσημο
- έμμεσους φόρους: ΦΠΑ, ΕΝΦΙΑ

² Θ. Φορτσάκης κ.ά., *Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου*, ΠΜΣ Δημοσίου Δικαίου, Αθήνα, 2014

- φόρους με προοδευτικό συντελεστή: ΕΝΦΙΑ, φόρος κληρονομιάς
- φόρους με αναλογικό συντελεστή: ΦΠΑ, φόρος εισοδήματος Νομικών Προσώπων
- φόρους επί της κατοχής περιουσίας: φόρος ακίνητης περιουσίας, τέλος ακίνητης περιουσίας
- φόρους επί της δαπάνης (κατανάλωσης): ΦΠΑ, δασμοί.

Η καθολικότητα της φορολογικής υποχρέωσης

Από την αρχή της φορολογικής ισότητας προέρχεται η αρχή της καθολικότητας της φορολογίας. Η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική και να επιβάλλεται στο σύνολο των Ελλήνων, επομένως συνεπάγεται την απαγόρευση των φορολογικών διακρίσεων μεταξύ των Ελλήνων. Το βάρος της δημιουργίας εσόδων προς κάλυψη των δημοσίων δαπανών πρέπει να το επωμίζονται όλοι οι πολίτες αδιακρίτως και όχι ορισμένη τάξη ή κατηγορία. Επομένως, απαγορεύεται στο νομοθέτη να εισάγει αθέμιτες διακρίσεις, για τις οποίες δεν συντρέχουν λόγοι αναγόμενοι στο γενικό συμφέρον ή στην ανάγκη του κοινωνικού συνόλου (Φορτσάκης, 2013). Τυχόν νομοθετικές διαφοροποιήσεις της φορολογίας πρέπει να γίνονται με βάση αντικειμενικά κριτήρια, σε συνάρτηση προς το αντικείμενο της ρύθμισης. Η γενικότητα και το απρόσωπο της κατάστασης των φορολογουμένων, που συνδέεται με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, συνεπάγεται την ισότητα της μεταχείρισής τους.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου

Η αρχή της έννοιας της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε νόμο και μάλιστα τυπικό, σε αντιδιαστολή με τους ουσιαστικούς νόμους. Επίσης, ο τυπικός νόμος πρέπει να προέρχεται από κοινοβουλευτική διαδικασία. Με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζεται η δημοκρατική συναίνεση³. Σύμφωνα με το Φορτσάκη (2013)⁴, η αρχή της νομιμότητας του φόρου σημαίνει ότι η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να στηρίζεται σε νόμο και μάλιστα σε

³ Α. Τσουρουφλής, *Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου*, Σημειώσεις, Αθήνα, 2018 ΕΚΠΑ

⁴ Θ. Φορτσάκης, *Φορολογικό Δίκαιο*, γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2013, σ. 64

νόμο τυπικό, δηλαδή σε νομοθετική πράξη κοινοβουλευτικής προέλευσης, δηλαδή η αρχή της νομιμότητας ταυτίζεται με την απαίτηση του νομοθετικού ορισμού του φόρου.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας⁵

Η συνταγματική καθιέρωση της αρχής της φορολογικής ισότητας συνεπάγεται την καθολικότητά της, καθώς και τη φορολογία με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Το άρθρο 4, παρ. 5 του Συντάγματος ορίζει πως «οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους». Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 4, παρ. 1 και 2, του Συντάγματος 1975/1986/2001/2008 «1. οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «2. Οι Έλληνες και οι Ελληνίδες έχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις».

Η αρχή της αναλογικότητας

Σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. εδ. δ', του Συντάγματος «οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας». Οι περιορισμοί που θέτει ο νομοθέτης στα ατομικά δικαιώματα πρέπει να είναι μόνο οι εκάστοτε αναγκαίοι για την εξυπηρέτηση του επιδιωκόμενου σκοπού, ενώ επί επαλλήλων περιορισμών η διοίκηση πρέπει να εφαρμόζει τους κατ' αρχήν ηπιότερους⁶. Κάθε φορά που ο νομοθέτης ή η διοίκηση επιχειρούν να επέμβουν στη σφαίρα ενός ατομικού δικαιώματος δεν μπορούν να επιφέρουν όποιους περιορισμούς θέλουν. Ένα επαχθές μέτρο πρέπει να επιβάλλεται σε αναλογία με την ωφέλεια που προκύπτει από αυτό, δηλαδή να είναι ανάλογο, αναγκαίο ή κατάλληλο προς το εξυπηρετούμενο δημόσιο ή άλλο συμφέρον.

⁵ Α. Τσουρουφλής, *Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου*, Σημειώσεις, Αθήνα, 2018 ΕΚΠΑ

⁶ ΣτΕ 2112/1984 Τμ. Δ., στο Χιώλου, Κ.Β. (1992). Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Αρχείο Νομολογίας, σ. 300

Η ιδέα της αναλογικότητας στηρίζεται στην αντίληψη ότι το δίκαιο πρέπει να εξυπηρετεί τους σκοπούς των ανθρώπων είτε ως ατόμων είτε ως κοινωνιών, να ανταποκρίνεται σε μια ποσοτικά μετρήσιμη αναλογία μέσων και αποτελεσμάτων σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Η αντίληψη αυτή περί χρηστικότητας του δικαίου και περί μέσων και σκοπού αναπτύσσεται από τα τέλη του 19^{ου} αιώνα στο χώρο του διοικητικού δικαίου και προϋποθέτει την καθιέρωση της αρχής της νομιμότητας και τον δικαστικό έλεγχο της διοικητικής δράσης. Ο έλεγχος αυτός αναγορεύτηκε σε αρχή του διοικητικού δικαίου από τον Otto Mayer και ονομάστηκε αρχή της αναλογικότητας⁷.

Η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί κριτήριο συνταγματικότητας όχι μόνο των νόμων που ρυθμίζουν θέματα δημόσιου και διοικητικού δικαίου, αλλά και των νόμων που ρυθμίζουν θέματα άλλων κλάδων⁸. Σύμφωνα με τον Μπέη (1999)⁹, «περιορισμός ατομικού δικαιώματος δεν χωρεί δίχως την ύπαρξη ενός δημοσίου ή και ενός συνταγματικά προστατευόμενου ιδιωτικού συμφέροντος, η προαγωγή του οποίου να δικαιολογεί τον περιορισμό του ατομικού δικαιώματος». Επομένως, η λειτουργία της αρχής της αναλογικότητας φωτίζεται από δύο οπτικές. Από τη μια πλευρά βρίσκεται αυτός που θέτει τον περιορισμό του ατομικού δικαιώματος, είτε είναι ο νομοθέτης, είτε η διοίκηση είτε η δικαστική εξουσία, με σκοπό την επίτευξη ενός συνταγματικά αναγνωρισμένου σκοπού, και από την άλλη ο υφιστάμενος τον περιορισμό, οπότε επέρχεται σύγκρουση με το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του.

Όπως αναφέρει η Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου (1989)¹⁰, η σύγχρονη έννοια της αρχής της αναλογικότητας γεννήθηκε με τη δημιουργία του Κράτους Πρόνοιας, που επιδιώκει να είναι και Κράτος Δικαίου. Επομένως, το Κράτος επιδιώκει να σταθμίζει την αποτελεσματικότητα και τις επεμβάσεις της πολιτείας παράλληλα με την προστασία του πολίτη από τυχόν αυθαιρεσίες του ίδιου ή της διοίκησης.

⁷ Μπέης, Ευ. Κ. (1999). Η αρχή της αναλογικότητας-από το δημόσιο στο αστικό και διοικητικό δικονομικό και ιδιωτικό δίκαιο (Περιέχεται στο: Δίκη, Δ, τ. 30, τεύχ. 5, σσ. 469-470)

⁸ Αθανασάς, Α. (1998). Προσωπική κράτηση εμπόρων μετά το άρθρο 11 Ν. 2462/1997-Αρχή Αναλογικότητας. Αρχείο Νομολογίας, τ. ΜΘ', τεύχ. 1, σ. 23

⁹ Μπέης, Ευ. Κ. (1999). Η αρχή της αναλογικότητας-από το δημόσιο στο αστικό και διοικητικό δικονομικό και ιδιωτικό δίκαιο (Περιέχεται στο: Δίκη, Δ, τ. 30, τεύχ. 5, σ. 468)

¹⁰ Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Δ. (1989). Η αρχή της αναλογικότητας στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο, σσ. 13-14. Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Σάκκουλα

Όπως αναφέρει ο Μπέης (1999)¹¹, σε κάθε περίπτωση που κρίνεται αναγκαία η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας πρέπει να υπάρχουν τρεις προϋποθέσεις, το ατομικό δικαίωμα, το μέτρο που επιβάλλεται ως μέσο περιορισμού, και ένας συνταγματικά προβλεπόμενος σκοπός, για χάρη του οποίου επιβάλλεται ο περιορισμός. Έτσι, η Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου (1989)¹² εντοπίζει το τριαδικό σύστημα της αρχής της αναλογικότητας: μέσο-σκοπός-πραγματική κατάσταση.

Ο Σκουρής (1987)¹³ εντοπίζει την εύλογη σχέση που πρέπει να υπάρχει ανάμεσα στο μέσο περιορισμού και στον επιδιωκόμενο νόμιμο σκοπό, δηλαδή το μέτρο πρέπει να είναι το αναγκαίο, το κατάλληλο και ορθολογικό. Άρα υπάρχουν τρία επιμέρους στοιχεία που συνθέτουν την αρχή της αναλογικότητας, η αναγκαιότητα, η καταλληλότητα και η ορθολογικότητα.

Το στοιχείο της αναγκαιότητας επιβάλλει το μέτρο να συνεπάγεται τα λιγότερο δυνατά βάρη για τον ιδιώτη και να είναι αφενός «μη υπερβολικό», δηλαδή όχι «προδήλως δυσανάλογο», και αφετέρου «το λιγότερο επαχθές» για τον διοικούμενο. Το στοιχείο της καταλληλότητας σχετίζεται με το ότι το μέτρο πρέπει να είναι το κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και άρα αποτελεσματικό και ενδεδειγμένο για την εξυπηρέτηση του συγκεκριμένου σκοπού δημοσίου συμφέροντος. Το στοιχείο της ορθολογικότητας επιβάλλει να γίνεται αυστηρή στάθμιση των μειονεκτημάτων και πλεονεκτημάτων της ρύθμισης, ενώ τα μειονεκτήματα δεν πρέπει να υπερσκελίζουν τα πλεονεκτήματα.¹⁴

¹¹ Μπέης, Ευ. Κ. (1999). Η αρχή της αναλογικότητας-από το δημόσιο στο αστικό και διοικητικό δικονομικό και ιδιωτικό δίκαιο (Περιέχεται στο: Δίκη, Δ, τ. 30, τεύχ. 5, σ. 470)

¹² Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Δ. (1989). Η αρχή της αναλογικότητας στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο, σ. 33. Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Σάκκουλα

¹³ Σκουρής, Β. (1987). Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και οι νομοθετικοί περιορισμοί της επαγγελματικής ελευθερίας. (Περιέχεται στο: Ελληνική Δικαιοσύνη 1987, σ. 777)

¹⁴ Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Δ. (1989). Η αρχή της αναλογικότητας στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο, σσ. 34. Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Σάκκουλα

και
Σκουρής, Β. (1987). Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και οι νομοθετικοί περιορισμοί της επαγγελματικής ελευθερίας. (Περιέχεται στο: Ελληνική Δικαιοσύνη 1987, σ. 777)

Η αρχή της μη αναδρομικότητας του φόρου

Η απαγόρευση της αναδρομικότητας των φορολογικών νόμων υπαγορεύεται από την αρχή της ασφάλειας του δικαίου και την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων. Στο Σύνταγμα του 1968 θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά η απαγόρευση της επιβολής φόρων αναδρομικά. Στο άρθρο 82, παρ. 1, αναφέρεται ότι φόρος ή άλλο οικονομικό βάρος δεν δύναται να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος. Το Σύνταγμα του 1975/1986/2001, με τη διάταξη του άρθρου 78, παρ. 2, απαγορεύει την επιβολή φόρου με νόμο αναδρομικής ισχύος πέρα του προηγούμενου της επιβολής φόρου οικονομικού έτους. Η ίδια διάταξη καθιερώνει μια εξαίρεση, με άλλα λόγια επιτρέπει η φορολογική ρύθμιση να αποκτά αναδρομικότητα, που δεν μπορεί όμως να εκτείνεται πέρα του προηγούμενου της επιβολής φόρου οικονομικού έτους, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στο Κράτος να εξασφαλίζει πόρους σε περιπτώσεις ανάγκης χρησιμοποιώντας την αναδρομική φορολόγηση στο φόρο εισοδήματος, περιουσίας, καθώς και στο φόρο κληρονομιάς.

Η αρχή της νομιμότητας που προσφέρει τη δημοκρατική νομιμοποίηση στο φόρο, σε συνδυασμό με την αρχή της μη αναδρομικότητας, αποτελούν τις δύο στέρεες βάσεις, πάνω στις οποίες στοιχειοθετείται ένα προστατευτικό πλέγμα διατάξεων για τον πολίτη. Οι αρχές αυτές συνεπικουρούνται και από τις αρχές της καθολικότητας και της ισότητας του φόρου, καθώς και από τις επιμέρους αρχές που προκύπτουν από την προστασία των ατομικών δικαιωμάτων εντός του Συντάγματος.

Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

Όπως αναφέρουν οι Φορτσάκης και Σαββαΐδου (2014)¹⁵, ο φόρος πρέπει να καθορίζεται με σαφήνεια από τον ίδιο το νομοθέτη και να μην ανατίθεται στις διοικητικές αρχές. Ο φόρος πρέπει να είναι γνωστός εκ των προτέρων, τόσο ως προς την ύπαρξή του και τον τρόπο επιβολής του, όσο και ως προς το ύψος και μέγεθός του. Επομένως, θα πρέπει ο φορολογικός νόμος να είναι σταθερός και να μην εμφανίζονται μεταβολές του κατά το δοκούν, οι οποίες θα επιβάλλουν αναδρομική φορολογία.

¹⁵ Θ. Φορτσάκης & Κ. Σαββαΐδου, *Φορολογικό Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2014, σ. 37

Η αρχή της ετήσιας συγκατάθεσης της Βουλής για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου-αρχή του ενιαυσίου

Η αρχή του ενιαυσίου σημαίνει ότι για τη θέσπιση του φόρου απαιτείται η ετήσια συγκατάθεση του Κοινοβουλίου. Η συναίνεση στο φόρο πρέπει να επιβεβαιώνεται κάθε έτος, με την έγκριση των φορολογικών εσόδων μέσω της ψήφισης του προϋπολογισμού, σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 1 και 2, του Συντάγματος. Επομένως, η αρχή του ενιαυσίου του φόρου καθορίζει τη χρονική αρμοδιότητα της φορολογικής διοίκησης (*ratione temporis*) για τη βεβαίωση και είσπραξη του φόρου. Επίσης, προσλαμβάνει την έννοια ότι η αναζήτηση της φορολογητέας ύλης και η εκτίμηση της φοροδοτικής ικανότητας του υποκειμένου της φορολογίας πρέπει να προσδιορίζεται σε μια χρονική βάση που κατά κανόνα είναι το έτος. Η έννοια και η διάρκεια του οικονομικού έτους που συμπίπτει από το 1956 με το ημερολογιακό έτος, προβλέπεται από το άρθρο 4 του ΚΔΛ (ν.2362/1995)¹⁶.

Η αρχή της χρηστής φορολογικής διοίκησης δικαιολογημένης (ή της προστατευόμενης) εμπιστοσύνης

Η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το εν γένει περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια, και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας, ώστε να αποφεύγονται άδικες για τον διοικούμενο λύσεις. Τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν έγκαιρα και αποτελεσματικά τις αρμοδιότητές τους, να λειτουργούν με διαφάνεια, να ενημερώνουν τον διοικούμενο για τα δικαιώματά του και να διασφαλίζουν την απόλαυση ποιοτικών υπηρεσιών από τους πολίτες (Ευστρατίου, 2014)¹⁷.

Στο πλαίσιο της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, ο διοικούμενος αξιώνει τη μη αιφνίδια και απρόβλεπτη μεταβολή των πραγματικών και νομικών καταστάσεων που έχουν διαμορφωθεί από το νομοθέτη. Από την αρχή αυτή απορρέει η ανάγκη σαφήνειας, εξειδίκευσης και προβλεψιμότητας της νομοθετικής ρύθμισης που

¹⁶ Θ. Φορτσάκης, *Φορολογικό Δίκαιο*, γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2013, σ. 65

¹⁷ Π.Μ. Ευστρατίου, *Δημοκρατική αρχή και Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2014

ανατρέπει κεκτημένα δικαιώματα των διοικουμένων. Επομένως, η ανατροπή μιας σταθερής και προβλέψιμης από τον διοικούμενο πραγματικής ή νομικής κατάστασης θα πρέπει να δικαιολογείται από λόγους δημοσίου συμφέροντος, θα πρέπει να προβλέπεται για το μέλλον και να μην αντιφάσκει προς το προγενέστερο πραγματικό ή νομοθετικό καθεστώς, κατά παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (Σπηλιωτόπουλος, 2011)¹⁸.

2. Ο θεσμός της παραγραφής

Παραγραφή είναι η αποδυνάμωση της αξίωσης λόγω μη άσκησής της από το δικαιούχο για ορισμένο χρονικό διάστημα. Απαραίτητα στοιχεία, δηλαδή, για την επέλευσή της είναι αφενός η απραξία του δικαιούχου, αφετέρου η παρέλευση ορισμένου χρονικού διαστήματος. Σκοπός της παραγραφής είναι η ύπαρξη ασφάλειας δικαίου, διότι προφυλάσσεται ο οφειλέτης από αξιώσεις του δανειστή που ανάγονται σε πολύ προγενέστερο χρόνο, ενώ ο τελευταίος υποχρεώνεται να μεριμνήσει για την έγκαιρη προβολή των αξιώσεών του. Άλλωστε, ο θεσμός της παραγραφής λειτουργεί προστατευτικά και για τον ίδιο το δανειστή, αφού όσο αργότερα από τη γέννησή της προβάλλεται μια αξίωση, τόσο δυσκολότερα υποστηρίξιμη είναι.

Ο θεσμός της παραγραφής είναι θεσμός αναγκαστικού δικαίου, όπως απορρέει και από το άρθρο 275ΑΚ, κατά το οποίο η παραγραφή δεν μπορεί να αποκλεισθεί ή να καθορισθεί σε χρόνο συντομότερο ή μακρότερο από το νόμιμο ή να γίνουν οι όροι της βαρύτεροι ή ελαφρύτεροι. Η φύση της παραγραφής ως θεσμού αναγκαστικού δικαίου απορρέει και από το άρθρο 276ΑΚ, κατά το οποίο δεν μπορεί να γίνει παραίτηση από την παραγραφή παρά μόνο αν είναι συμπληρωμένη¹⁹.

Στο άρθρο 247ΑΚ ορίζεται ότι το δικαίωμα να απαιτήσει κάποιος από άλλον μια πράξη ή παράλειψη (αξίωση) παραγράφεται. Ωστόσο, ορισμένες αξιώσεις και ορισμένα δικαιώματα μπορούν να ασκηθούν, βάσει ειδικών νόμων, ενόψει

¹⁸ Ε. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, τομ. Ι και ΙΙ, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011

¹⁹ Δανηλάτου, Α. (2011). Παραγραφή και προθεσμίες. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

προστασίας του δημόσιου συμφέροντος ή για λόγους επιείκειας χωρίς χρονικό περιορισμό. Αναγνωρίζεται δηλαδή το απαράγραπτο της αξίωσης²⁰. Για παράδειγμα, αξίωση από οικογενειακή έννομη σχέση δεν παραγράφεται, εφόσον επιδιώκεται να αποκατασταθεί για το μέλλον η κατάσταση που αρμόζει στη σχέση αυτή (άρθρο 248ΑΚ).

Επίσης, ο Τάχος (2003) αναφέρει ότι τα δικαιώματα του Δημοσίου επί των ακινήτων του «εις ουδεμίαν υπόκεινται παραγραφήν» (άρθρο 21, ΝΔ 22-4/16.05.1926). Πρόκειται για εμπράγματη αξίωση που αποκλείει την κτητική παραγραφή (χρησικτησία) υπέρ τρίτου. Το απαράγραπτο μπορεί να αφορά μόνο το δικαίωμα και συνακόλουθα την αξίωση που απορρέει από αυτό, όπως για παράδειγμα το δικαίωμα στη σύνταξη από Ασφαλιστικούς Οργανισμούς που είναι απαράγραπτο (άρθρο 31, παρ. 1, ν. 1027/1980).

Όπως αναφέρει ο Γεωργιάδης (2012)²¹ αντικείμενο της παραγραφής είναι μόνο η αξίωση, δηλαδή το δικαίωμα να απαιτήσει κάποιος από άλλον πράξη ή παράλειψη (ΑΚ247). Αντίθετα, τα λοιπά δικαιώματα δεν παραγράφονται, αλλά σε ορισμένες περιπτώσεις υπόκεινται σε αποσβεστική προθεσμία (ΑΚ279). Κατ' εξαίρεση, σε παραγραφή υπόκειται το δικαίωμα από το οποίο απορρέουν περιοδικές παροχές, όπως για παράδειγμα η αξίωση καταβολής μισθού, συντάξεως ή ισόβιας προσόδου. Αν μέσα στο χρονικό διάστημα της παραγραφής δεν καταβληθεί καμία περιοδική παροχή, τότε παραγράφεται το καθολικό δικαίωμα από το οποίο αυτές απορρέουν.

Στις απαράγραφτες αξιώσεις, εκτός από την οικογενειακή έννομη σχέση, ο Γεωργιάδης (2012) συμπληρώνει την αξίωση για λύση της κοινωνίας (ΑΚ805), τις αξιώσεις του γειτονικού δικαίου (ΑΚ1032), τις αξιώσεις που ορίζονται ως απαράγραφτες από ειδικούς νόμους (όπως για παράδειγμα εμπράγματα αξιώσεις του Δημοσίου σε ακίνητα : ν. 1539/1938). Η αναγνωριστική αγωγή δεν υπόκειται σε παραγραφή, στην οποία υπόκειται μόνο η αξίωση, της οποίας ζητείται η αναγνώριση. Εάν όμως έχει παραγραφεί η αξίωση αυτή, τότε η αναγνωριστική αγωγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη λόγω έλλειψης έννομου συμφέροντος.

²⁰ Α. Ι. Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, Αθήνα: εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σ. 531

²¹ Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας, σσ. 332-333

Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια (άρθρο 249ΑΚ). Είναι δυνατό ο νόμος να προβλέπει μικρότερη διάρκεια του χρόνου παραγραφής (βραχύχρονη παραγραφή), όπως αναφέρει ο Γεωργιάδης (2012)²². Η σημαντικότερη σχετική διάταξη είναι η ΑΚ250, η οποία προβλέπει πενταετή παραγραφή για μια σειρά αξιώσεων, οι οποίες απαντώνται πολύ συχνά στις συναλλαγές και αφορούν κυρίως την κυκλοφορία των αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.

Σε πέντε χρόνια παραγράφονται οι αξιώσεις των εμπόρων, των βιομηχάνων και των χειροτεχνών για εμπορεύματα που χορήγησαν, για την εκτέλεση εργασιών και για την επιμέλεια υποθέσεων άλλων προσώπων, καθώς και για τις δαπάνες που έκαναν. Ακόμα, σε πενταετή παραγραφή υπόκεινται οι αξιώσεις εκείνων που ασκούν κατ' επάγγελμα τη γεωργία, την κτηνοτροφία, την αλιεία και τη δασοκομία για τη χορήγηση των προϊόντων του επαγγέλματός τους, εκείνων που ασκούν γενικά τη μεταφορά προσώπων ή πραγμάτων για κόμιστρα ή για τα έξοδά τους, των ξενοδόχων-πανδοχέων και αυτών που χορηγούν κατ' επάγγελμα τροφή, εκείνων που παρέχουν κάθε είδους διδασκαλία, των γιατρών και των μαιών, των δικηγόρων, συμβολαιογράφων, δικαστικών επιμελητών, και άλλων.

Η παραγραφή υπόκειται σε αναστολή, η οποία, όπως αναφέρει ο Γεωργιάδης (2012)²³, διακρίνεται σε απόλυτη και αναστολή συμπληρώσεως. Απόλυτη είναι όταν αναπτύσσει την ενέργειά της σε οποιοδήποτε σημείο του χρόνου παραγραφής και αν επέλθει ο λόγος της. Σε απόλυτη αναστολή υπόκεινται: α) οι αξιώσεις μεταξύ συζύγων για το χρόνο που διαρκεί ο γάμος, έστω και αν αργότερα ακυρωθεί, β) οι αξιώσεις μεταξύ γονέων και τέκνων για το χρόνο που διαρκεί η ανηλικότητα, γ) οι αξιώσεις μεταξύ επιτρόπων και επιτροπευομένων για το χρόνο που διαρκεί η επιτροπεία και δ) οι αξιώσεις μεταξύ κυρίων και υπηρετών για το χρόνο που διαρκεί η υπηρεσία, όχι όμως για περισσότερο από δεκαπέντε χρόνια (ΑΚ 256). Αναστολή συμπληρώσεως είναι η αναστολή της οποίας ο λόγος επέρχεται ή υφίσταται το τελευταίο εξάμηνο του χρόνου παραγραφής και παρεμποδίζει τη συμπλήρωσή της.

²² Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας, σσ. 334

²³ Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας, σσ. 340-342

Αναστολή συμπληρώσεως επέρχεται και για αξιώσεις που ανήκουν σε κληρονομία ή στρέφονται κατά αυτής, αν δεν έχει παρέλθει εξάμηνο αφότου ο κληρονόμος απέκτησε την κληρονομία ή- σε περίπτωση που αυτή είναι σχολάζουσα, αφότου διορίσθηκε κηδεμόνας (ΑΚ259).

3. Η Παραγραφή των αξιώσεων του Δημοσίου

Όπως αναφέρθηκε, παραγραφή είναι ο θεσμός του δικαίου, σύμφωνα με τον οποίο μια αξίωση παύει να είναι δικαστικά επιδιώξιμη, επειδή ο δικαιούχος παρέλειψε να την ασκήσει εντός ορισμένου χρονικού διαστήματος που ορίζεται από το νόμο. Σύμφωνα με το άρθρο 272ΑΚ «παραγραφή απαίτησης είναι το χρονικό διάστημα μετά τη συμπλήρωση του οποίου ο δανειστής δεν δύναται να επιδιώξει την είσπραξη αυτής και ο οφειλέτης έχει δικαίωμα να αρνηθεί την παραγραφή. Ό,τι καταβλήθηκε όμως χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται».

Σύμφωνα με τον Τάχο (2003)²⁴, η παραγραφή έχει την έννοια ότι η απραξία του δικαιούχου επί ορισμένο χρονικό διάστημα να ασκήσει τη σχετική αξίωσή του καθιστά πλέον νομικά ανέφικτη τη δικαστική ικανοποίησή της. Αυτό σημαίνει ότι αποσβέννυται μόνο η αξίωση που απορρέει από το δικαίωμα και όχι το ίδιο το δικαίωμα. Επομένως, η παραγραφή διαφέρει από την αποκλειστική ή ανατρεπτική (αποσβεστική) προθεσμία, διότι μετά την άπρακτη πάροδο της τελευταίας αποσβέννυται το δικαίωμα του δικαιούχου (άρθρο 279ΑΚ). Η παραγραφή μπορεί να αφορά απώλεια αξίωσης της δημόσιας διοίκησης κατά του διοικούμενου ή αξίωσης του διοικούμενου κατά της δημόσιας διοίκησης.

Ο Γεωργιάδης (2012)²⁵ αναφέρει ότι η παραγραφή των χρηματικών αξιώσεων του Δημοσίου ρυθμίζεται από το άρθρο 86, παρ.2, του ν. 2362/1995, που αντικατέστησε το ν.δ. 321/1969 και προβλέπει πενταετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από τη λήξη του οικονομικού έτους, εντός του οποίου η αξίωση βεβαιώθηκε προς είσπραξη από την αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία ή το Τελωνείο. Περαιτέρω η ίδια διάταξη

²⁴ Α. Ι. Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, Αθήνα: εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σ. 530

²⁵ Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας, σσ. 339-340

προβλέπει ότι η βεβαίωση πρέπει να γίνει σε εύλογο χρονικό διάστημα που δεν μπορεί να υπερβεί το τέλος του επόμενου οικονομικού έτους μετά από αυτό, εντός του οποίου έγινε η φορολογική βεβαίωση.

Η παρ. 3 του παραπάνω άρθρου προβλέπει εικοσαετή παραγραφή για ορισμένες χρηματικές αξιώσεις, όπως αυτές που απορρέουν από σύμβαση με ιδιώτες, τελεσίδικη δικαστική απόφαση, διάταξη τελευταίας βούλησης. Και η παρ. 5 προβλέπει τριετή παραγραφή των αξιώσεων από δασμούς, φόρους, τέλη και λοιπά δικαιώματα, των οποίων η είσπραξη έχει ανατεθεί στα τελωνεία, εφόσον αυτές δεν έχουν βεβαιωθεί καθόλου ή βεβαιώθηκαν ελλιπώς, με έναρξη το χρόνο που η σχετική οφειλή κατέστη απαιτητή, και δεκαετή παραγραφή για τις ίδιες αξιώσεις που βεβαιώθηκαν από το τελωνείο, με έναρξη από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου βεβαιώθηκαν. Τέλος, το άρθρο 9, παρ. 1, του παραπάνω νόμου ορίζει ότι οι αξιώσεις κατά του Δημοσίου υπόκεινται σε πενταετή παραγραφή, η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους εντός του οποίου η αξίωση γεννήθηκε και κατέστη αγωγήσιμη, εφόσον άλλη διάταξη δεν ορίζει βραχύτερη παραγραφή (για παράδειγμα, η κατά το άρθρο 9, παρ. 2, του ίδιου νόμου τριετής παραγραφή για την αξίωση επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων με έναρξη την ημερομηνία καταβολής).

Η παραγραφή υπόκειται σε αναστολή για λόγους που ορίζει ο νόμος ή είναι αποτέλεσμα ανώτερης βίας. Η αναστολή σημαίνει ότι δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα που ορίζει ο νόμος ή εκείνο κατά το οποίο διαρκεί το γεγονός της ανώτερης βίας. Έτσι, μετά την εκπνοή του χρόνου που ορίζει ο νόμος ή μετά την παύση ύπαρξης του γεγονότος της ανώτερης βίας, η προθεσμία αρχίζει να τρέχει και πάλι, δηλαδή συνεχίζεται από το χρονικό σημείο που είχε ανασταλεί και μέχρι τη συμπλήρωσή της²⁶.

Σύμφωνα με τον Γεωργιάδη (2012)²⁷, αναστολή της παραγραφής υφίσταται όταν ένα χρονικό διάστημα δεν υπολογίζεται μεν στο χρόνο της παραγραφής, αλλά με την πάροδο του διαστήματος αυτού η παραγραφή συνεχίζεται (ΑΚ257).

²⁶ Α. Ι. Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, Αθήνα: εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σσ. 530-531

²⁷ Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας, σσ. 340

Επίσης, η παραγραφή υπόκειται σε διακοπή για λόγους που ορίζει ο νόμος. Διακοπή σημαίνει ότι δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα που διέρρευσε μέχρι την εμφάνιση του λόγου της διακοπής της προθεσμίας. Έτσι, μετά τη λήξη της διακοπής της προθεσμίας αρχίζει αυτή να τρέχει εκ νέου, δηλαδή από την αρχή. Το βάρος απόδειξης της ανώτερης βίας φέρει ο διοικούμενος που την επικαλείται. Η διακοπή λόγω ανώτερης βίας συνδέεται άμεσα με τις αρχές της ισότητας και της επιείκειας (Τάχος, 2003²⁸).

Σχετικά με τη διακοπή της παραγραφής, ο Γεωργιάδης (2012)²⁹ αναφέρει ότι διακοπή είναι η ματαίωση του χρόνου της παραγραφής που έχει διανυθεί μέχρι τότε και η έναρξη νέας παραγραφής από την αρχή (ΑΚ270, παρ. 1). Ο χρόνος της νέας παραγραφής είναι ίδιος με το χρόνο της παραγραφής που διακόπηκε, δηλαδή με αυτόν που προβλέπει ο νόμος για τη συγκεκριμένη αξίωση. Αν όμως η αξίωση βεβαιώθηκε με δικαστική απόφαση ή με δημόσιο έγγραφο εκτελεστό, υπόκειται σε εικοσαετή παραγραφή, έστω κι αν υπαγόταν πριν από τη βεβαίωση σε βραχύτερη παραγραφή (ΑΚ268, εδ. α'). Όμως αξιώσεις από περιοδικές παροχές (για παράδειγμα παροχή τόκων), που βεβαιώθηκαν με αυτόν τον τρόπο, παροχή τόκων), και θα καταστούν ληξιπρόθεσμες στο μέλλον, υπόκεινται στην τυχόν βραχύτερη παραγραφή (ΑΚ268, εδ. β'). Για παράδειγμα, αν με τελεσίδικη απόφαση επιδικάστηκαν κεφάλαιο και τόκοι, οι αξιώσεις για τους τόκους που γεννήθηκαν έως την τελεσιδικία της απόφασης παραγράφονται μετά από είκοσι χρόνια, ενώ οι αξιώσεις για τόκους που γεννήθηκαν μεταγενέστερα παραγράφονται μετά πέντε έτη, με αφετηρία του χρόνου παραγραφής την αναφερόμενη στην ΑΚ253.

²⁸ Α. Ι. Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, Αθήνα: εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σσ. 530-531

²⁹ Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). *Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου*, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας, σσ. 343-345

3.1 Το νομοθετικό πλαίσιο της παραγραφής των φορολογικών απαιτήσεων

Πενταετής παραγραφή

Αναφορικά με χρηματικές αξιώσεις του Δημοσίου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ 151/τ.Α΄/16.09.1994) ορίζεται 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 πενταετίας».

Επίσης, στην παρ. 2 του άρθρου 86 του ν. 2362/1995 «Δημόσιο Λογιστικό-Έλεγχος δαπανών και λοιπές διατάξεις» (ΦΕΚ 247/τ.Α΄/27.11.1995), «η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μετά των συμβεβαιουμένων προστίμων παραγράφεται μετά πενταετία από τη λήψη του οικονομικού έτους, μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε εν στενή εννοία και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη».

Ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου παρατάθηκε διαδοχικά με τις ακόλουθες διατάξεις:

- άρθρο 11 του ν. 3513/2006 «Τροποποίηση και συμπλήρωση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 265/τ.Α΄/05.12.2006), στο οποίο ορίζεται ότι «οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008».
- άρθρο 29 του ν. 3697/2008 «Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος διατάξεις» (ΦΕΚ 194/τ.Α΄/25.09.2008), στο οποίο ορίζεται ότι «η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009».

- άρθρο 10 του ν. 3790/2009 «Εταιρεία ιδιωτικών πλοίων αναψυχής, επιβολή ειδικού φόρου και έκτακτης εισφοράς στα πλοία αναψυχής, ρύθμιση φορολογικών θεμάτων, θεμάτων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και λοιπές διατάξεις» (ΦΕΚ 143/τ.Α'/07.08.2009), με το οποίο ορίζεται ότι «η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.06.2010».
- άρθρο 82 του ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 58/τ.Α'/23.04.2010), με το οποίο ορίζεται ότι «η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.06.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010».
- άρθρο 12 του ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 175/τ.Α'/30.09.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν. 3899/2010, το οποίο ορίζει ότι «η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».
- άρθρο 18 του ν. 4002/2011 «Τροποποίηση της συνταξιοδοτικής νομοθεσίας του Δημοσίου-Ρυθμίσεις για την ανάπτυξη και τη δημοσιονομική εξυγίανση-Θέματα αρμοδιότητας Υπουργείων Οικονομικών, Πολιτισμού και Τουρισμού και Εργασίας και Κοινωνικής Ασφάλισης» (ΦΕΚ 180/τ.Α/22.08.2011), το οποίο ορίζει ότι «η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

- άρθρο 2 του ν. 4098/2012 «Κύρωση του Μνημονίου Κατανόησης μεταξύ του Υπουργείου Διοικητικής Μεταρρύθμισης και Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και του Υπουργείου Οικονομικών Υποθέσεων και Επικοινωνιών της δημοκρατίας της Εσθονίας για τη συνεργασία όσον αφορά τρόπους καταπολέμησης της διαφθοράς και της γραφειοκρατίας μέσω της ηλεκτρονικής διακυβέρνησης και των τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 249/τ.Α΄/20.12.2012), το οποίο ορίζει ότι «η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Όλες οι παραπάνω διατάξεις που αφορούν σε διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου, στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, έρχονται σε αντίφαση με το άρθρο 86 του ν. 2362/1995 και αντίκεινται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος³⁰. Όπως ορίζει το Σύνταγμα, εκδήλωση της αρχής της ασφάλειας του δικαίου στο φορολογικό δίκαιο αποτελούν οι διατάξεις του άρθρου 78, (παρ. 1 και 2), κατά την έννοια των οποίων «η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Επομένως, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως πρέπει να θεσπίζεται το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση».

Επιπλέον, σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και προκειμένου να αποφευχθεί ενδεχόμενη απραξία της φορολογικής διοίκησης, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια. Μάλιστα, η χρήση των νέων τεχνολογιών, που δίνει τη δυνατότητα ηλεκτρονικής υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, διευκολύνει ώστε να μην επιμηκύνεται ο χρόνος παραγραφής πέραν των ισχυουσών διατάξεων.

³⁰ Άρθρο 78 Συντάγματος: 1. «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες ή τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Από την άλλη πλευρά, η ταχύτερη εκκαθάριση των φορολογικών υποχρεώσεων είναι προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος, καθώς καθιστά αμεσότερη την είσπραξη των επιβληθέντων φόρων.

Νεότερος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας κυρώθηκε με τον ν. 4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 170/τ.Α΄/26.07.2013), όπου στο άρθρο 51 «Παραγραφή είσπραξης φόρων», αναφέρεται ότι «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου αποκτήθηκε νόμιμος τίτλος εκτέλεσης».

Περαιτέρω, στο άρθρο 136 του ν. 4270/2014 «Αρχές δημοσιονομικής διαχείρισης και εποπτείας (ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/85/ΕΕ)-δημόσιο λογιστικό και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 143/τ.Α΄/28.06.2014) ορίζεται ότι «Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μαζί με τα πρόστιμα, τους τόκους και τις προσαυξήσεις, που έχουν βεβαιωθεί, παραγράφονται μετά την παρέλευση πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους, μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη».

Δεκαετής παραγραφή

Η παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων μπορεί να αυξάνεται από πέντε σε δέκα χρόνια, στην περίπτωση που συμπληρωματικά στοιχεία για τη διάπραξη φοροδιαφυγής περιήλθαν σε γνώση των φορολογικών αρχών και τα οποία αφορούν παραγεγραμμένα έτη. Έτσι, ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 και της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ 151/τ.Α΄/16.09.1994), βάσει των οποίων σε κάθε τέτοια περίπτωση η περίοδος παραγραφής για χρήσεις έως και το 2013 παρατείνεται από τα πέντε στα δέκα έτη.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2, του ν. 2238/1994 «Φύλλο ελέγχου κι αν ακόμα έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

- i. 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
- ii. η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή
- iii. περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων κρατών μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών, που αποδεικνύουν ανακριβείς τις συναλλαγές, έστω κι αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου
- iv. περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26³¹ του ν. 3728/2008».

Στις παραπάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.

Με το άρθρο 84, παρ. 4, του ν. 2238/1994 «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:

 - i. στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου

³¹ Άρθρο 26, παρ. 9, ν. 3728/2008 (ΦΕΚ Α'258/18.12.2008) «Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις»,

«Εάν από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης και των καταστάσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο διαπιστώνεται παράβαση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 του παρόντος, ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων».

- ii. σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου
- iii. όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

3.2 Παράταση χρόνου παραγραφής

Ο χρόνος παραγραφής των απαιτήσεων του Δημοσίου έχει παραταθεί με τις ακόλουθες διατάξεις:

- Του άρθρου 14 του Ν. 2074/1992, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.1993 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών που παραγράφονται εντός του έτους 1992
- Του άρθρου 4 του Ν. 2187/1994, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.1994 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών που παραγράφονται εντός του έτους 1993
- Του άρθρου 7 του Ν. 2275/1994, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.06.1995 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών που παραγράφονται εντός του έτους 1994
- Του άρθρου 6 του Ν. 2386/1996, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.1996 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 1995 και 1996
- Του άρθρου 20 του Ν. 2459/1997, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.1997 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 1996 και 1997

- Του άρθρου 22 του Ν. 2523/1997, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.1998 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 1997 και 1998. Η παράταση δεν ισχύει για χρέη προς τους ΟΤΑ.
- Του άρθρου 17 του Ν. 2753/1999, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.2001 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους άνω του ποσού των 30.000 δραχμών κατά βασική οφειλή και συνολικά κατά οφειλέτη που παραγράφονται εντός των ετών 1999, 2000 και 2001. Η παράταση δεν ισχύει για χρέη προς τους ΟΤΑ.
- Του άρθρου 11 του Ν. 2954/2001, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.2003 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους άνω του ποσού των 54.520 δραχμών κατά βασική οφειλή και συνολικά κατά οφειλέτη που παραγράφονται την 31-12-2001 και εντός των ετών 1999, 2000 και 2001. Η παράταση δεν ισχύει για χρέη προς τους ΟΤΑ.
- Του άρθρου 4 του Ν. 3808/2009, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.2011 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. και τα Τελωνεία, χρεών προς το Δημόσιο και τρίτους άνω του ποσού των 30.000 δραχμών κατά βασική οφειλή και συνολικά κατά οφειλέτη που παραγράφονται εντός των ετών 2009 και 2010.
- Του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.2012 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. και τα Τελωνεία, χρεών.
- Του άρθρου 2 του Ν. 4098/2012, βάσει της οποίας παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 ο χρόνος παραγραφής των βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. και τα Τελωνεία, χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013.

Προκειμένου να αποσαφηνιστούν πολλά αμφισβητούμενα σημεία των νομοθετικών ρυθμίσεων σχετικών με την παραγραφή έχουν εκδοθεί αποφάσεις του ΣτΕ και γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ.

Υπάρχουν όμως περιπτώσεις όπου ο νόμος επιτρέπει την παράταση της παραγραφής σε περιπτώσεις φορολογίας εισοδήματος:

1. Σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί δήλωση στη φορολογία εισοδήματος ισχύει 15ετής παραγραφή.
2. Εφόσον από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση των φορολογικών αρχών εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που είχε δηλωθεί, ισχύει 10ετής παραγραφή. Αναγκαία προϋπόθεση για να εφαρμοστεί η αυξημένη παραγραφή είναι να έλαβε η ελεγκτική αρχή γνώση των στοιχείων μετά τη λήξη της 5ετούς παραγραφής. Τα συμπληρωματικά στοιχεία μπορεί να προέρχονται από καταγγελίες, ελέγχους άλλων φορολογούμενων (π.χ. διαπιστώνεται η ύπαρξη πλαστών ή εικονικών τιμολογίων) τράπεζες, πληροφοριακά δελτία κ.λ.π. Το ΣτΕ έκρινε ότι τα στοιχεία για τα υπόλοιπα και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή, ανεξαρτήτως αν αυτά στοιχειοθετούν την απόκτηση εισοδήματος, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή δεν μπορούν να δικαιολογήσουν την παράταση της 5ετούς παραγραφής σε 10ετή.
3. Σε περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή τα έντυπα που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ισχύει η 10ετής παραγραφή. Σχετική είναι η γνωμοδότηση 265/2017 του ΝΣΚ³², με την οποία διευκρινίζεται ότι η ανακρίβεια είναι αντικειμενική και αφορά στη μη ανταπόκριση του περιεχομένου προς την πραγματικότητα. Η ανακρίβεια δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί στα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση ή στη μη υποβολή των αναγκαίων δικαιολογητικών ή σε αριθμητικά λάθη ή αναριθμητισμούς στη δήλωση, καθόσον αυτά ελέγχονται κατά το χρόνο της εκκαθάρισης του φόρου από τις ελεγκτικές αρχές.

³²ΝΣΚ

http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3

4. Σε περίπτωση φοροδιαφυγής η παραγραφή επεκτείνεται στην εικοσαετία. Με την 268/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ³³ η διοίκηση αποδέχθηκε ότι η εικοσαετής παραγραφή μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά μόνο από το έτος 2012 και μετά, ενώ η νομοθετική πρόβλεψη για την αναδρομική εφαρμογή της διάταξης για τα έτη 2008-2011 κρίθηκε αντισυνταγματική.

3.3 Αποφάσεις ΣτΕ σχετικές με την παραγραφή φορολογικών υποθέσεων

1738/2017 απόφαση ΣτΕ

Το ζήτημα των διαδοχικών παρατάσεων της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τον καταλογισμό προστίμων, τελών, φόρων κ.λ.π. με συγκεκριμένους νόμους παραπέμφθηκε προς οριστική κρίση στην Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία εξέδωσε την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση. Η απόφαση αυτή του ΣτΕ³⁴ έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διαδοχικές παρατάσεις του χρόνου παραγραφής των υποθέσεων της φορολογίας εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, οι οποίες καταλήγουν να μην έχει ουσιαστικά ποτέ εφαρμογή ο κανόνας παραγραφής στην πενταετία, κρίνοντας ότι η τυχόν επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής είναι δυνατή μόνο με διάταξη, η οποία θεσπίζεται το αργότερο εντός του επόμενου έτους, από το έτος στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση, και όχι λίγο πριν από τη λήξη του χρόνου παραγραφής.

³³ ΝΣΚ http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3

³⁴ ΣτΕ http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/ste/pageste/epikairotita/apofaseis?contentID=DECISION-TEMPLATE1500027669213&_afzLoop=66889058831683078#!%40%40%3F_afzLoop%3D66889058831683078%26centerWidth%3D65%2525%26contentID%3DDECISION-TEMPLATE1500027669213%26leftWidth%3D0%2525%26rightWidth%3D35%2525%26showFooter%3Dfalse%26showHeader%3Dtrue%26_adf.ctrl-state%3D4fw8mch0k_33

Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, στα πλαίσια της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 του Συντάγματος), ενώ η μεταβολή της με την πρόβλεψη της επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνο υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το επόμενο της γενέσεως της φορολογικής υποχρέωσης έτος.

Επιπλέον, η απόφαση αναφέρει ρητά ότι η προθεσμία της παραγραφής πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον φορολογούμενο. Διάταξη νόμου περί παράτασης του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, των οποίων η έναρξη του χρόνου παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσίευσής του νόμου αυτού ημερολογιακού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντίθετη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας του δικαίου.

Η Ολομέλεια του ΣτΕ εξέφρασε την κρίση της σχετικά με τις συνεχείς παρατάσεις παραγραφής διατυπώνοντας ότι αυτές παραβιάζουν όχι μόνο την αρχή της αναλογικότητας και του κράτους δικαίου, αλλά και την αρχή της ασφάλειας του δικαίου (άρθρο 78 του Συντάγματος), γιατί παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών. Με την πρακτική του Δημοσίου να παρατείνεται διαδοχικά ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, λίγο πριν τη λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής, η θεσπιζόμενη πενταετής παραγραφή (άρθρο 4 του ν. 2238/1994) φαίνεται ότι δεν έχει εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν.

Έτσι, κρίθηκαν αντισυνταγματικοί οι νόμοι με τους οποίους δόθηκαν παρατάσεις στις αρχικές ή εκ παρατάσεως προθεσμίες παραγραφής, για το λόγο ότι ανάγονταν σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής τους έτους. Στο πλαίσιο αυτό, οι χρήσεις έως το 2010 έχουν παραγραφεί όσον αφορά στη φορολογία εισοδήματος, ενώ η χρήση 2011 παραγράφηκε στις 31.12.2017.

Συγκεκριμένα στην απόφαση αυτή αναφέρεται: «..για την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών εισφορών και σχετικών κυρώσεων, απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε τη λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή εις βάρος του διοικούμενου ούτε της σχετικής οικονομικής επιβαρύνσεως ούτε οποιασδήποτε σχετικής κυρώσεως».

Η Απόφαση αυτή ορίζει, επίσης, ότι σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί φορολογική δήλωση η παραγραφή είναι δεκαπενταετής. Επιπλέον, ορίζει τις προϋποθέσεις βάσει των οποίων η παραγραφή χρήσεων θα μπορούσε να παραταθεί για πέντε ακόμα έτη, δηλαδή να είναι δεκαετής:

- Όταν η δήλωση θεωρείται ανακριβής
- Όταν υπάρχουν στοιχεία από άλλες χώρες (σύμφωνα με το πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής)
- Όταν προκύψει από συμπληρωματικά στοιχεία ότι το εισόδημα του φορολογούμενου είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

2932/2017 απόφαση ΣτΕ³⁵

Το Β΄ Τμήμα του ΣτΕ εξέτασε αίτηση με την οποία το αναιρεσεϊόν Δημόσιο ζήτησε την αναίρεση απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία έγινε αποδεκτή προσφυγή του αναιρεσιβλήτου και ακυρώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΕΔ ενδικοφανούς προσφυγής (του αναιρεσιβλήτου) κατά οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Αθηνών. Με αυτήν είχε καταλογισθεί στον αναιρεσίβλητο διαφορά κύριου φόρου και πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης.

Πιο αναλυτικά, ο αναιρεσίβλητος είχε ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή το 2015 κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (31.12.2014), με την οποία του καταλογίσθηκαν διαφορά κύριου φόρου και πρόσθετος φόρος λόγω

³⁵ ΣτΕ, <https://www.ddikastes.gr/node/2356>

υποβολής ανακριβούς δήλωσης, υποβάλλοντας για το έτος χρήσης 1999 την 12166/15-5-2000 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ισχυριζόμενος ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή ένδικου φόρου είχε παραγραφεί. Η προσφυγή απορρίφθηκε σιωπηρώς λόγω παρέλευσης της προβλεπόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης από τον Προϊστάμενο της ΔΕΔ. Το επιχείρημα του αναιρεσιβλήτου ήταν ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης υπέκυψε στην οριζόμενη από το άρθρο 84 παρ. του ΚΦΕ πενταετή παραγραφή.

Το Ελληνικό Δημόσιο, με την έκθεση απόψεών του προς το Δικαστήριο υποστήριξε ότι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων και αφού είχε προηγηθεί η έκδοση οριστικής καταλογιστικής πράξης και, επομένως, ίσχυε η δεκαετής παραγραφή του άρθρου 84, παρ. 4, του ν. 2238/1994. Η παραγραφή αυτή, που έληγε αρχικά στις 31-12-2010, παρατάθηκε με το άρ. 12, παρ. 7, ν. 3888/2010 έως 31-12-2011, με το άρ. 18, παρ. 2 του ν. 4002/2011 έως 31-12-2012, με το άρ. 2, παρ. 1, ν. 4098/2012) έως 31-12-2013, και εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 10-7-2013, δηλαδή το τελευταίο έτος της παραγραφής, παρατάθηκε έως 31-12-2014 και ως εκ τούτου η καταλογιστική πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε μέσα στην προθεσμία της παραγραφής.

Συνοψίζοντας, με την 2932/2017 απόφαση ΣτΕ κρίθηκε ότι οι διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου παρατείνουν ανεπίτρεπτα, δεδομένου μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή όσο και τη δεκαετή προθεσμία παραγραφής αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Κατά λογική ακολουθία, επέρχεται αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους, γεγονός που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνείδησης στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Στο συμπέρασμα, λοιπόν, της εν λόγω απόφασης του ΣτΕ αναφέρεται ότι οι επίμαχες νομοθετικές διατάξεις αντίκεινται στο Σύνταγμα και για το λόγο αυτό δεν μπορούν να τύχουν

εφαρμογής. Επομένως, οι λόγοι αναίρεσης που επικαλείται το αναιρεσεϊόν Δημόσιο πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, καθώς και η αίτηση στο σύνολό της.

Πιο αναλυτικά, η Ολομέλεια του ΣτΕ έλαβε υπόψη της την αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του Κράτους Δικαίου (άρθρα 2, παρ. 1, και 25, παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος). Στο άρθρο 2, παρ. 1 προβλέπεται ότι μεταξύ των αρχών της καλής νομοθέτησης περιλαμβάνεται η ασφάλεια του δικαίου και η ειδικότερη εκδήλωσή της, η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η οποία επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζομένων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με αυστηρότητα, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερομένους, όπως για παράδειγμα διατάξεις για την επιβολή επιβαρύνσεων (φόρων, τελών, εισφορών, κυρώσεων).

Συνεπώς, για την επιβολή επιβαρύνσεων απαιτείται να ορίζεται εκ των προτέρων προθεσμία παραγραφής και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά τη λήξη της οποίας δεν δύναται να επιβάλλεται οικονομική επιβάρυνση ή σχετική κύρωση. Για να είναι δυνατή η a priori πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, ώστε να μην κλονίζεται και η εμπιστοσύνη του διοικουμένου προς το κράτος, η λήξη της παραγραφής πρέπει να ορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα και να μην εξαρτάται από ενέργειες της δημόσιας αρχής. Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας.

Σκοπός της τήρησης των ανωτέρω είναι να καθίσταται δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου για την εξακρίβωση της τήρησης των υποχρεώσεων των διοικουμένων, αλλά συγχρόνως να αποτρέπεται η απραξία των διοικητικών αρχών, την οποία ενθαρρύνει η μεγάλη διάρκεια του χρόνου της παραγραφής ή η δυνατότητα της a posteriori παράτασης, ιδίως κοντά στο χρόνο λήξης της προθεσμίας. Επιπλέον, οι διοικούμενοι δεν πρέπει να αφήνονται έκθετοι σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, καθώς μια τέτοια κατάσταση αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων, με δυσμενείς συνέπειες για την οικονομία, ιδίως σε περίοδο οικονομικής κρίσης, και μπορεί να προκαλέσει βλάβη του δημοσίου συμφέροντος.

Εξάλλου, η επιβολή οικονομικών επιβαρύνσεων ή κυρώσεων μετά την παρέλευση μεγάλου χρονικού διαστήματος πρέπει να λαμβάνει υπόψη της την οικονομική δυνατότητα του διοικουμένου να ανταποκριθεί, και μάλιστα σε περίοδο οικονομικής ύφεσης. Επιπλέον, το κράτος, στην περίπτωση που ο διοικούμενος δεν μπορεί να ανταπεξέλθει στην οικονομική υποχρέωση αφήνεται έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης βεβαιωμένων οφειλών, που εν τέλει αποτελεί τον επιδιωκόμενο σκοπό. Ακόμα, η Διοίκηση μπορεί να αντιμετωπίσει το πρόβλημα της απασχόλησης του ειδικευμένου για ελέγχους προσωπικού της με παρελθούσες υποθέσεις, τη στιγμή που έχει να αντιμετωπίσει σωρεία τρεχουσών υποθέσεων.

Επίσης, η Ολομέλεια του ΣτΕ έλαβε υπόψη τις θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις σχετικές με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, ειδικά στο ΦΔ (1. «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα..... 2. «Φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε»). Επομένως, κάθε διάταξη νόμου περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη γιατί αντίκειται στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλεια του δικαίου, καθώς θα τροποποιούσε αναδρομικά σε βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά το χρόνο, στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επιπλέον, η εξεταζόμενη φορολογική ενοχή υπόκειται στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25, παρ. 1, εδ. δ' του Συντάγματος, «...προκειμένου να αποφευχθεί ενδεχόμενη απραξία της φορολογικής διοίκησης η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια.....»). Εξάλλου, ο εφαρμοζόμενος ηλεκτρονικός έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων διευκολύνει τη διοίκηση για την ταχύτερη διεκπεραίωσή τους, επομένως δεν δικαιολογείται ο μακρός χρόνος παραγραφής. Η ταχύτητα των εκκαθαρίσεων των φορολογικών υποθέσεων εξυπηρετεί τόσο τον διοικούμενο όσο και το δημόσιο συμφέρον.

Συνοψίζοντας, με βάση τα ανωτέρω και

α) τις διατάξεις:

- του άρθρου 78 του Συντάγματος, κατά την έννοια των οποίων «η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Επομένως, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως πρέπει να θεσπίζεται το αργότερο το έτος που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση». Επιπλέον, σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και προκειμένου να αποφευχθεί ενδεχόμενη απραξία της φορολογικής διοίκησης, η παραγραφή πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια

- του άρθρου 84 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) «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 πενταετίας»

- του άρθρου 51 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του 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»

- του άρθρου 136 του ν. 4270/2014 «Η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου μαζί με τα πρόστιμα, τους τόκους και τις προσαυξήσεις, που έχουν βεβαιωθεί, παραγράφονται μετά την παρέλευση πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους, μέσα στο οποίο βεβαιώθηκε και κατέστη αυτή ληξιπρόθεσμη»

β) τα οριζόμενα:

- στην αριθμ. 265/2017 Γνωμοδότηση ΝΣΚ «...ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας..... θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης

της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων και πληροφοριών περί της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων»,

- στην αριθμ. 2934/2017 απόφαση ΣτΕ, με την οποία ορίζεται ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) προθεσμίας. Συγκεκριμένα ορίζεται 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 πενταετίας». Η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός της πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή αν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας,

κατόπιν των ανωτέρω, το ΣτΕ απέρριψε ως αβάσιμους τους λόγους αναίρεσης απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, που επικαλείτο το αναιρεσιόνο Δημόσιο, καθώς και την αίτηση στο σύνολό της.

2934/2017 Απόφαση ΣτΕ³⁶

Το ΣτΕ με την απόφαση 2934/2017 ορίζει ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, εκείνα τα οποία είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄151 /16.09.1994) «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», όπου ορίζεται 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 πενταετίας». Η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση των συμπληρωματικών

³⁶ <https://www.sakkoulas-online.gr/news/ste-2934-2017-oi-kiniseis-ton-trapezikon-logariasmon-stin-imedapi-den-apoteloun-sympliromatika-stoicheia-gia-tin-epimikynsi-tis-prothesmias-paragrafis/>

στοιχείων εντός της πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή αν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας.

Επιπλέον, σύμφωνα με την ίδια απόφαση, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να διενεργείται εντός της προβλεπόμενης πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Αυτά δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της προθεσμίας παραγραφής. Αν συνέβαινε αυτό, δηλαδή αν χαρακτηρίζονταν ως συμπληρωματικά στοιχεία, τότε ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής «δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι η συντριπτική πλειοψηφία των φορολογουμένων τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς...» (βλ. και 265/2017 Γνωμοδότηση ΝΣΚ).

3.4 Γνωμοδοτήσεις ΝΣΚ σχετικές με την παραγραφή φορολογικών υποθέσεων

Σε περίπτωση που η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή τα έντυπα που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ισχύει η 10ετής παραγραφή. Σχετική είναι η γνωμοδότηση 265/2017 του ΝΣΚ³⁷, με την οποία διευκρινίζεται ότι η ανακρίβεια είναι αντικειμενική και αφορά στη μη ανταπόκριση του περιεχομένου προς την πραγματικότητα. Η ανακρίβεια δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί στα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τη δήλωση ή στη μη υποβολή των αναγκαίων δικαιολογητικών ή σε αριθμητικά λάθη ή αναριθμητισμούς στη δήλωση, καθόσον αυτά ελέγχονται κατά το χρόνο της εκκαθάρισης του φόρου από τις ελεγκτικές αρχές. Όπως αναφέρεται στην ανωτέρω γνωμοδότηση «...ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως

³⁷ΝΣΚ http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3

παρέκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, ο οποίος ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής, διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπομένου, εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για το Δημόσιο, θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων και πληροφοριών περί της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων».

Σε περίπτωση φοροδιαφυγής η παραγραφή επεκτείνεται στην εικοσαετία. Με την 268/2017 γνωμοδότηση του ΝΣΚ³⁸ η διοίκηση αποδέχθηκε ότι η εικοσαετής παραγραφή μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά μόνο από το έτος 2012 και μετά, ενώ η νομοθετική πρόβλεψη για την αναδρομική εφαρμογή της διάταξης για τα έτη 2008-2011 κρίθηκε αντισυνταγματική. Συγκεκριμένα η πλειοψηφία της Ολομέλειας γνωμοδότησε ότι «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (παρ. 1-2) του ισχύοντος Συντάγματος³⁹, η διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013) σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή, σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

³⁸ ΝΣΚ http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3

³⁹ Άρθρο 78 Συντάγματος: 1. «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες ή τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Η τελευταία αυτή διάταξη οδήγησε σε παραγραφή υποθέσεων φοροδιαφυγής, όπως αποκαλύπτει το άρθρο «*Ακυρώνονται σωρηδόν φοροέλεγχοι και σβήνονται πρόστιμα*» (28/04/2018) της εφημερίδας «Σοφοκλέουςin»⁴⁰. Ως παράδειγμα, το άρθρο αναφέρει την περίπτωση επιχείρησης, η οποία δεν δήλωσε τη λήψη ασφαλιστικής αποζημίωσης ύψους 1.020.000€ το έτος 2010. Κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε το έτος 2017 βεβαιώθηκε συνολικός φόρος και πρόστιμο 417.898,45€. Η εταιρεία κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή ζητώντας την ακύρωση του φόρου και του προστίμου. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αποφάσισε να γίνει δεκτή η προσφυγή της επιχείρησης για τη χρήση του έτους 2010, καθόσον η ενέργεια της επιχείρησης ήταν σε γνώση του φορολογικού ελέγχου εντός της πενταετούς παραγραφής (31/12/2016) και δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ώστε να έχει εφαρμογή η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)⁴¹.

Στο παρελθόν, αποφάσεις του ΣτΕ, που περιόριζαν αυστηρά στην πενταετία τη χρονική περίοδο διενέργειας ελέγχου, είχαν προκαλέσει ακυρώσεις φορολογικών ελέγχων και παραγραφές προστίμων ακόμα και σε περιπτώσεις διαπιστωμένης φοροδιαφυγής, όπως επισημαίνεται στο παραπάνω άρθρο. Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι τραπεζικές καταθέσεις: αν η εφορία διαπίστωνε ότι οι καταθέσεις ενός φορολογουμένου το έτος 2010 αυξάνονταν κατά 100.000€, ενώ το ίδιο έτος αυτός δήλωνε εισοδήματα 15.000€ και δεν εμφανιζόταν να έχει εκποιήσει κάποιο περιουσιακό στοιχείο ώστε να μπορεί να δικαιολογήσει την πηγή προέλευσης των καταθέσεων, δεν μπορούσε να προχωρήσει σε έλεγχο, καθώς, σύμφωνα με το ΣτΕ, η εφορία όφειλε να ελέγξει τα συμπληρωματικά στοιχεία εντός της πενταετίας.

⁴⁰ «Σοφοκλέουςin» <https://www.sofokleousin.gr/akyronontai-soridon-foro-elegxoi-kai-svinontai-prostima>

⁴¹ 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).

Μια άλλη τροπή στα φορολογικά πράγματα έφερε η με αριθμό 89/2018 γνωμοδότηση του ΝΣΚ⁴², η οποία δίνει τη δυνατότητα στις φορολογικές αρχές να επιμηκύνουν το χρόνο παραγραφής σε έξι (6) έτη για υποθέσεις πριν το 2013. Συγκεκριμένα το ΝΣΚ 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». Τα συμπληρωματικά στοιχεία θα πρέπει να έχουν περιέλθει στις φορολογικές αρχές κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ώστε να εκδοθούν οι πράξεις προσδιορισμού φόρου πριν παρέλθει η πενταετία.

Όπως αναφέρεται και στο άρθρο «*Νέα ανατροπή στην παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων*» (05/06/2018) της εφημερίδας «*Σοφοκλέουςin*»⁴³, η στόχευση της νομοθετικής ρύθμισης αποβλέπει στην αποτροπή της παραγραφής των φορολογικών επιβαρύνσεων που πρέπει να επιβληθούν σε όσους τυχόν έχουν αποκρύψει στοιχεία από τις φορολογικές αρχές, τα οποία αποκαλύφθηκαν χρονικά πολύ κοντά στην προθεσμία παραγραφής. Η ετήσια παρέκταση της προθεσμίας, μάλιστα, συνάδει με την αρχή της φορολογικής ισότητας, καθώς οι συνεπείς ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις τους πολίτες θα βρίσκονταν σε δυσμενέστερη θέση έναντι των ασυνεπών και μάλιστα εκείνων που συνειδητά είχαν αποκρύψει στοιχεία από τις φορολογικές αρχές.

Στο Α' μέρος της παρούσας εργασίας επιχειρήθηκε να αναλυθεί η έννοια της παραγραφής των φορολογικών υποθέσεων των πολιτών, καθώς επίσης και οι έννοιες της αναστολής και της διακοπής της παραγραφής. Η συνεχής νομοθέτηση σχετικά με τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής κατά περίπτωση δημιούργησε ένα κλίμα ασάφειας και αβεβαιότητας, ώστε να απαιτείται επικουρικά η γνωμοδότηση των ΝΣΚ και του ΣτΕ σε πλήθος περιπτώσεων για την απόδοση της φορολογικής δικαιοσύνης. Η πίεση των δημοσιονομικών ελλειμμάτων στην περίοδο της μεγάλης οικονομικής

⁴² ΝΣΚ <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon>

⁴³ «Σοφοκλέουςin» <https://www.sofokleousin.gr/nea-anatropi-stin-paragrafi-ton-forologikon-ypotheseon%C2%A0>

ύφεσης οδήγησε στην εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων με σκοπό την αύξηση των εσόδων στα δημόσια ταμεία, την πάταξη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, τη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων και των φυσικών προσώπων. Το θεσμικό πλαίσιο και οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι των ελέγχων αυτών, καθώς και τα μέσα προστασίας των διοικούμενων, αναλύονται στο Β΄ μέρος της εργασίας.

ΜΕΡΟΣ Β΄

4. Φορολογικοί έλεγχοι και έλεγχοι τραπεζικών καταθέσεων

Στο Β΄ μέρος της παρούσας εργασίας αναλύεται το θέμα των φορολογικών ελέγχων και των ελέγχων των τραπεζικών καταθέσεων ως αποτέλεσμα των μεγάλων δημοσιονομικών αναγκών της χώρας στο πλαίσιο της εξαιρετικά δυσμενούς οικονομικής συγκυρίας των τελευταίων ετών. Κατά τη δεκαετία 2000-2010 πολλές φορολογικές υποθέσεις αντιμετώπιζαν οριστική παραγραφή, καθώς, όπως προαναφέρθηκε, οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου δεν μπορούσαν να ανατρέχουν στο παρελθόν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο της πενταετίας από τη λήξη του έτους στο οποίο έπρεπε να υποβληθεί η σχετική φορολογική δήλωση.

Επιπλέον, το σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον έχει δημιουργήσει τη δυνατότητα στους φορολογούμενους να τηρούν χρηματικά ποσά εκτός των χωρών κατοικίας τους και να κατέχουν και να διαχειρίζονται επενδύσεις μέσω εξωχώριων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Από τη μία πλευρά, η ανάπτυξη της διεθνούς κυκλοφορίας προσώπων, κεφαλαίων, αγαθών και υπηρεσιών αύξησε τις δυνατότητες φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής και από την άλλη δημιουργήθηκε η ανάγκη εξασφάλισης επαρκούς προστασίας των δικαιωμάτων των φορολογουμένων κατά της διακριτικής μεταχείρισης και της διπλής φορολογίας. Στο πλαίσιο αυτό αναγνωρίστηκε η αναγκαιότητα της διεθνούς συνεργασίας σε φορολογικά θέματα, καθώς κοινό συμφέρον όλων των χωρών είναι η αποφυγή της φοροδιαφυγής και η διατήρηση της ακεραιότητας των φορολογικών συστημάτων τους. Για να επιτευχθεί αυτός ο στόχος απαιτείται συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων των κρατών, που μπορεί να υλοποιηθεί πιο αποτελεσματικά με την ανταλλαγή πληροφοριών.

Βάση για την ανάπτυξη της ανταλλαγής πληροφοριών αποτέλεσε η Πολυμερής Σύμβαση για την Αμοιβαία Διοικητική Συνδρομή σε Φορολογικά Θέματα, που κυρώθηκε με τις διατάξεις του ν. 4153/2013 (ΦΕΚ 116/Α΄/23.05.2013) «Κύρωση της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ), με τα συναφή Παραρτήματα Α΄ και Β΄ σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα και του Πρωτοκόλλου Τροποποίησης», καθώς και το άρθρο 26 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ.

Είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια, στα πλαίσια της οικονομικής κρίσης, οι ελληνικές φορολογικές αρχές έχουν εντείνει τους ελέγχους των οικονομικών δραστηριοτήτων των φυσικών και νομικών προσώπων στοχεύοντας στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και στην αύξηση της εισροής εσόδων στα δημόσια ταμεία. Προς την κατεύθυνση αυτή έχει συμβάλει η ενσωμάτωση των νέων τεχνολογιών στο χώρο της φορολογικής πολιτικής, η οποία έχει δημιουργήσει νέες δυνατότητες αναζήτησης πληροφοριών αναφορικά με εισοδηματικά ή περιουσιακά στοιχεία των φορολογουμένων και έχει διευκολύνει τη διασταύρωση οικονομικών στοιχείων στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων.

Επιπλέον, η διασύνδεση των τραπεζικών ιδρυμάτων με την Α.Α.Δ.Ε. και η καθιέρωση της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών έχουν διευκολύνει σε μεγάλο βαθμό το έργο των ελεγκτικών αρχών. Οι αρχές μπορούν να έχουν πρόσβαση σε κινήσεις λογαριασμών τόσο στην ίδια τη χώρα τους όσο και στο εξωτερικό.

Η ελληνική κυβέρνηση λαμβάνει από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματά της κατ' έτος χρηματοοικονομικές πληροφορίες σχετικές με όλους τους δηλωτέους λογαριασμούς αλλοδαπών συμφερόντων και τις ανταλλάσσει αυτόματα με τις εμπλεκόμενες χώρες, εφόσον αυτές συμμετέχουν σε κοινή συμφωνία που έχει υπογραφεί γι' αυτό το σκοπό. Παράλληλα, γίνεται αποδέκτης χρηματοοικονομικών πληροφοριών για λογαριασμούς Ελλήνων που διαμένουν στο εξωτερικό, αλλά είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν τόκους, μερίσματα, έσοδα από ορισμένα ασφαλιστικά προϊόντα, έσοδα από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων, ενοίκια, υπόλοιπα λογαριασμών στην αρχή και στο τέλος του έτους, λοιπά έσοδα.

4.1 Θεσμικό πλαίσιο

Μετά την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2014/107/ΕΕ/ σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών στο φορολογικό τομέα μεταξύ Κρατών Μελών με το ν. 4378/2016, με τον ν. 4428/2016 (ΦΕΚ 190/Α΄/13.10.2016) «Κύρωση της πολυμερούς Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών και διατάξεις εφαρμογής», κυρώνεται η Πολυμερής Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών του ΟΟΣΑ σε παγκόσμιο επίπεδο.

Μια αρμόδια Αρχή ειδοποιεί την άλλη Αρμόδια Αρχή, όταν η πρώτη έχει λόγο να πιστεύει ότι ένα σφάλμα μπορεί να έχει οδηγήσει σε υποβολή λανθασμένων ή ελλιπών πληροφοριών ή ότι υφίσταται περίπτωση με συμμόρφωσης από ένα Δηλούν Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα προς τις εφαρμοστέες απαιτήσεις υποβολής στοιχείων και τις διαδικασίες δέουσας επιμέλειας, που είναι σύμφωνες με το ΚΠΑ. Η ειδοποιούμενη Αρμόδια Αρχή λαμβάνει όλα τα ενδεδειγμένα μέτρα, που είναι διαθέσιμα, σύμφωνα με το εθνικό της δίκαιο για να αντιμετωπίσει τα σφάλματα ή τη μη συμμόρφωση που περιγράφονται στην ειδοποίηση.

Σχετικά με κάθε Δηλωτέο Λογαριασμό άλλης Δικαιοδοσίας, οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται είναι το όνομα, η διεύθυνση, ο ΑΦΜ, η ημερομηνία και ο τόπος γέννησης κάθε Δηλωτέου Προσώπου που είναι Δικαιούχος Λογαριασμού (για φυσικά πρόσωπα), και στην περίπτωση Οντότητας η επωνυμία, η διεύθυνση, ο ΑΦΜ και το όνομα, η διεύθυνση, ο ΑΦΜ, η ημερομηνία και ο τόπος γέννησης κάθε Δηλωτέου Προσώπου. Ακόμα, ανταλλάσσονται ο αριθμός λογαριασμού ή λειτουργικό ισοδύναμο ελλείψει αριθμού λογαριασμού, η επωνυμία και ο αριθμός ταυτοποίησης του Δηλούντος Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος, το υπόλοιπο ή η αξία του λογαριασμού στο τέλος του σχετικού ημερολογιακού έτους ή άλλης αντίστοιχης περιόδου υποβολής στοιχείων, ή το κλείσιμο του λογαριασμού, αν ο λογαριασμός έκλεισε κατά τη διάρκεια αυτού του έτους ή αυτής της περιόδου.

Το ποσό και ο χαρακτηρισμός των πληρωμών που πραγματοποιούνται όσον αφορά έναν Δηλωτέο Λογαριασμό καθορίζονται σύμφωνα με τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας της Δικαιοδοσίας που ανταλλάσσει τις πληροφορίες. Επίσης,

προσδιορίζεται το νόμισμα στο οποίο εκφράζεται κάθε σχετικό ποσό. Οι πληροφορίες ανταλλάσσονται εκκινώντας εντός εννέα μηνών μετά το τέλος του ημερολογιακού έτους, στο οποίο αφορούν οι πληροφορίες.

Με το τρίτο άρθρο του νόμου αυτού προβλέπεται η ενσωμάτωση Κοινού Προτύπου Αναφοράς (ΚΠΑ)⁴⁴ (Common Reporting Standard-CRS) του ΟΟΣΑ σχετικά με τους κανόνες υποβολής στοιχείων και δέουσας επιμέλειας όσον αφορά στις πληροφορίες επί των Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών. Για την εφαρμογή του ΚΠΑ έχουν δεσμευτεί 101 χώρες, σύμφωνα με ενημέρωση του ΟΟΣΑ στις 26.7.2016. Από αυτές, οι 53, μεταξύ των οποίων και η Ελλάδα, προβλεπόταν να εφαρμόσουν την πρώτη αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών το 2017, για τα εισοδήματα του 2016, ενώ οι 31 χώρες το 2018 (βλ. Παράρτημα). Οι υπόλοιπες 17 χώρες είχαν δεσμευτεί, αλλά έμενε να υπογράψουν την Πολυμερή Συμφωνία.

Σύμφωνα με το τέταρτο άρθρο, η ανταλλαγή πληροφοριών, συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών ερευνών, γίνεται κατόπιν ειδικά αιτιολογημένης απόφασης ως προς την αναγκαιότητα και αναλογικότητα των δεδομένων, τόσο από την αιτούσα αρχή όσο και από τη λαμβάνουσα αρχή, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 22 της Σύμβασης του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ και του Τροποποιητικού Πρωτοκόλλου αυτής, που έχει κυρωθεί με το άρθρο πρώτο του ν. 4153/2013 (Α' 116), το Τμήμα 5 της κυρούμενης ΠΣΑΑ και το Παράρτημα Γ' αυτής, καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2471/1997 (Α' 50). Τα Δηλώντα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα⁴⁵ και οι αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Οικονομικών, δυνάμει του π.δ. 111/2014 και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων,

⁴⁴Ο όρος «Κοινό Πρότυπο Αναφοράς» σημαίνει το πρότυπο για αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών χρηματοοικονομικών λογαριασμών για φορολογικά θέματα, το οποίο έχει αναπτυχθεί από τον ΟΟΣΑ, με τις χώρες της Ομάδας G20.

⁴⁵Ο όρος «Δηλόν Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα» σημαίνει οποιοδήποτε Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα Δικαιοδοσίας που δεν είναι Μη Δηλόν Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα. Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα Δικαιοδοσίας σημαίνει, για κάθε αντίστοιχη Δικαιοδοσία 1) οποιοδήποτε Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα που είναι κάτοικος της Δικαιοδοσίας, εξαιρουμένου οποιουδήποτε υποκαταστήματος αυτού του Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος που βρίσκεται εκτός της Δικαιοδοσίας και 2) οποιοδήποτε υποκατάστημα Χρηματοπιστωτικού Ιδρύματος που δεν είναι κάτοικος της Δικαιοδοσίας, αν αυτό το υποκατάστημα βρίσκεται στη Δικαιοδοσία. Ο όρος «Δικαιοδοσία» σημαίνει μια χώρα ή έδαφος σε σχέση με την οποία η Σύμβαση έχει τεθεί σε ισχύ και εφαρμόζεται.

θεωρούνται «υπεύθυνοι επεξεργασίας» κατά την έννοια και για τους σκοπούς του ν. 2472/1997, καθένας για κάθε επεξεργασία που διενεργεί.

Κάθε Δηλούν Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα υποχρεούται να ενημερώνει κάθε ενδιαφερόμενο Δηλωτέο Πρόσωπο ότι οι πληροφορίες που το αφορούν και που αναφέρονται στο Τμήμα 2 της κυρούμενης ΠΣΑΑ συλλέγονται και διαβιβάζονται σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα σε αυτήν. Επίσης, υποχρεούται να παράσχει σε αυτό το πρόσωπο κάθε πληροφορία της οποίας δικαιούται να λαμβάνει γνώση, δυνάμει των διατάξεων του ν. 2472/1997, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, ώστε το πρόσωπο να ασκήσει τα δικαιώματά του ως προς την προστασία δεδομένων και, σε κάθε περίπτωση, πριν το ενδιαφερόμενο Δηλούν Χρηματοπιστωτικό Ίδρυμα υποβάλλει τις πληροφορίες. Με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής της φορολογικής νομοθεσίας, οι πληροφορίες που υφίστανται επεξεργασία διατηρούνται μόνο για το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την επιδίωξη των σκοπών του παρόντος νόμου και, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις περί παραγραφής για κάθε υπεύθυνο επεξεργασίας.

Όλες οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται υπόκεινται στους κανόνες εμπιστευτικότητας και σε άλλες διασφαλίσεις, συμπεριλαμβανομένων των διατάξεων που περιορίζουν τη χρήση των πληροφοριών που ανταλλάσσονται και στο βαθμό που απαιτείται για να εξασφαλίζεται το απαραίτητο επίπεδο προστασίας των προσωπικών δεδομένων, σύμφωνα με τις διασφαλίσεις που μπορούν να προσδιοριστούν από την Αρμόδια Αρχή που παρέχει τις πληροφορίες, όπως απαιτείται βάσει του εσωτερικού της δικαίου και περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Γ' του νόμου. Μια Αρμόδια Αρχή ειδοποιεί τη Γραμματεία Συντονιστικού Οργάνου αμέσως, αναφορικά με οποιαδήποτε παραβίαση της εμπιστευτικότητας ή μη τήρηση των διασφαλίσεων και οποιαδήποτε συνεπακόλουθη επιβολή κυρώσεων και διορθωτικών μέτρων. Η Γραμματεία Συντονιστικού Οργάνου⁴⁶ ειδοποιεί όλες τις Αρμόδιες Αρχές ως προς τις οποίες η παρούσα Συμφωνία είναι σε ισχύ και εφαρμογή με την πρώτη αναφερόμενη Αρμόδια Αρχή.

⁴⁶ «Γραμματεία Συντονιστικού Οργάνου» είναι η Γραμματεία του ΟΟΣΑ, που παρέχει υποστήριξη στο συντονιστικό όργανο που αποτελείται από εκπροσώπους των αρμόδιων αρχών των Συμβαλλόμενων Μερών της Σύμβασης

Εάν προκύψουν οποιεσδήποτε δυσκολίες κατά την εφαρμογή ή την ερμηνεία της Συμφωνίας, μια Αρμόδια Αρχή μπορεί να ζητήσει διαβουλεύσεις με μία ή περισσότερες από τις Αρμόδιες Αρχές για την ανάπτυξη κατάλληλων μέτρων που θα εξασφαλίζουν την τήρηση της Συμφωνίας. Η Αρμόδια Αρχή που ζητά τις διαβουλεύσεις πρέπει να διασφαλίζει ότι η Γραμματεία Συντονιστικού Οργάνου ενημερώνεται για οποιαδήποτε μέτρα έχουν ληφθεί και αυτή με τη σειρά της να ενημερώνει όλες τις Αρμόδιες Αρχές, ακόμα κι εκείνες που δεν συμμετείχαν στις διαβουλεύσεις, για οποιαδήποτε μέτρα έχουν ληφθεί.

Τελευταία κωδικοποίηση του ανωτέρω νόμου έγινε με τον ν. 4493/2017 (ΦΕΚ 164/Α΄/31.10.2017) «Κύρωση του Μνημονίου Συνεννόησης και της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής για τη βελτίωση της διεθνούς φορολογικής συμμόρφωσης και την εφαρμογή του νόμου περί Φορολογικής Συμμόρφωσης Λογαριασμών της Αλλοδαπής (FATCA), καθώς και της Συμφωνίας Αρμόδιων Αρχών και διατάξεις εφαρμογής». Με το νόμο αυτό κυρώνονται και έχουν την ισχύ, που ορίζει το άρθρο 28, παρ. 1 του Συντάγματος, η Δήλωση της Αρμόδιας Αρχής της Ελλάδας για την προσχώρηση της Ελλάδας στην Πολυμερή Συμφωνία Αρμόδιων Αρχών (ΠΣΑΑ) για την Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών Χρηματοοικονομικών Λογαριασμών του ΟΟΣΑ.

4.2 Ελεγκτικές αρχές

Οι αρμόδιες υπηρεσίες του ελληνικού κράτους, που έχουν ως αρμοδιότητα τον έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των Ελλήνων πολιτών είναι οι ακόλουθες:

A.A.Δ.Ε.

Με το νόμο 4389/2016 (ΦΕΚ 94/τ.Α΄/27-05-2016) συστήθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), με έδρα την Αθήνα, η οποία, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 1 του ως άνω νόμου, έχει ως σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της. Στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «η Αρχή απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής

αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές, αλλά υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο».

Σ.Δ.Ο.Ε.

Για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων αρμόδιο είναι το Σ.Δ.Ο.Ε. (Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος) του Υπουργείου Οικονομικών⁴⁷, το οποίο είναι επιφορτισμένο με την ευθύνη για την αποκάλυψη και καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, υποθέσεων διαφθοράς και απάτης, καθώς και για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με την προστασία της δημόσιας περιουσίας. Το Σ.Δ.Ο.Ε. συστάθηκε με το άρθρο 4 του ν. 2343/1995 (Α' 211).

Με το π.δ. 84/2019 (ΦΕΚ 123/τ.Α'/17.07.2019) «Σύσταση και κατάργηση Γενικών Γραμματειών και Ειδικών Γραμματειών/Ενιαίων Διοικητικών Τομέων Υπουργείων», μεταφέρονται στη Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών οι υπαγόμενες στην Ειδική Γραμματεία του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος υπηρεσίες των άρθρων 79 έως 83 του π.δ. 142/2017 (Α' 181), ως σύνολο αρμοδιοτήτων, θέσεων προσωπικού και εποπτευόμενων φορέων (άρθρο 1).

Σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών, η Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας συστάθηκε με το π.δ. 84/2019. Ο ρόλος της είναι αφενός η εποπτεία, ο συντονισμός και ο έλεγχος εφαρμογής της κυβερνητικής πολιτικής από τις συναρμόδιες υπηρεσίες και τα νομικά πρόσωπα για τη διοίκηση, διαχείριση, αξιοποίηση και προστασία της δημόσιας και κοινωφελούς περιουσίας, καθώς και της ιδιωτικής περιουσίας του δημοσίου και αφετέρου η προώθηση των αποκρατικοποιήσεων με την ταυτόχρονη ορθή εκτέλεση και συστηματική παρακολούθηση αυτών, καθώς και η αποτελεσματική διαχείριση των κινητών αξιών που ανήκουν στο Δημόσιο, με σκοπό την επίτευξη μέγιστου δημοσιονομικού οφέλους. Επιπλέον, η Γενική Γραμματεία κατευθύνει, παρακολουθεί, συντονίζει και ελέγχει τη λειτουργία και το έργο των υπηρεσιών και των συλλογικών οργάνων και επιτροπών, που υπάγονται σε αυτήν, με σκοπό την καλύτερη διαχείριση και αξιοποίηση της δημόσιας και κοινωφελούς περιουσίας.

⁴⁷ Υπουργείο Οικονομικών, <https://www.minfin.gr/web/eidike-grammateia-sdoe>

Η Γενική Γραμματεία Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας διαρθρώνεται ως εξής:

❖ Γενική Διεύθυνση Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Γ.Δ. ΣΔΟΕ): αποστολή της είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, η αποκάλυψη περιπτώσεων διαφθοράς και απάτης, καθώς επίσης και ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας, με σκοπό την πρόληψη των σχετικών παραβάσεων και παράνομων πράξεων, την οικειοθελή συμμόρφωση των υπόχρεων, τη δίωξη των υπεύθυνων παραβατών, καθώς και την προστασία γενικότερα των οικονομικών συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου, της εθνικής οικονομίας, του κοινωνικού συνόλου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.).

❖ Διεύθυνση Φορολογικής Πολιτικής: οι επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Φορολογικής Πολιτικής είναι η ανάλυση και επεξεργασία δεδομένων που αφορούν στο σχεδιασμό και την υλοποίηση της φορολογικής πολιτικής, η παρακολούθηση και αξιολόγηση των διεθνών εξελίξεων στον τομέα αυτό, και ιδίως η αξιολόγηση των εξελίξεων σε επίπεδο ΟΟΣΑ και ΕΕ, και η διενέργεια προβλέψεων για τα έσοδα από την εφαρμογή της φορολογικής πολιτικής. Ακόμα μεριμνά για την υποβολή τεκμηριωμένων εισηγήσεων για την αναμόρφωση της φορολογικής νομοθεσίας, ώστε να διασφαλίζεται η εναρμόνιση με τις βέλτιστες πρακτικές, με τις δεσμεύσεις μας ως μελών της Ε.Ε. και των διεθνών οργανισμών και με το υφιστάμενο γενικότερο πλαίσιο φορολογικής πολιτικής, οι οποίες συνοδεύονται, εφόσον απαιτείται, με εκτίμηση για την προσδοκώμενη ωφέλεια ως προς τα έσοδα αλλά και τη δυνατότητα συμμόρφωσης των φορολογουμένων. Επιπλέον, αξιολογεί και παρακολουθεί τις νομοθετικές διατάξεις που εισηγείται η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, καθώς και των κανονιστικών πράξεων που εκδίδει για ζητήματα που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής των αρμοδιοτήτων της.

❖ Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.): αποστολή της είναι αποκλειστικά η διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τέλεσης μείζονος ποινικής απαξίας φορολογικών εγκλημάτων, που προβλέπονται στα άρθρα 66 επ. του ΚΦΔ (ν. 4174/93, Α' 170), και οποιωνδήποτε άλλων απολύτως συναφώς οικονομικών εγκλημάτων, που βλάπτουν σοβαρά τα συμφέροντα του ελληνικού δημοσίου και της Ε.Ε., κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος ή του αναπληρωτή του ή των εισαγγελικών λειτουργών που τον επικουρούν, υπό την εποπτεία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

Η πιο σημαντική πρακτική διαφορά της Δ.Ε.Ο.Ε. σε σχέση με άλλες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών και της ΑΑΔΕ είναι η άμεση εισαγγελική εποπτεία. Όλες οι ενέργειες των ελεγκτών και τα αντίστοιχα αιτήματα των ελεγχόμενων τυγχάνουν επεξεργασίας από τους εποπτεύοντες εισαγγελείς⁴⁸. Το μεγαλύτερο όγκο υποθέσεων της ΔΕΟΕ τον καταλαμβάνουν οι έλεγχοι προσαύξησης περιουσίας μέσω «ανοίγματος» τραπεζικών λογαριασμών. Τα πορίσματα του ελέγχου, αφού ζητηθεί και η άποψη του ελεγχόμενου, αποστέλλονται στην ΑΑΔΕ, η οποία αποφασίζει αν θα προχωρήσει σε έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με την οποία συνεπιβάλλονται τυχόν τόκοι και πρόστιμα.

❖ Γενική Διεύθυνση Δημόσιας Περιουσίας και Κοινωφελών Περιουσιών: οι στρατηγικοί σκοποί της είναι η αποκάλυψη, η συστηματική καταγραφή και η διαρκής και αποτελεσματική προστασία και η αξιοποίηση της δημόσιας περιουσίας. Επιπλέον στόχοι της είναι η αύξηση των εσόδων μέσω της ορθολογικότερης και αποτελεσματικότερης προστασίας, διαχείρισης και αξιοποίησης της δημόσιας περιουσίας, η ποιοτική αναβάθμιση των κτιριακών υποδομών του δημοσίου και η εξοικονόμηση δημόσιων πόρων μέσω της αποτελεσματικότερης διαχείρισης του κτιριακού αποθέματος, με στόχο την κάλυψη των αναγκών στέγασης των υπηρεσιών του δημοσίου.

❖ Αυτοτελές Τμήμα ΜΑΠ: αρμοδιότητές του είναι η σύνταξη και επικαιροποίηση του Μητρώου Ακίνητης Περιουσίας του Δημοσίου και των

⁴⁸ Taxheaven (2019) «Οι έλεγχοι της ΔΕΟΕ. Πρακτικές αμφίβολης νομιμότητας» <https://www.taxheaven.gr/news/45664/oi-elegxoi-ths-deoe-praktikes-amfibolhs-nomimothtas>

φορέων του, η ενημέρωση, έκδοση αναφορών και στατιστικών στοιχείων από το Μ.Α.Π. προς τον Υπουργό Οικονομικών, τον κατά περίπτωση αρμόδιο Υπουργό και τη Γενική Γραμματεία Συντονισμού Κυβερνητικού Έργου.

❖ Αυτοτελές Γραφείο Ελληνικού: αρμοδιότητές του είναι η παρακολούθηση της εφαρμογής του Σχεδίου Ανάπτυξης του Μητροπολιτικού Πόλου Ελληνικού-Αγίου Κοσμά (ενημέρωση για τη διαδικασία αδειοδότησης, έκδοση αδειών δόμησης και κατεδάφισης κ.ά).

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Με το άρθρο 34 του ν. 4141/2013 «συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης με τίτλο “Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)”, η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια».

Μέχρι στιγμής δίνεται εντολή ελέγχου για τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- ✚ Φορολογούμενοι που βρίσκονται στις διάφορες λίστες τραπεζών του εξωτερικού (λίστα UBS [Ρηνανίας-Βεσφαλίας], λίστα HSBC [Λαγκάρντ] κ.ά.).
- ✚ Φορολογούμενοι που βρίσκονται σε λίστες κατόχων σκαφών αναψυχής με ξένη σημαία.
- ✚ Φορολογούμενοι που έκαναν εξαγωγή χρημάτων με χρήση αμοιβαίων κεφαλαίων (από το 2014 και εντεύθεν).
- ✚ Φορολογούμενοι που έκαναν εμβάσματα στο εξωτερικό την περίοδο 2009-2011.
- ✚ Φορολογούμενοι που βρίσκονται σε λίστες που καταρτίζουν ειδικοί του Υπουργείου Οικονομικών, οι οποίοι ελέγχουν τα τραπεζικά υπόλοιπα στη λήξη του έτους και τα αντιδιαστέλουν με τις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος.
- ✚ Φορολογούμενοι για τους οποίους υπάρχουν καταγγελίες και έχουν κριθεί από την Ειδική Επιτροπή Καταγγελιών ότι έχουν ουσιώδη αξία.

Καθοριστική σημασία έχει ο χρόνος που δίνεται η εντολή ελέγχου, καθώς για παράδειγμα αν δοθεί μετά την 31/12/2013 τότε ο έλεγχος για προσαύξηση περιουσίας δεν μπορεί να επεκταθεί πριν το 2008 λόγω πενταετούς παραγραφής.

4.3 Φορολογικοί έλεγχοι-Μέθοδοι ελέγχου τραπεζικών καταθέσεων

Έχοντας ως στόχο την εξυγίανση των δημόσιων οικονομικών, η οποία εκφράζεται με τη μείωση των δημοσίων ελλειμμάτων, την απαλλαγή από τις ανάγκες του δανεισμού και την οικονομική αυτάρκεια, το ελληνικό κράτος έχει θεσμοθετήσει μεθόδους φορολογικού ελέγχου και ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων. Ο νομοθέτης έχει ως σκοπό την αποκατάσταση της διαφάνειας, η οποία είναι απαραίτητη για την ομαλή λειτουργία μιας δημοκρατικής πολιτείας, με σεβασμό στο δικαίωμα του πολίτη να λαμβάνει αξιοπρεπείς υπηρεσίες από την πλευρά του κράτους. Απώτερος στόχος της οικονομικής εξυγίανσης είναι η αποκατάσταση του κύρους και της αξιοπιστίας της χώρας, η εικόνα της οποίας έχει ζημιωθεί κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης των τελευταίων ετών.

Σύμφωνα με το άρθρο του Γιώργου Δαλιάνη (29/03/2018) «*Μέθοδοι φορολογικού ελέγχου, άνοιγμα λογαριασμών, παραγραφή*», που δημοσιεύθηκε στην εφημερίδα Capital.gr⁴⁹, στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων έχει παρατηρηθεί μια καταχρηστική συμπεριφορά απέναντι σε πολίτες, από την πλευρά του Υπουργείου Οικονομικών και της Α.Α.Δ.Ε. Υπάρχουν περιπτώσεις που ο ελεγκτικός μηχανισμός προσκρούει σε αντιφατικές νομικές διατάξεις. Για παράδειγμα, η αγορά πρώτης κατοικίας πριν από χρόνια έγινε με απαλλαγή «πόθεν έσχες», ενώ πλέον κατά τον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων/ακινήτων θα αναζητηθεί η πηγή προέλευσης των χρημάτων που απαιτήθηκαν για την αγορά αυτή. Επιπλέον, σύμφωνα με τη νέα προσέγγιση του φορολογικού ελέγχου, κάθε ευρώ θα πρέπει να αποδεικνύεται από αντίστοιχους τραπεζικούς λογαριασμούς και τραπεζικές κινήσεις.

⁴⁹ Capital.gr <http://www.capital.gr/arthra/3282665/methodoi-forologikou-elegxou-anoigma-logariasmon-paragrafi>

Όπως αναφέρει ο Γ. Δαλιάνης στο παραπάνω άρθρο, οι ελεγκτικές υπηρεσίες χρησιμοποιούν δύο είδη ελέγχων, το άνοιγμα λογαριασμών και τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Άνοιγμα λογαριασμών

Στα πλαίσια των φορολογικών ελέγχων πραγματοποιείται «άνοιγμα» των τραπεζικών λογαριασμών, όχι μόνο του ελεγχόμενου, αλλά σε πολλές περιπτώσεις και των συνδικαιούχων που εμφανίζονται στον ίδιο λογαριασμό. Ο έλεγχος, αφού λάβει σε ηλεκτρονική μορφή όλα τα στοιχεία των τραπεζικών κινήσεων του φορολογούμενου προβαίνει σε έλεγχο των πιστώσεων. Όσες από αυτές μπορούν να δικαιολογηθούν (για παράδειγμα εκταμιεύσεις δανείων, συναλλαγές, μεταφορές) θεωρούνται αιτιολογημένες και δεν ζητούνται περαιτέρω διευκρινίσεις. Για τις υπόλοιπες ο έλεγχος αποστέλλει στον ελεγχόμενο ένα αίτημα παροχής πληροφοριών, στο οποίο ζητά από τον ελεγχόμενο εντός πέντε ημερών να προσκομίσει στοιχεία, ώστε να αιτιολογήσει τις κινήσεις αυτές που δεν αιτιολογούνται. Ο ελεγχόμενος θα πρέπει να αναζητήσει στοιχεία είτε από το προσωπικό του αρχείο, είτε από το αρχείο της τράπεζας, είτε από κάποια χρηματιστηριακή εταιρεία, προκειμένου να τεκμηριώσει τις κινήσεις στον λογαριασμό του.

Με άλλα λόγια, ο ελεγχόμενος καλείται να αιτιολογήσει τα ποσά των καταθέσεών του, δηλαδή να αποδείξει την πραγματική πηγή τους και ότι έχει φορολογηθεί γι' αυτά ή ότι έχει νομίμως απαλλαγεί από τη φορολογία. Σε περίπτωση που τα αποδεικτικά στοιχεία του ελεγχόμενου δεν δικαιολογούν επαρκώς τις καταθέσεις του, τότε αυτές χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, δηλαδή φοροδιαφυγή. Τα αδικαιολόγητα εισοδήματα υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος μαζί με τις προσαυξήσεις μπορεί να φθάσει στο 90% του συνολικού ποσού της φοροδιαφυγής. Αν το ποσό ανέλθει πάνω από 150.000€, κινείται αυτεπάγγελα και ποινική διαδικασία.

Επιπλέον, οι αρχές ελέγχουν τις περιπτώσεις προσαύξησης της περιουσίας, η οποία προκύπτει από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, τις μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και διερευνούν τους λόγους που πραγματοποιήθηκαν αυτές, αν δηλαδή τα ποσά χρησιμοποιήθηκαν για

κάλυψη δαπανών ή για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση της προσαύξησης της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών, οι ελεγκτικές αρχές πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές, καθώς κάθε είδους κίνηση στο λογαριασμό δεν συνιστά κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Ιδιαίτερη σημασία έχει αν οι καταθέσεις τεκμηριώνονται ως πρωτογενείς, αν δηλαδή προέρχονται από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή και όχι από μεταφορά ποσού από άλλο λογαριασμό του ίδιου δικαιούχου.

Η ανάληψη μετρητών και η επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών δεν είναι αντίθετη στη φορολογική νομοθεσία ούτε υπάρχουν χρονικά όρια για την πραγματοποίηση μιας τέτοιας συναλλαγής. Καταθέσεις ή μεταφορές ποσών που δεν θεωρούνται ως αιτιολογημένες είναι οι αυτές που έγιναν από λογαριασμούς του/της συζύγου ή των τέκνων, για τις οποίες θα πρέπει να αποδειχθεί ότι προέρχονται από φορολογητέα εισοδήματα ή από έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας. Καταθέσεις που συνιστούν δάνεια ή δωρεές ενδέχεται να υπόκεινται σε χαρτόσημο ή φόρο δωρεάς αντίστοιχα.

Αν η προσαύξηση της περιουσίας σχετίζεται με κινητή ή ακίνητη περιουσία (απόκτηση κατοικιών, οικοπέδων, μετοχών κ.ά.) είναι πιθανό να ελεγχθεί από τις αρχές, παρόλο που στο παρελθόν τέτοιου είδους αποκτήματα δεν αποτελούσαν τεκμήριο φορολόγησης.

Με τις διατάξεις του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ 240/Α'/22.12.2016) «Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014) και λοιπές διατάξεις», δόθηκε η δυνατότητα στους φορολογούμενους να αποκαλύψουν οικειοθελώς φορολογητέα ύλη παρελθόντων ετών, προκειμένου να αποφύγουν τυχόν δυσμενείς συνέπειες του φορολογικού ελέγχου.

Έμμεσες τεχνικές ελέγχου

Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α'/23.07.2013) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», το Υπουργείο Οικονομικών προβαίνει στη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος, με στόχο τη δημιουργία ενός δίκαιου ΦΔ, βασισμένου στις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και της ίσης μεταχείρισης. Ο στρατηγικός στόχος του Υπουργείου και της κυβέρνησης είναι, μέσω της καταπολέμησης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής, αλλά και μέσω της υιοθέτησης ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, η Ελλάδα να ενισχύσει τη θέση της στο διεθνές ανταγωνιστικό περιβάλλον.

Οι διατάξεις του ανωτέρω ΚΦΕ συνάδουν προς τις διεθνείς και ευρωπαϊκές οικονομικές εξελίξεις και συγκεκριμένα προς τους κανόνες του διεθνούς ΦΔ, με τους οποίους ορίζονται έννοιες, όπως η φορολογική κατοικία, ο τόπος πραγματικής διοίκησης, η μόνιμη εγκατάσταση, και έννοιες που σχετίζονται με τα επιμέρους εισοδήματα, όπως τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα. Όλοι αυτοί οι όροι αποτυπώνονται στο Πρότυπο Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Επιπλέον, κωδικοποιούνται προηγούμενες, με στόχο την καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, όπως οι σχετικές με την προσαύξηση της περιουσίας και για τη μη αναγνώριση ως εκπιπτόμενων των δαπανών που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Ο νόμος προβλέπει πέντε μεθόδους έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ενώ μέχρι σήμερα η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων έχει εκδώσει εγκυκλίους για τις τρεις μεθόδους και θα πρέπει να εκδοθούν άμεσα εγκύκλιοι και για τις άλλες μεθόδους. Και οι τρεις μέθοδοι αφορούν στον προσδιορισμό του εισοδήματος φυσικών προσώπων, ενώ από τις τρεις επιλέγεται η προσφορότερη για το Δημόσιο.

Στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α'/23.07.2013) «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» προβλέπεται η χρήση των έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό του εισοδήματος. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται σε περιπτώσεις αδικαιολόγητου πλουτισμού, πραγματοποίησης δαπανών που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα, περιπτώσεις βάσιμης υποψίας ή πληροφορίας ότι τα πραγματικά εισοδήματα είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα, μη προσκόμισης φορολογικών βιβλίων από επιχείρηση. Αν τεκμαίρεται εισόδημα μεγαλύτερο του δηλωθέντος, τότε στο υπολειπόμενο ποσό επιβάλλονται φόροι και προσαυξήσεις.

Οι υφιστάμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου είναι:

❖ *Η αρχή ανάλυσης της ρευστότητας (source and application of funds method):* η τεχνική αυτή αναλύει τα φορολογητέα και μη έσοδα, τις αγορές και δαπάνες και τις αυξομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του ελεγχόμενου. Αν προκύψει διαφορά μεταξύ των κάθε μορφής εσόδων που έχουν εισπραχθεί στη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και στις πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά, τότε θα πρέπει ο ελεγχόμενος να αιτιολογήσει τη διαφορά για να μην φορολογηθεί επί της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης. Στην περίπτωση δήλωσης μετρητών από τον φορολογούμενο κατά την έναρξη και λήξη της φορολογικής περιόδου, στο πρώτο ελεγχόμενο έτος προστίθενται στα μετρητά τα δηλωθέντα εισοδήματα, τα έσοδα και το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών. Έπειτα, αφαιρούνται οι δαπάνες της περιόδου και το υπόλοιπο των μετρητών στο τέλος της περιόδου, και το υπόλοιπο των μετρητών αποτελεί ουσιαστικά το ποσό μετρητών που δηλώνει ο φορολογούμενος στην έναρξη της επόμενης ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Αν το υπόλοιπο των τραπεζικών καταθέσεων υπολείπεται των εσόδων, τότε η διαφορά αυτή μπορεί να θεωρηθεί φορολογητέα ύλη που απεκρύφθη από τον ελεγχόμενο.

Στο άρθρο του Γιώργου Κορομηλά (15/05/2013) «*Έμμεσες τεχνικές ελέγχου*», που δημοσιεύθηκε στην εφημερίδα naftemporiki.gr⁵⁰, αποτυπώνεται η τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας με τη χρήση πίνακα (εικόνα 1). Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», όπου περιλαμβάνονται τα έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην περίοδο της ελεγχόμενης χρήσης και για τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των

⁵⁰ naftemporiki.gr <https://www.naftemporiki.gr/cmsutils/downloadpdf.aspx?id=652037>

συναλλαγών, και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», όπου περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των δύο πρώτων στηλών αποτυπώνεται στην τρίτη στήλη «Διαφορά» και θεωρείται ως μη δηλωθέν εισόδημα, το οποίο υπόκειται σε φορολόγηση.

Εικόνα 1 Πηγή naftemporiki.gr, Η τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας

Πίνακας 1: Ανάλυση ρευστότητας του φορολογούμενου		
Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων (α)	Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων (β)	Διαφορά (γ) = (β) - (α)
Κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης (για τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών).	Πραγματοποιηθείσες αναλώσεις σε μετρητά (κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης)	Εάν $(\gamma) > 0$ τότε θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και φορολογείται. εφόσον δεν αιτιολογείται. Εάν $(\gamma) \leq 0$ τότε δεν υπάρχει πρόβλημα.

❖ Η αρχή της καθαρής θέσης (*net worth method*): καθαρή θέση είναι το σύνολο των χρημάτων που έχουν επενδυθεί στην επιχείρηση κατά την έναρξή της, επιπλέον τυχόν παρακρατηθέντων κερδών, κατά τη διάρκεια λειτουργίας της. Είναι ένας τρόπος μέτρησης της αξίας μιας επιχείρησης και υπολογίζεται αφαιρώντας από το Ενεργητικό τις Υποχρεώσεις της. Δείχνει δηλαδή τη λογιστική αξία που θα προκύψει και θα απομείνει στους μετόχους, αν πουληθούν όλα τα περιουσιακά στοιχεία και αποπληρωθούν όλες οι υποχρεώσεις προς τους πιστωτές της. Για παράδειγμα, μια εταιρεία με €60 εκατομμύρια Υποχρεώσεις και €100 εκατομμύρια Ενεργητικό, έχει Καθαρή Θέση αξίας €40 εκατομμύρια.

❖ Η αρχή του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and expenditure method*)

Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα παρακολουθώντας την κίνηση των διαθεσίμων κεφαλαίων του φορολογούμενου, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες

συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις, τα διαθέσιμα κεφάλαια και τις αγορές και δαπάνες κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης χρήσης και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Από τις τραπεζικές καταθέσεις αφαιρούνται τα έσοδα που δεν είναι υποκείμενα σε φορολογία και το καθαρό υπόλοιπο συγκρίνεται με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθέν εισόδημα και, αν δεν αιτιολογηθεί, υπόκειται σε φορολόγηση. Ο φορολογούμενος καλείται να συμπληρώσει ερωτηματολόγιο, το οποίο περιλαμβάνει περιουσιακά του στοιχεία, τίτλους, συμβόλαια, αντίγραφο βιβλιαρίου καταθέσεων, έργα τέχνης, τιμαλφή, συλλογές (αξίας άνω των 5.000€). Επίσης, δηλώνονται τα μετρητά που κατείχε στην αρχή και στη λήξη της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η φορολογική αρχή μπορεί να ελέγξει τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών και αφαιρώντας τις πραγματικές και όχι τις τεκμαρτές δαπάνες να εκτιμήσει το ύψος των μετρητών που δηλώνονται στην έναρξη της περιόδου.

Με δεδομένο ότι για όλες τις συναλλαγές απαιτείται η χρήση τραπεζικών λογαριασμών, εκτός από αυτές που είναι κάτω των 500€, η φορολογική αρχή, κατά τον έλεγχο με την τεχνική των τραπεζικών καταθέσεων και μετρητών, αφαιρεί από τους τραπεζικούς λογαριασμούς τα ακαθάριστα εισοδήματα και λοιπά έσοδα του φορολογούμενου. Στη συνέχεια, προσθέτει τις αγορές σε μετρητά και τις δαπάνες, επιχειρηματικές και οικογενειακές. Το πρόβλημα που ανακύπτει με τη χρήση αυτής της μεθόδου αφορά στα έσοδα προηγούμενων ετών που εισπράττουν επιτηδευματίες σε επόμενες χρήσεις, καθώς αυτά δεν μπορούν να αφαιρεθούν κατά τον προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων της ελεγχόμενης χρήσης.

❖ *Η αρχή των αναλογιών (mark up method)*

Η μέθοδος αυτή βασίζεται στη χρήση ενδεικτικών ποσοστών ή δεικτών, ώστε να αναμορφώσει το εισόδημα του φορολογούμενου προκειμένου να υπολογιστεί η πραγματική φορολογική υποχρέωση. Πρόκειται δηλαδή για μια τεχνική ανακατασκευής του φορολογητέου εισοδήματος στην περίπτωση που οι συνολικές δαπάνες σε μετρητά δεν μπορούν να προσδιοριστούν. Αν πρόκειται για παράδειγμα για μια επιχείρηση, πραγματοποιείται ανάλυση των πωλήσεων ή του κόστους των πωληθέντων και εφαρμογή ενός κατάλληλου ποσοστού, ώστε η τεχνική ελέγχου να προσδιορίσει τα ακαθάριστα έσοδα. Η αναλογία γίνεται με αναφορά σε παρόμοιες

επιχειρήσεις και μπορεί να υπολογιστεί το ύψος των πωλήσεων, το κόστος των πωλήσεων, τα μικτά και τα καθαρά κέρδη.

❖ *Η σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method)*

Η χρήση της μεθόδου αυτής μπορεί να συμβάλει να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου. Σε πολλές περιπτώσεις οι ακαθάριστες εισπράξεις μπορεί να προσδιοριστούν ή να επαληθευτούν με τον πολλαπλασιασμό της τιμής των πωλήσεων με τον όγκο των συναλλαγών που πραγματοποιείται από τον φορολογούμενο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι μεταβάλλεται η έννοια του φορολογητέου εισοδήματος, έστω και αν φαίνεται ότι αλλάζει μόνο ο τρόπος προσδιορισμού του, διότι ρυθμίσεις που εφαρμόζονταν επί έτη, όπως τα τεκμήρια, δεν χρησιμοποιούνται πλέον, αλλά αυτό θα προσδιορίζεται με μια από τις παραπάνω τεχνικές.

Σχετικά με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ/17.2.2014⁵¹ του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού», με την οποία ορίστηκε το περιεχόμενο των εξής μεθόδων έμμεσων τεχνικών ελέγχου:

▪ Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (άρθρο 2, παρ. 2.1): η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Η διαφορά μεταξύ των δύο στηλών θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

⁵¹ <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287>

▪ Τεχνική της καθαρής θέσης του φορολογουμένου (άρθρο 2, παρ. 2.2): η τεχνική αυτή αναδημιουργεί το οικονομικό ιστορικό του φορολογουμένου φυσικού προσώπου, λαμβάνοντας υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία και τα διαθέσιμα κεφάλαια προσωπικά, οικογενειακά, επαγγελματικά, τις διάφορες απαιτήσεις, προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (ενεργητικό), τις υποχρεώσεις, προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές (παθητικό), τις ατομικές οικογενειακές, επαγγελματικές δαπάνες και τα εισοδήματα από λοιπές πηγές. Δημιουργείται πίνακας «Ενεργητικό/Παθητικό». Στο «Ενεργητικό» περιλαμβάνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά τη λήξη κάθε φορολογικής περιόδου. Στο «Παθητικό» περιλαμβάνονται οι αντίστοιχες υποχρεώσεις. Η διαφορά Ενεργητικού-Παθητικού αποτελεί την Καθαρή Θέση κάθε φορολογικής περιόδου. Από την καθαρή θέση λήξης κάθε φορολογικής περιόδου αφαιρείται η καθαρή θέση έναρξης. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και υπόκειται σε φορολόγηση.

▪ Τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (άρθρο 2, παρ. 2.3): Η τεχνική αυτή προσδιορίζει φορολογητέα ύλη παρακολουθώντας την κίνηση των (διαθεσίμων) κεφαλαίων του φορολογούμενου, του/της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών, είτε με την κατάθεση αυτών σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, είτε με την ανάλωσή τους σε διάφορες συναλλαγές με χρήση μετρητών. Αναλύει τις συνολικές καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικούς λογαριασμούς, τα διαθέσιμα, τις αγορές και δαπάνες σε μετρητά τόσο σε επαγγελματικό όσο και σε οικογενειακό επίπεδο, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, και τα συγκρίνει με τα συνολικά δηλωθέντα έσοδα. Κατά την τεχνική αυτή, από τις συνολικές τραπεζικές καταθέσεις της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, αφαιρούνται τα κατατεθειμένα ποσά που αφορούν μη υποκείμενα σε φορολογία έσοδα, όπως εκταμιεύσεις δανείων, συμψηφιστικές κινήσεις και λοιπές πράξεις που δεν αποτελούν καθαρές καταθέσεις.

Στο Υπόλοιπο των καθαρών τραπεζικών καταθέσεων προστίθενται όλες οι καταβολές σε μετρητά για αγορές, δαπάνες (προσωπικές, οικογενειακές, επαγγελματικές) και λοιπές συναλλαγές και αφαιρούνται τα μη υποκείμενα σε

φορολογία έσοδα που δεν κατατέθηκαν σε λογαριασμούς. Το νέο Υπόλοιπο αναμορφώνεται με τις αυξήσεις/μειώσεις εισπρακτέων λογαριασμών και συγκρίνεται με τα συνολικά δηλωθέντα Εισοδήματα. Η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και υπόκειται σε φορολόγηση.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

4.4 Μέσα προστασίας του διοικούμενου

Η πολυνομία και η πολυπλοκότητα της υφιστάμενης φορολογικής νομοθεσίας έχουν ως αποτέλεσμα να δημιουργείται σύγχυση στους πολίτες σχετικά με τον τρόπο προστασίας τους από την αυθαιρεσία της Διοίκησης κατά την επιβολή των φόρων. Επιπλέον, οι σύντομες προθεσμίες που προβλέπονται για την ακύρωση των φόρων ή των τελών και των προστίμων ωθούν τους πολίτες να αναζητούν νομική προστασία.

Συνοπτικά η νομοθεσία που διέπει το φορολογικό καθεστώς είναι:

- Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013)
- Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)
- Ο Νόμος περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. 4308/2014)
- Ο Νόμος περί ΦΠΑ (ν. 2859/2000)
- Ο Κώδικας Διατάξεων Φορολογίας, Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων, Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. 2961/2011)
- Ο Τελωνειακός Κώδικας (ν. 2960/2001)

Μέσα προστασίας του πολίτη από την αυθαιρεσία της Διοίκησης κατά την επιβολή των φόρων/τελών/προστίμων είναι:

- ✓ Άσκηση ενδικοφανών προσφυγών εντός της διοίκησης (ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) απαραίτητων πριν από την προσφυγή στη Δικαιοσύνη.
- ✓ Άσκηση προσφυγών προς ακύρωση ή μεταρρύθμιση των αποφάσεων περί επιβολής των κύριων και πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και δασμολογικών/φορολογικών επιβαρύνσεων.
- ✓ Άσκηση αιτήσεων αναστολής εκτέλεσης αποφάσεων επιβολής των φόρων και των δασμολογικών επιβαρύνσεων.

Ενδικοφανής προσφυγή

Σύμφωνα με το Εγχειρίδιο της ΑΑΔΕ⁵² απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64, παρ. 1 του ΚΔΔ, καθώς και από όλα τα υπόχρεα φυσικά πρόσωπα για την καταβολή του φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50, παρ. 5 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013).

Ειδικότερα η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται:

- Για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα
- Για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή
- Για μεσεγγύηση από τον μεσεγγυούχο
- Για πτωχεύσαντα από τον σύνδικο
- Για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς
- Για πρόσωπο που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από τον δικαστικό συμπαραστάτη
- Για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του
- Οι εκκαθαριστές για νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες σε εκκαθάριση

⁵² ΑΑΔΕ. (2018). Εγχειρίδιο Ερωτήσεων-Απαντήσεων σε Φορολογικά Θέματα. https://www.taxheaven.gr/pagesdata/egxeiridio_forologika_26_7_2018_v5.pdf

➤ Τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή της συγχώνευσής τους, καθώς και οι κατά το χρόνο διάλυσης αυτών μέτοχοι ή εταίροι κεφαλαιουχικών εταιρειών, με ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται υποχρεωτικά όλα τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες.

Ο φορολογούμενος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 01/01/2014 σε βάρος του από τη φορολογική αρχή και εμπίπτουν στο πεδίο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας. Στόχος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών είναι η επίλυση διαφορών σε σύντομες προθεσμίες, κατόπιν υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, για τη συντομότερη είσπραξη δημοσίων εσόδων και την αποσυμφόρηση των διοικητικών διακστηρίων από υποθέσεις που μπορούν να επιλυθούν σε επίπεδο φορολογικής διοίκησης (Θ. Φορτσάκης, 2018).

Σύμφωνα με τη νομοθεσία, ο φορολογούμενος δεν έχει δικαίωμα να προσφύγει απευθείας στα διοικητικά δικαστήρια, αν προηγουμένως δεν έχει εξαντληθεί η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία καταλήγει στην έκδοση νέας πράξης από την αρμόδια υπηρεσία που την εξετάζει. Ο φορολογούμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια αν αμφισβητεί τη νέα πράξη., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Η ενδικοφανής προσφυγή κατατίθεται στην αρμόδια φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη αναφέροντας τα ακριβή στοιχεία του υπόχρεου, την προσβαλλόμενη πράξη, τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του, τη διεύθυνση στην οποία θα γίνονται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και

τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Η φορολογική αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή του υπόχρεου, συνοδευόμενη από σχετικά έγγραφα και τις απόψεις αυτής, μέσα σε επτά ημέρες από την υποβολή, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί.

Με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής βεβαιώνεται άμεσα το 100% του αμφισβητούμενου ποσού από τη Φορολογική Διοίκηση, ακταβάλλεται ποσό 50% αυτού σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και αναστέλλεται η καταβολή του υπολοίπου. Έχει, ωστός, το δικαίωμα να υποβάλει ταυτόχρονα και αίτημα αναστολής της καταβολής που προβλέπεται μέχρι την κοινοποίηση της απόφασής της σε αυτό, εφόσον η πληρωμή θα είχε ως συνέπεια ανεπανόρθωτη βλάβη γι' αυτόν.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Μέσα σε 60 ημέρες από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στην αρμόδια φορολογική αρχή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Εφόσον κρίνεται απαραίτητο, είναι πιθανό να κληθεί και ο φορολογούμενος σε ακρόαση πριν καταλήξει η υπηρεσία σε οριστική απόφαση.

Αν με την απόφασή της ακυρώνεται, μερικά ή ολικά ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην απαοδοχή των διαπιστώσεων της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού (Θ. Φορτσάκης, 2018).

Προσφυγή

Οι φορολογικές διαφορές αποτελούν διαφορές ουσίας και διακρίνονται από τις ακυρωτικές διαφορές, τόσο στην εξουσία του ελέγχου και την έκταση των στοιχείων που έχει την αρμοδιότητα να εξετάσει ο δικαστής, όσο και τις συνέπειες των αποφάσεων που εκδίδονται στις περιπτώσεις αυτές. Το ένδικο βοήθημα των διαφορών ουσίας είναι η προσφυγή, η οποία ασκείται στα κατώτερα διοικητικά δικαστήρια, τα Διοικητικά Πρωτοδικεία και το Τριμελές Διοικητικό Εφετείο. Αίτημα της προσφυγής αποτελεί η ακύρωση, η τροποποίηση της πράξης ή της παράλειψης των διοικητικών οργάνων, είτε η καταδίκη τους στην καταβολή χρηματικής αποζημίωσης.

Για την άσκηση προσφυγής έχει έννομο συμφέρον εκείνος του οποίου από την προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη ή παράλειψη έχει προσβληθεί συγκεκριμένο δημόσιο δικαίωμα το οποίο παρέχεται από την νομοθεσία, και έχει ως περιεχόμενο την υποχρέωση της Διοίκησης σε παροχή (π.χ. επιστροφή φόρου). Επίσης, έχει έννομο συμφέρον κάποιος, όταν η προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη ή παράλειψη έχει επιβάλει στο διοικούμενο συγκεκριμένη υποχρέωση (π.χ. καταβολής φόρου).

Η στενότητα του έννομου συμφέροντος σημαίνει ότι οι διοικητικές πράξεις που προσβάλλονται με προσφυγή έχουν κυρίως ατομικό χαρακτήρα. Για την υποβολή της προσφυγής απαιτούνται: η τήρηση προθεσμίας εξήντα ημερών (η οποία παρεκτείνεται επιπλέον τριάντα ημέρες στις περιπτώσεις κατοίκων της αλλοδαπής), η άσκηση (εφόσον απαιτείται) ενδικοφανούς προσφυγής, η έλλειψη παράλληλης προσφυγής, η προσβαλλόμενη με την προσφυγή πράξη να διαθέτει εκτελεστό χαρακτήρα. Το δικαστήριο έχει τη δυνατότητα εκτός από τη νομιμότητα μιας πράξης να εξετάσει και την ουσία, δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά μιας πράξης, π.χ. τροποποίηση του ποσού που οφείλει ο διοικούμενος από φορολογική του υποχρέωση (Σπηλιωτόπουλος, Ε. 2011).

Αίτηση αναστολής εκτέλεσης

Το Δημόσιο επιβάλλοντας στον διοικούμενο πρόστιμο απαιτεί την είσπραξη των χρημάτων του προστίμου. Προς αυτή την κατεύθυνση και μέχρι την εκδίκαση της προσφυγής από τα διοικητικά Δικαστήρια τα όργανα του Δημοσίου μπορούν να λάβουν κάθε μέτρο αναγκαστικής εκτέλεσης εις βάρος της περιουσίας του οφειλέτη, όπως δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών, εγγραφή προσημειώσεων υποθήκης και υποθήκη και εκτέλεση πλειστηριασμών. Ενόψει αυτών ο διοικούμενος απαιτείται διά της δικαστικής οδού να αναστείλει την εκτέλεση των εν λόγω αποφάσεων, ώστε να προστατεύσει την περιουσία του.

Η άσκηση προσφυγής κατά της διοικητικής πράξης δεν επιφέρει αυτοδίκαια την αναστολή της εκτέλεσης της προσβαλλόμενης πράξης. Η διοίκηση μπορεί να προχωρήσει στην εκτέλεση της διοικητικής πράξης με τα μέσα του διοικητικού καταναγκασμού ή της διοικητικής εκτέλεσης. Ο προσφεύγων πρέπει να ζητήσει από το αρμόδιο για την εκδίκαση δικαστήριο να συγκροτήσει επιτροπή, η οποία θα αποφασίσει την αναστολή της εκτέλεσης της διοικητικής πράξης.

Ως αναστολή εκτέλεσης διοικητικής πράξης νοείται η παρεμπόδιση της ανάπτυξης των εξωτερικών έννομων συνεπειών της πράξης αυτής, η απενεργοποίησή της δηλαδή για όσο χρονικό διάστημα θα ισχύσει η απόφαση περί αναστολής. Με διαδοχικά νομοθετήματα (ν. 3569/2008, ν. 3900/2010, ν. 4051/2012 και 4079/2012) αντικαθίστανται πολλές από τις διατάξεις περί δικαστικής προστασίας του ΚΔΔ και διαμορφώνεται ένα νέο πλέγμα διατάξεων χαρακτηριστικό του οποίου είναι ένα ασφυκτικά δυναμικό περιβάλλον που καθιστά εξαιρετικά δυσχερή τη δυνατότητα να αποτρέψει ο ενδιαφερόμενος την επέλευση ανεπανόρθωτης ζημίας σε βάρος του κατά το χρονικό διάστημα της αναμονής εκδίκασης της ουσίας της υπόθεσης (Ένωση Διοικητικών Δικαστών, 2013). Οι κυριότερες αλλαγές του δικαίου και συγχρόνως αντικίνητρα για τον διοικούμενο είναι: α) αύξηση του παραβόλου και β) μετακύλιση στο διοικούμενο του βάρους επίδοσης της αίτησης αναστολής.

Πολλές είναι οι περιπτώσεις που τα υποκείμενα του φόρου κάνουν χρήση των ένδικων βοηθημάτων προκειμένου να προστατευθούν από αντισυνταγματικές

αποφάσεις της Διοίκησης. Όπως αναφέρεται στο άρθρο του Χατζηνικολάου Π. στην εφημερίδα «Η Καθημερινή» (03/10/2016)⁵³, επτά στους δέκα φορολογουμένους που προσφεύγουν στα διοικητικά δικαστήρια για φορολογικές υποθέσεις δικαιώνονται. Από τον Αύγουστο του 2013 έως και τις 26 Σεπτεμβρίου 2016 εκδόθηκαν 604 δικαστικές αποφάσεις, εκ των οποίων οι 440 ήταν υπέρ των φορολογουμένων. Μάλιστα σημειώνονται κάποιοι από τους λόγους που οι προσφεύγοντες κέρδισαν δικαστικά τις υποθέσεις τους. Ο ελεγκτικός μηχανισμός για παράδειγμα υπολόγιζε λάθος τους φόρους και τα πρόστιμα ή βεβαίωνε υψηλότερα ποσά φόρου από τα πραγματικά, προκειμένου οι επικεφαλής των ελεγκτικών κέντρων να εμφανίζουν ότι η υπηρεσία τους βρίσκεται εντός του πλαισίου των τεθειμένων στόχων.

Επιπλέον, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εξέδωσε 116 απορριπτικές αποφάσεις ενδικοφανών προσφυγών φορολογουμένων, οι οποίοι εν τέλει δικαιώθηκαν ολικώς ή μερικώς από τα δικαστήρια. Έντεκα περιπτώσεις, στις οποίες η Διεύθυνση έκανε μερικώς δεκτή την προσφυγή, κερδήθηκαν τελικά στα δικαστήρια. Τέλος, για το ανωτέρω αναφερόμενο διάστημα η ΔΕΔ δεν εξέδωσε απόφαση για 313 προσφυγές, επομένως αυτές απορρίφθηκαν σιωπηρά και οι φορολογούμενοι προσέφυγαν στα δικαστήρια και κέρδισαν τις υποθέσεις τους.

Με την υπ' αριθμ. 2979/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, ο «αντικειμενικός» προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, που πραγματοποιήθηκε με υπουργική απόφαση, κρίθηκε αντισυνταγματικός. Θεωρήθηκε ότι η διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3091/2002, με την οποία παρέχεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών για «αντικειμενικό» προσδιορισμό της αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, έρχεται σε ρήξη με τη διάταξη του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος.

Όπως προκύπτει από το σώμα της απόφασης, ο προσφεύγων ζήτησε την έντοκη επιστροφή του ένδικου φόρου ύψους 445.111,90€ με ενδικοφανή προσφυγή και το ποσό αυτό δεν επεστράφη μέσα σε 90 ημέρες από την ημερομηνία υποβολής του

⁵³ Χατζηνικολάου Π., «Η Καθημερινή» (03/10/2016)
<http://www.kathimerini.gr/877271/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/dikaiwnetai-to-70-oswn-prosfeygoyn-kata-apofasewn-forologikwn-elegktwn>

σχετικού αιτήματος. Το ίδιο αίτημα επανέλαβε με προσφυγή και κρίθηκε ότι το παραπάνω ποσό πρέπει να του επιστραφεί εντόκως, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 53 παρ. 2 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013). Το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι πρέπει να ακυρωθεί η απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και να επιστραφεί στον προσφεύγοντα ο ανωτέρω φόρος. Περαιτέρω, πρέπει να του επιδοθεί το παράβολο που κατέβαλε (3.000€).

Για το θέμα της προστασίας του διοικούμενου εντός της δημόσιας διοίκησης ο Σπηλιωτόπουλος (2011) υποστηρίζει ότι αυτή διασφαλίζεται:

- με το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου: η διοίκηση πριν την έκδοση της σχετικής διοικητικής πράξης υποχρεούται να ακούσει τις απόψεις του διοικούμενου ύστερα από κλήτευσή του από το διοικητικό όργανο. Η τήρηση αυτής της αρχής συνιστά ουσιώδη τύπο της διοικητικής διαδικασίας και η παράλειψή του οδηγεί σε ακυρότητα της διοικητικής πράξης.
- με το διοικητικό έλεγχο: η προστασία του διοικούμενου διασφαλίζεται και από τον έλεγχο που διενεργείται εντός της δημόσιας διοίκησης. Ο έλεγχος ασκείται μέσω των διοικητικών προσφυγών των διοικούμενων, της διοικητικής εποπτείας και των ανεξάρτητων διοικητικών αρχών. Οι διοικούμενοι έχουν το δικαίωμα να απευθύνουν αναφορές ή αιτιάσεις στα διοικητικά όργανα και αυτά έχουν την υποχρέωση να απαντούν και να παρέχουν πληροφορίες στους διοικούμενους.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τον Σπηλιωτόπουλο (2011), τα κυριότερα μέσα προστασίας του διοικούμενου είναι:

α) η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία δεν επιτρέπει την παρεμπίπτουσα κρίση κανονιστικών πράξεων ως μη νόμιμων για λόγους αναρμοδιότητας ή παράβασης ουσιώδους τύπου μετά από μακρό χρονικό διάστημα εφαρμογής τους και την ανάκληση των νομίμων διοικητικών πράξεων καθώς και των παράνομων μετά την παρέλευση εύλογου χρόνου, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων. Η αρχή της ασφάλειας δικαίου απορρέει από τη γενικότερη αρχή της σταθερότητας δικαίου, που διέπει και τη νομοθετική λειτουργία, η οποία δεν επιτρέπει την απρόβλεπτη και συχνή δυσμενή

για τους διοικούμενους μεταβολή της νομοθεσίας, ειδικά αναφορικά με τα συνταγματικά, ατομικά και κοινωνικά δικαιώματα.

β) Η αρχή της ισότητας των διοικούμενων ενώπιον των δημοσίων υπηρεσιών. Οι οργανικές μονάδες του Δημοσίου και των άλλων δημόσιων νομικών προσώπων που ασκούν τέτοιες υπηρεσίες έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις υπηρεσίες τους ή τα παραγόμενα αγαθά σε κάθε διοικούμενο, σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που έχουν θεσπιστεί βάσει της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της ισότητας.

γ) Η αρχή της χρηστής διοίκησης, που επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες και απαιτήσεις, καθώς και οι αρχές της αναλογικότητας, της φανεράς διοίκησης και της προστατευόμενης δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

δ) Η αρχή της καλής λειτουργίας της Διοίκησης, η οποία επιβάλλει την άσκηση της δραστηριότητας των διοικητικών οργάνων, σύμφωνα όχι μόνο με τους κανόνες του δικαίου που καθορίζουν τη λειτουργία των υπηρεσιών του Δημοσίου και των άλλων δημοσίων νομικών προσώπων, αλλά και κατά τους κανόνες της επιστήμης και της τέχνης και τα δεδομένα της κοινής πείρας και την αρχή της καλής πίστης που είναι σχετική με τη δραστηριότητα αυτή.

ε) Η πρόβλεψη διαδικασιών που παρέχουν στους διοικούμενους, αφενός, την ευχέρεια να διαφωτίσουν τα αρμόδια διοικητικά όργανα για τις υποθέσεις που τους αφορούν, πληροφορούμενοι τα στοιχεία που βρίσκονται στις αρμόδιες υπηρεσίες και παρέχοντας πληροφορίες και διατυπώνοντας τις απόψεις τους με την άσκηση του δικαιώματος της ακροάσεως, έχοντας τη δυνατότητα να ζητούν την επανεξέταση των υποθέσεών τους με διοικητικές προσφυγές και αφετέρου, εγγυήσεις σοβαρής και αμερόληπτης κρίσης των υποθέσεών τους.

στ) Η αρχή της διαφάνειας ή της φανεράς διοίκησης που επιβάλλει τη δημοσιότητα των ενεργειών των διοικητικών οργάνων.

ζ) Ο θεσμός του Συνηγόρου του Πολίτη. Ιδιαίτερα σημαντική είναι η συμβολή του Συνηγόρου του Πολίτη σε θέματα επιβολής μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης για οφειλές προς το Δημόσιο. Η οικονομική ύφεση των τελευταίων ετών και τα προγράμματα αυστηρής δημοσιονομικής προσαρμογής οδήγησαν στην έκδοση περισσότερων νομοθετημάτων, γνωμοδοτήσεων, εγκυκλίων όσον αφορά στο θέμα των κατασχέσεων, ενώ ταυτόχρονα αυξήθηκαν οι σχετικές αναφορές των πολιτών που επιχειρούν να βρουν λύση στα δισεπίλυτα φορολογικά/οικονομικά προβλήματα που ανακύπτουν. Ο ρόλος του Συνηγόρου είναι να ισορροπήσει τις διαφορές μεταξύ του Δημοσίου και των φορολογουμένων, με γνώμονα τόσο το δημόσιο συμφέρον όσο και το συμφέρον του πολίτη, προσπαθώντας να μετριάσει τις αντιφάσεις της υφιστάμενης νομοθεσίας, στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας, της αναλογικότητας και των άλλων αρχών του Δημοσίου Δικαίου.

Όπως αναφέρεται στην Ειδική Έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη (2018), *Κατασχέσεις τραπεζικών λογαριασμών για οφειλές προς το δημόσιο*⁵⁴, το νομοθετικό πλαίσιο της επιβολής μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης είναι ο Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων του 1974. Μεταβολές επέφερε η εισαγωγή του ΚΦΔ, σύμφωνα με τον οποίο βεβαιώνονται και εισπράττονται τα δημόσια έσοδα από το 2014, αλλά και εκκινείται η διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης για το δημόσιο. Ωστόσο, η διαδικασία της αναγκαστικής εκτέλεσης συνεχίζει να ρυθμίζεται από τον ΚΕΔΕ, καθώς ελλείπουν σχετικές διατάξεις στον ΚΦΔ. Σύμφωνα με τα άρθρα 7 και 9 του ΚΕΔΕ (Ν.Δ. 365/1974), ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχει την υποχρέωση να επιδιώξει την είσπραξη των ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνοντας κατά των οφειλετών όλα τα προβλεπόμενα αναγκαστικά μέτρα, δηλαδή κατάσχεση κινητών και ακινήτων, καθώς και απαιτήσεών τους στα χέρια τρίτων (άρθρο 30, ΚΕΔΕ).

Πρωταρχική υποχρέωση της πολιτείας, όπως ορίζει και το Σύνταγμα, είναι ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου, επομένως δεν επιτρέπεται η κατάσχεση μισθών και συντάξεων κάτω από το όριο της στοιχειώδους διαβίωσης.

⁵⁴ <https://www.synigoros.gr/resources/docs/eidiki-ekthesi-katasx-trap-logar-gia-ofeil-pros-to-dim.pdf>

Στο πλαίσιο αυτό, με το άρθρο 18 του ν. 3522/2006⁵⁵ προβλέφθηκε για πρώτη φορά ότι δεν επιτρέπεται η κατάσχεση μισθών, συντάξεων και ασφαλιστικών βοηθημάτων που καταβάλλονται περιοδικώς, εφόσον το συνολικό τους ποσό δεν υπερβαίνει τα €600. Με το άρθρο 4 του ν. 3714/2008⁵⁶, που αντικατέστησε το άρθρο 31 του ΚΕΔΕ, προβλέφθηκε ότι δεν επιτρέπεται η κατάσχεση μισθών, συντάξεων και ασφαλιστικών βοηθημάτων που καταβάλλονται περιοδικώς, εφόσον το συνολικό τους ποσό δεν υπερβαίνει τα €1.000. Σε περίπτωση που το ποσό είναι μεγαλύτερο, επιτρέπεται η κατάσχεση του ¼, αλλά το εναπομένον ποσό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των €1.000. Η δυνατότητα κατάσχεσης τραπεζικών λογαριασμών για οφειλές προς το Δημόσιο δόθηκε με το ν. 3842/2010⁵⁷ (άρθρο 67, παρ. 2, *Κατασχέσεις στα χέρια πιστωτικών ιδρυμάτων*).

Αναφορικά, με το ακατάσχετο όριο, με το ν. 4254/2010⁵⁸ (άρθρο 3, που τροποποίησε το άρθρο 31 του ΚΕΔΕ), προβλέφθηκε ότι δεν επιτρέπεται η κατάσχεση μισθών, συντάξεων και ασφαλιστικών βοηθημάτων που καταβάλλονται περιοδικώς, εφόσον το συνολικό τους ποσό δεν υπερβαίνει τα €1.500. Σε περίπτωση που το ποσό είναι μεγαλύτερο, επιτρέπεται η κατάσχεση του ¼, αλλά το εναπομένον ποσό δεν μπορεί να είναι μικρότερο των €1.500.

Περαιτέρω, το άρθρο του 31 του ΚΕΔΕ τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 του ν. 4336/2015, σύμφωνα με το οποίο δεν επιτρέπεται η κατάσχεση μισθών, συντάξεων και ασφαλιστικών βοηθημάτων που καταβάλλονται περιοδικώς, εφόσον το συνολικό τους ποσό δεν υπερβαίνει τα €1.000. Το ακατάσχετο όριο μειώθηκε. Σε περίπτωση που το ποσό υπερβαίνει τα €1.000, επιτρέπεται η κατάσχεση επί του ½ του υπερβάλλοντος ποσού και έως τα €1.500, καθώς και επί του συνόλου του υπερβάλλοντος ποσού των €1.500. Καταθέσεις σε πιστωτικά ιδρύματα σε ατομικό ή κοινό λογαριασμό είναι ακατάσχετες έως του ποσού των €1.250 μηνιαίως για κάθε φυσικό πρόσωπο και σε ένα μόνο πιστωτικό ίδρυμα. Όπως προκύπτει, λοιπόν, ο προσδιορισμός συγκεκριμένου ακατάσχετου ποσού επεκτάθηκε και στις

⁵⁵ ν. 3522/2006 «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλούστευση στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 276/Τ.Α'/22-12-2006

⁵⁶ ν. 3714/2008 «Προστασία δανειοληπτών και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 231/τ.Α'/7-11-2008

⁵⁷ ν. 3842/2010 «Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 58/τ.Α'/23-4-2010

⁵⁸ ν. 4254/2010 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 4046/2012 και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ 85/τ.Α'/7-4-2014

καταθέσεις φυσικών προσώπων, ώστε να διασφαλίζεται παράλληλα ένα στοιχειώδες επίπεδο διαβίωσης. Στα πλαίσια αυτά, οι πολίτες κλήθηκαν να δηλώσουν έναν τραπεζικό λογαριασμό για κάθε φυσικό πρόσωπο, ως ακατάσχετο. Οι καταθέσεις βέβαια των οφειλετών προστατεύονται από το χρονικό σημείο της δήλωσης του ακατάσχετου λογαριασμού και εφεξής.

Με βάση τις καταγγελίες/αναφορές που φθάνουν στο Συνήγορο του Πολίτη, οι πολίτες έχουν αντιμετωπίσει προβλήματα, όπως κατάσχεση σε τραπεζικό λογαριασμό όπου κατατέθηκαν αναδρομικές αποδοχές χωρίς να έχει γίνει αναγωγή του ποσού σε μηνιαία καταβολή, κατάσχεση σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους, κατάσχεση προνοιακών επιδομάτων ή επιδομάτων μητρότητας και συμπληρωματικής παροχής ΟΑΕΔ, καθώς και στεγαστικού επιδόματος φοιτητών ή αγροτικών επιδοτήσεων, ακόμα και κατασχέσεις προς είσπραξη κοινωνικοασφαλιστικών εισφορών. Επίσης, συχνά οι πολίτες αντιμετωπίζουν αδυναμία διαγραφής οφειλών προς το Δημόσιο, με αποτέλεσμα τα χρέη τους να διογκώνονται.

Η παρέμβαση της Ανεξάρτητης Αρχής του Συνήγορου του Πολίτη προς την κατεύθυνση της συμμόρφωσης της φορολογικής διοίκησης με δικαστικές αποφάσεις αναστολής μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης έχει σταθεί εξαιρετικά σημαντική. Εξάλλου, βάσει του Συντάγματος η Διοίκηση οφείλει να συμμορφώνεται πλήρως προς το ανασταλτικό αποτέλεσμα των αποφάσεων που εκδίδονται επί αιτήσεων αναστολών, μέχρι την οριστική κρίση της υπόθεσης από το αρμόδιο δικαστήριο. Για παράδειγμα, σε περιπτώσεις που επιβλήθηκε σε βάρος οφειλετών του Δημοσίου αναγκαστική κατάσχεση σε χέρια τρίτου, με τη μορφή δέσμευσης της καταβολής του αναλογούντος μηνιαίου μισθώματος ή τη μορφή δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών, και ασκήθηκε ανακοπή και αίτηση αναστολής για προσωρινή δικαστική προστασία, παρατηρήθηκε απροθυμία από την πλευρά της Διοίκησης να συμμορφωθεί προς τις αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Ο Συνήγορος απηύθυνε ερώτημα προς το ΝΣΚ, το οποίο με την αριθμ. 341/2014 γνωμοδότηση αποφάνθηκε, κατά πλειοψηφία, ότι η πλήρης και αποτελεσματική δικαστική προστασία αποτελεί υποχρέωση του κράτους και χορηγείται σε κάθε

πρόσωπο, στη δικαστική δε προστασία περιλαμβάνεται και η προσωρινή δικαστική προστασία. Ωστόσο, ακόμα κι αν ο οφειλέτης ασκήσει ανακοπή και επιτύχει την αναστολή της εκτελεστήριας πράξης, η επιβληθείσα κατάσχεση παραμένει ισχυρή. Αντίθετα, ορθότερη φαίνεται η άποψη της μειοψηφίας της ολομέλειας του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία η Διοίκηση δεν δικαιούται να αξιώσει από τον τρίτο, στα χέρια του οποίου επιβλήθηκε η κατάσχεση, να μην προβεί σε καταβολή της οφειλής του, δηλαδή των μισθωμάτων ή των χρημάτων, προς τον οφειλέτη του Δημοσίου.

Ένα άλλο παράδειγμα, που αφορά σε αναστολή καταδιωκτικών μέτρων στο πλαίσιο της συλλογικής διευθέτησης οφειλών, αποτελεί η προσωρινή διαταγή που εκδόθηκε από το αρμόδιο Ειρηνοδικείο, με την οποία έγινε δεκτό αίτημα πολίτη σχετικά με χρέη προς το Δημόσιο. Η απόφαση αυτή στηρίχθηκε στο νόμο για τα υπερχρεωμένα νοικοκυριά (ν. 3869/2010), στον οποίο προβλέπεται η δυνατότητα υπαγωγής στη συλλογική διαδικασία διευθέτησης οφειλών και οφειλών βεβαιωμένων στη φορολογική διοίκηση.

Με την προσωρινή διαταγή, η φορολογική διοίκηση εντάχθηκε στην κατάσταση πιστωτών του και διατάχθηκε η διατήρηση της πραγματικής και νομικής κατάστασης των περιουσιακών του στοιχείων έως ότου συζητηθεί η αίτηση. Εν τούτοις, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στην οποία κοινοποιήθηκε η προσωρινή διαταγή του Ειρηνοδικείου, δεν προέβη σε άρση των αναγκαστικών μέτρων, δηλαδή σε άρση κατάσχεσης των καταθέσεων του πολίτη στα χέρια των πιστωτικών ιδρυμάτων, με αποτέλεσμα να του στερούν τη δυνατότητα να καταβάλει τις δόσεις προς τους πιστωτές, όπως όριζε η διαταγή.

Σε έγγραφη παρέμβασή του ο Συνήγορος υποστήριξε ότι βάσει του άρθρου 95 του Συντάγματος «η Διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο». Με αφορμή την ανωτέρω υπόθεση εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 163/2017 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία η υποβολή της αίτησης για υπαγωγή στο ν. 3896/2010 και η χορηγηθείσα προσωρινή διαταγή συνεπάγονται αναστολή των κατασχέσεων που επιβλήθηκαν στα χέρια των πιστωτικών ιδρυμάτων για τις μέλλουσες απαιτήσεις που ανάγονται σε χρόνο μετά την υποβολή της αίτησης ή της χορήγησης της προσωρινής διαταγής. Ωστόσο, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση, η

τράπεζα δεν πρέπει να αποδώσει τις εν λόγω απαιτήσεις στον οφειλέτη δεδομένου ότι για τις απαιτήσεις αυτές το πιστωτικό ίδρυμα καθίσταται οιονεί μεσεγγυούχος.

η) Η αιτιολόγηση των διοικητικών πράξεων: η αιτιολογία αποτελεί ουσιώδη τύπο της διοικητικής δράσης και είναι σύμφωνη με την αρχή της αμεροληψίας και της φανεράς δράσης των διοικητικών οργάνων.

θ) Η πρόσβαση στα διοικητικά έγγραφα.

ι) Οι ρυθμίσεις για τη συγκρότηση, σύνθεση και λειτουργία των συλλογικών διοικητικών οργάνων και γενικότερα οι εφαρμογές των κανόνων της διοικητικής διαδικασίας.

ια) Η δυνατότητα προσβολής αρνητικών διοικητικών πράξεων.

ιβ) Η άσκηση των αρμοδιοτήτων των ανεξάρτητων διοικητικών αρχών.

ιγ) Η παροχή δικαστικής προστασίας, η οποία μπορεί να έχει ως συνέπεια την ακύρωση ή και τροποποίηση των νομικών πράξεων που θίγουν τα έννομα συμφέροντα ή δικαιώματα των διοικουμένων, την αποκατάσταση της ζημίας που έχει προκληθεί σε αυτούς και την ποινική τιμωρία των υπευθύνων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το φορολογικό δίκαιο της Ελλάδας, δηλαδή το σύνολο των κανόνων που ρυθμίζουν το ζήτημα της είσπραξης των φόρων από φυσικά και νομικά πρόσωπα και των απαιτήσεων προς το δημόσιο, βασίζεται σε αρχές που θεμελιώνονται στο ελληνικό Σύνταγμα και που είναι απαραβίαστες. Οι νόμοι και οι διατάξεις που τροποποιούν τη φορολογική νομοθεσία έχουν ως θεμέλιο λίθο αυτές τις αρχές, έτσι ώστε να προασπίζεται ο θεσμός της δημοκρατίας. Η επιβολή των φόρων θεσπίζεται με γνώμονα το σεβασμό στα δικαιώματα του πολίτη, στην αρχή της φορολογικής ισότητας, της νομιμότητας του φόρου, της καθολικότητας του φόρου, της αναλογικότητας, της μη αναδρομικότητας του φόρου.

Συχνά όμως, φυσικά και νομικά πρόσωπα εγείρουν έναντι του δημοσίου αξιώσεις αναφορικά με αποφάσεις ή πράξεις καταλογισμού που θεωρούν ότι τους αδικούν. Στο πλαίσιο του θεσμού της παραγραφής των φορολογικών απαιτήσεων, που έχει προβλεφθεί από τον νομοθέτη, οι απαιτήσεις μπορούν να παραγράφονται, να αναστέλλονται ή να διακόπτονται. Οι νόμοι και διατάξεις που πλαισιώνουν το θεσμό της παραγραφής υπόκεινται σε πολύ συχνές αλλαγές, με αποτέλεσμα να έχει δημιουργηθεί σύγχυση σχετικά με το χρόνο ή την παράταση του χρόνου της παραγραφής.

Συχνές είναι οι προσφυγές στο Συμβούλιο της Επικρατείας, το οποίο αντιμετωπίζει τις φορολογικές υποθέσεις με την έκδοση σχετικών αποφάσεων, στις οποίες καλείται η φορολογική διοίκηση να συμμορφωθεί. Επιπλέον, ουσιαστική είναι η συμβολή του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, το οποίο με σχετικές γνωμοδοτήσεις αποσαφηνίζει ζητήματα φορολογικών υποθέσεων και αυτές αποτελούν τη βάση για τις περαιτέρω ενέργειες των φορολογικών αρχών.

Η υιοθέτηση ενός δίκαιου και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος βρίσκεται πάντοτε στο επίκεντρο της πολιτικής της εκάστοτε κυβέρνησης, καθώς το κράτος μέσω της φορολογίας αντλεί τους αναγκαίους πόρους προκειμένου να καλύψει τα έξοδα του και να εφαρμόσει την κοινωνική του πολιτική μέσω παροχών προς τους πολίτες. Ένα αξιόπιστο φορολογικό σύστημα με βάση τη δίκαιη κατανομή του φορολογικού βάρους και τον περιορισμό ή την εξάλειψη του φαινομένου της

φοροδιαφυγής είναι δυνατό να καλλιεργήσει την εμπιστοσύνη των πολιτών προς το κράτος και τη φορολογική διοίκηση και να ενισχύσει τη φορολογική συμμόρφωση των πολιτών προς όφελος του δημόσιου συμφέροντος.

Τα τελευταία χρόνια, λόγω της οικονομικής κρίσης που έπληξε τη χώρα μας, η φορολογική μεταρρύθμιση ήταν στις προτεραιότητες της ελληνικής πολιτείας, καθώς διαπιστώθηκαν μεγάλα δημοσιονομικά ελλείμματα από τη μια και από την άλλη διογκώθηκε το εξωτερικό χρέος. Οι φορολογικές πρακτικές που υιοθετήθηκαν από την ΕΕ και άλλες χώρες ήταν φυσικό να επηρεάσουν την ελληνική φορολογική πολιτική, στο πλαίσιο της διεθνούς και ευρωπαϊκής συνεργασίας, μέσω ενός Κοινού Προτύπου Αναφοράς που αναπτύχθηκε με σκοπό τη συνεργασία των χωρών για την εξάλειψη της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, μέσω της επέκτασης της ανταλλαγής οικονομικών στοιχείων των φορολογουμένων.

Έτσι, η σύγχρονη φορολογική πραγματικότητα χαρακτηρίζεται από την εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων με την ενσωμάτωση των νέων τεχνολογιών από τη φορολογική διοίκηση. Η πίεση που ασκήθηκε από τους Ευρωπαίους εταίρους για άμεση δημοσιονομική προσαρμογή, αύξηση των εσόδων στα κρατικά ταμεία και το πάγιο αίτημα για την πάταξη της φοροδιαφυγής επέφεραν μεταρρυθμίσεις στη φορολογική νομοθεσία και υιοθέτηση νέων μεθόδων διερεύνησης και εξακρίβωσης των πραγματικών εισοδημάτων των πολιτών από την πλευρά των Ελεγκτικών Αρχών.

Πρωταρχικός στόχος της ελληνικής πολιτείας είναι η ανάκαμψη της ελληνικής οικονομίας, η βελτίωση των οικονομικών δεικτών και η δημιουργία πρωτογενούς πλεονάσματος, η εξάλειψη των φαινομένων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, η εξυπηρέτηση του δημόσιου χρέους, με σκοπό την ανάκτηση του κύρους της χώρας στην ευρωπαϊκή και διεθνή σκηνή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΑΑΔΕ. (2018). Εγχειρίδιο Ερωτήσεων-Απαντήσεων σε Φορολογικά Θέματα. Ανακτήθηκε 16/11/2019 από το URL https://www.taxheaven.gr/pagesdata/egxeiridio_forologika_26_7_2018_v5.pdf
2. Αθανασάς, Α. (1998). Προσωπική κράτηση εμπορών μετά το άρθρο 11 Ν. 2462/1997-Αρχή Αναλογικότητας. Αρχείο Νομολογίας, τ. ΜΘ', τεύχ. 1
3. Γεωργιάδης, Α. Σ. (2012). Γενικές Αρχές Αστικού Δικαίου, έκδ. 4^η. Αθήνα: Σάκκουλας
4. Δανηλάτου, Α. (2011). Παραγραφή και προθεσμίες. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
5. Ευστρατίου, Π. Μ. (2014). Δημοκρατική αρχή και Διοικητικό Δίκαιο. Αθήνα: Σάκκουλα
6. Κοντόγιωργα-Θεοχαροπούλου, Δ. (1989). Η αρχή της αναλογικότητας στο Εσωτερικό Δημόσιο Δίκαιο. Θεσσαλονίκη: εκδόσεις Σάκκουλα
7. Μπέης, Ευ. Κ. (1999). Η αρχή της αναλογικότητας-από το δημόσιο στο αστικό και διοικητικό δικονομικό και ιδιωτικό δίκαιο (Περιέχεται στο: Δίκη, Δ, τ. 30, τεύχ. 5)
8. Σκουρής, Β. (1987). Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας και οι νομοθετικοί περιορισμοί της επαγγελματικής ελευθερίας. (Περιέχεται στο: Ελληνική Δικαιοσύνη 1987)
9. Σπηλιωτόπουλος, Ε. (2011), *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, τομ. Ι και ΙΙ, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
10. ΣτΕ 2112/1984 Τμ. Δ., στο Χιώλου, Κ.Β. (1992). Η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Αρχείο Νομολογίας
11. Συνήγορος του Πολίτη. (2018). Κατασχέσεις τραπεζικών λογαριασμών για οφειλές προς το δημόσιο. Ανακτήθηκε 18/11/2019 από το URL <https://www.synigoros.gr/resources/docs/eidiki-ekthesi-katasx-trap-logar-gia-ofeil-pros-to-dim.pdf>
12. Τάχος, Α. Ι. (2003). Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, Αθήνα: εκδόσεις Σάκκουλα
13. Τσουρουφλής Α. (2018). Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου, Σημειώσεις. Αθήνα, ΕΚΠΑ
14. Υπουργείο Οικονομικών. Ανακτήθηκε 19/4/2019 από το URL <https://www.minfin.gr/web/eidike-grammateia-sdoe>

15. Φορτσάκης, Θ. (2013). Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, Αθήνα: Σάκκουλα
16. Φορτσάκης, Θ. (2014). Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου, ΠΜΣ Δημοσίου Δικαίου, Αθήνα: Σάκκουλα
17. Φορτσάκης, Θ. (2018). Υποδείγματα Φορολογικού Δικαίου, 2^η έκδ., Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη
18. Φορτσάκης, Θ., & Σαββαΐδου, Κ. (2014). Φορολογικό Δίκαιο. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη

ΑΡΘΡΑ

1. Capital.gr. (2018). *Μέθοδοι φορολογικού ελέγχου-Άνοιγμα λογαριασμών-Παραγραφή*. Ανακτήθηκε 23/4/2019 από το URL <http://www.capital.gr/arthra/3282665/methodoi-forologikou-elegxou-anoigma-logariasmon-paragrafi>
2. Η Καθημερινή. (2016). *Δικαιώνεται το 70% όσων προσφεύγουν κατά αποφάσεων φορολογικών ελεγκτών*. Ανακτήθηκε 16/11/2019 από το URL <http://www.kathimerini.gr/877271/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/dikaiwnetai-to-70-oswn-prosfeugoun-kata-apofasewn-forologikwn-elegkton>
3. Naftemporiki.gr (2013). *Έμμεσες τεχνικές ελέγχου*. Ανακτήθηκε 25/4/2019 από το URL <https://www.naftemporiki.gr/cmsutils/downloadpdf.aspx?id=652037>
4. Σοφοκλέουςin. (2018). *Ακυρώνονται σωρηδόν φοροέλεγχοι και σβήνονται πρόστιμα*. Ανακτήθηκε 12/4/2019 από το URL <https://www.sofokleousin.gr/akyronontai-soridon-foro-elegxoi-kai-svinontai-prostima>
5. Σοφοκλέουςin. (2018). *Νέα ανατροπή στην παραγραφή των φορολογικών υποθέσεων*. Ανακτήθηκε 15/4/2019 από το URL <https://www.sofokleousin.gr/nea-anatropi-stin-paragrafi-ton-forologikon-ypotheseon%C2%A0>
6. Taxheaven. ΠΟΛ 1050/17-2-2014. Ανακτήθηκε 30/4/2019 από το URL <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/18287>
7. Taxheaven (2019) «Οι έλεγχοι της ΔΕΟΕ. Πρακτικές αμφίβολης νομιμότητας» Ανακτήθηκε 23/1/2020 από το URL <https://www.taxheaven.gr/news/45664/oi-elegxoi-ths-deoe-praktikes-amfibolhs-nomimothtas>

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

1. ΝΣΚ

http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3 Ανακτήθηκε 30/3/2019 από το URL

2. ΝΣΚ http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3 Ανακτήθηκε 31/3/2019 από το URL

3. ΝΣΚ http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3 Ανακτήθηκε 5/4/2019 από το URL

4. ΝΣΚ http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon?p_p_id=nskconsulatories_WAR_nskplatformportlet&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-4&p_p_col_pos=2&p_p_col_count=3 Ανακτήθηκε 8/4/2019 από το URL

5. ΝΣΚ <http://www.nsk.gr/web/nsk/anazitisi-gnomodoteseon> Ανακτήθηκε 10/4/2019 από το URL

6. ΣτΕ

http://www.adjustice.gr/webcenter/portal/ste/pageste/epikairotita/apofaseis?contentID=DECISION-TEMPLATE1500027669213&_afzLoop=66889058831683078#!%40%40%3F_afzLoop%3D66889058831683078%26centerWidth%3D65%2525%26contentID%3DDECISION-TEMPLATE1500027669213%26leftWidth%3D0%2525%26rightWidth%3D35%2525%26showFooter%3Dfalse%26showHeader%3Dtrue%26_adf.ctrl-state%3D4fw8mch0k_33 Ανακτήθηκε 3/4/2019 από το URL

7. ΣτΕ <https://www.ddikastes.gr/node/2356> Ανακτήθηκε 3/4/2019 από το URL

8. Υπουργείο Οικονομικών, Ανακτήθηκε 23/1/2020 από το URL <https://www.minfin.gr/web/eidike-grammateia-sdoe>
9. <https://www.sakkoulas-online.gr/news/ste-2934-2017-oi-kiniseis-ton-trapezikon-logariasmon-stin-imedapi-den-apolouloun-sympliromatika-stoicheia-gia-tin-epimikynsi-tis-prothesmias-paragrafis/> Ανακτήθηκε 4/4/2019 από το URL
10. <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/el/sheet/92/general-tax-policy> Ανακτήθηκε 26/5/2019 από το URL

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

**ΥΠΟΓΡΑΦΟΝΤΕΣ ΤΗΝ ΠΟΛΥΜΕΡΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΑΡΜΟΔΙΩΝ ΑΡΧΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΥΤΟΜΑΤΗ
ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΥΜΕΝΗ
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ
19 Αυγούστου 2016**

ΔΙΚΑΙΟΔΟΣΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΟΡΙΖΕΤΑΙ Η ΑΡΜΟΔΙΑ ΑΡΧΗ	ΣΚΟΠΟΥΜΕΝΗ ΠΡΩΤΗ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ: ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΣΤ' ΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ
1. Αλβανία	Σεπτέμβριος 2018
2. Ανδόρρα	Σεπτέμβριος 2018
3. Ανγκουίλα	Σεπτέμβριος 2017
4. Αντίγκουα και Μπαρμπούντα	Σεπτέμβριος 2018
5. Αργεντινή	Σεπτέμβριος 2017
6. Αρούμπα	Σεπτέμβριος 2018
7. Αυστραλία	Σεπτέμβριος 2018
8. Αυστρία	Σεπτέμβριος 2018
9. Μπαρμπάντος (τα)	Σεπτέμβριος 2017
10. Βέλγιο	Σεπτέμβριος 2017
11. Μπελίζε (η)	Σεπτέμβριος 2018
12. Βερμούδες	Σεπτέμβριος 2017
13. Βοετανικές Παρθένες Νήσοι	Σεπτέμβριος 2017

14. Βουλγαρία	Σεπτέμβριος 2017
15. Καναδάς	Σεπτέμβριος 2018
16. Νήσοι Καϋμάν	Σεπτέμβριος 2017
17. Χιλή	Σεπτέμβριος 2018
18. Κίνα (Λαϊκή Δημοκρατία)	Σεπτέμβριος 2018
19. Κολομβία	Σεπτέμβριος 2017
20. Νήσοι Κουκ	Σεπτέμβριος 2018
21. Κόστα Ρίκα	Σεπτέμβριος 2018
22. Κροατία	Σεπτέμβριος 2017
23. Κουρασάο	Σεπτέμβριος 2017
24. Κύπρος	Σεπτέμβριος 2017
25. Τσεχική Δημοκρατία	Σεπτέμβριος 2017
26. Δανία	Σεπτέμβριος 2017
27. Εσθονία	Σεπτέμβριος 2017
28. Νήσοι Φερόες	Σεπτέμβριος 2017
29. Φινλανδία	Σεπτέμβριος 2017
30. Γαλλία	Σεπτέμβριος 2017
31. Γερμανία	Σεπτέμβριος 2017
32. Γκάνα	Σεπτέμβριος 2018
33. Γιβραλτάρ	Σεπτέμβριος 2017

34. Ελλάδα	Σεπτέμβριος 2017
------------	------------------

35. Γροιλανδία	Σεπτέμβριος 2017
36. Γρενάδα	Σεπτέμβριος 2018
37. Γκέρνζι	Σεπτέμβριος 2017
38. Ουγγαρία	Σεπτέμβριος 2017
39. Ισλανδία	Σεπτέμβριος 2017
40. Ινδία	Σεπτέμβριος 2017
41. Ινδονησία	Σεπτέμβριος 2018
42. Ιρλανδία	Σεπτέμβριος 2017
43. Ισραήλ	Σεπτέμβριος 2018
44. Νήσος Μαν	Σεπτέμβριος 2017
45. Ιταλία	Σεπτέμβριος 2017
46. Ιαπωνία	Σεπτέμβριος 2018
47. Τζέρζι	Σεπτέμβριος 2017
48. Κορέα	Σεπτέμβριος 2017
49. Κουβέιτ	Σεπτέμβριος 2018
50. Λετονία	Σεπτέμβριος 2017
51. Λιχτενστάιν	Σεπτέμβριος 2017
52. Λιθουανία	Σεπτέμβριος 2017
53. Λουξεμβούργο	Σεπτέμβριος 2017
54. Μαλαισία	Σεπτέμβριος 2018
55. Μάλτα	Σεπτέμβριος 2017
56. Νήσοι Μάρσαλ	Σεπτέμβριος 2018

57. Μαυρίκιος	Σεπτέμβριος 2018
58. Μεξικό	Σεπτέμβριος 2017
59. Μονακό	Σεπτέμβριος 2018
60. Μοντσεράτ	Σεπτέμβριος 2017
61. Ναουρού	Σεπτέμβριος 2018
62. Κάτω Χώρες	Σεπτέμβριος 2017
63. Νέα Ζηλανδία	Σεπτέμβριος 2018
64. Νιούε (το)	Σεπτέμβριος 2017
65. Νορβηγία	Σεπτέμβριος 2017
66. Πολωνία	Σεπτέμβριος 2017
67. Πορτογαλία	Σεπτέμβριος 2017
68. Ρουμανία	Σεπτέμβριος 2017
69. Ρωσική Ομοσπονδία	Σεπτέμβριος 2018
70. Άγιος Χριστόφορος και Νέβις	Σεπτέμβριος 2018
71. Αγία Λουκία	Σεπτέμβριος 2018
72. Άγιος Βικέντιος και Γρεναδίνες	Σεπτέμβριος 2018
73. Σαμόα	Σεπτέμβριος 2018
74. Άγιος Μαρίνος	Σεπτέμβριος 2017
75. Σεϋχέλλες	Σεπτέμβριος 2017
76. Άγιος Ματίνος	Σεπτέμβριος 2018

77. Σλοβακική Δημοκρατία	Σεπτέμβριος 2017
78. Σλοβενία	Σεπτέμβριος 2017
79. Νότια Αφρική	Σεπτέμβριος 2017
80. Ισπανία	Σεπτέμβριος 2017
81. Σουηδία	Σεπτέμβριος 2017
82. Ελβετία	Σεπτέμβριος 2018
83. Νήσοι Τερκ και Κάικος	Σεπτέμβριος 2017
84. Ηνωμένο Βασίλειο	Σεπτέμβριος 2017