

Αριθμός 471/2025

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β'

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 25 Σεπτεμβρίου 2024, με την εξής σύνθεση:
Δημήτριος Εμμανουηλίδης, Αντιπρόεδρος, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Πρόεδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Σοφία Βιτάλη, Βικτωρία Πλαπούτα, Σύμβουλοι, Νικόλαος Σεκέρογλου, Αντώνιος Φοβάκης, Πάρεδροι. Γραμματέας η Καλλιόπη Ανδρέου.

Για να δικάσει την από 5 Φεβρουαρίου 2019 αίτηση:

της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), η οποία παρέστη με τη Χρυσαιγή Γρηγοριάδου, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους,

κατά της υπό εκκαθάρισης τελούσας εταιρείας με την επωνυμία «....» που εδρεύει στη ... (...), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο Ευάγγελο Κώστα (Α.Μ. 3910 Δ.Σ. Θεσσαλονίκης), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή η αναιρεσείουσα Αρχή επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 410/2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας.

Οι πληρεξούσιοι των διαδίκων δήλωσαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Κανονισμού Λειτουργίας του Δικαστηρίου, ότι δεν θα αγορεύσουν.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως του εισηγητή, Παρέδρου Αντώνιου Φοβάκη.

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

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση, για την άσκηση της οποίας δεν απαιτείται, κατά νόμον, η καταβολή παραβόλου, ζητείται η αναίρεση της 410/2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας, με την οποία, κατ' αποδοχή προσφυγής της αναιρεσίβλητης εταιρείας, ακυρώθηκε η/22.1.2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών. Με την πράξη αυτή είχε απορριφθεί ενδικοφανής προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά: α) πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004 – 2006 (....., και/23.7.2015), β) πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), διαχειριστικών περιόδων 2003 – 2005 (..... και/23.7.2015) και γ) πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 (Α' 43), διαχειριστικών περιόδων 2003 – 2005 (..... και/23.7.2015).

2. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση διέπεται, ως προς τις προϋποθέσεις ασκήσεώς της, από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 53 του π.δ/τος 18/1989 (Α' 8), όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με το άρθρο 12 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213) και τη συμπλήρωση της πρώτης εξ αυτών με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 4446/2016 (Α' 240). Κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 53 του π.δ/τος 18/1989, όπως έχει παγίως ερμηνευθεί: α) επί προσβολής περισσότερων πράξεων, για τον προσδιορισμό του

χρηματικού αντικειμένου της διαφοράς λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε πράξη χωριστά και, μάλιστα, ανεξαρτήτως αν οι περισσότερες πράξεις έχουν προσβληθεί με μία ή περισσότερες προσφυγές και αν επ' αυτών έχουν εκδοθεί μία ή περισσότερες αποφάσεις (ΣτΕ Ολομέλεια 1462/2008, ΣτΕ 1728/2023, 624/2023, 55/2023, 2441/2020 κ.ά.) και β) εφόσον με την πράξη της φορολογικής αρχής έχει επιβληθεί κύριος και πρόσθετος φόρος, για τον υπολογισμό του ποσού της διαφοράς δεν λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη ο πρόσθετος φόρος, εκτός εάν με την αίτηση αναιρέσεως προβάλλονται και λόγοι αναγόμενοι σε αυτοτελείς πλημμέλειες της επιβολής του προσθέτου φόρου, οπότε το αμφισβητούμενο ποσό του τελευταίου λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του χρηματικού αντικειμένου της αναιρετικής δίκης, συναθροιζόμενο με το ποσό του αμφισβητούμενου κύριου φόρου (ΣτΕ 338-340/2024, 624/2023, 1551/2020 κ.ά.).

3. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και το επισυναφθέν στην υπό κρίση αίτηση σημείωμα της Δ.Ε.Δ. περί προσδιορισμού του ποσού της διαφοράς, ο κύριος φόρος, που επιβλήθηκε στην αναιρεσίβλητη με τις και/23.7.2015 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 2004 και 2005, ανέρχεται σε 35.344,77 και 12.732,88€, αντιστοίχως, σε ποσά, δηλαδή, που υπολείπονται του κατ' άρθρο 53 παρ. 4 του π.δ/τος 18/1989 ορίου (40.000€). Για τον λόγο αυτό και λαμβανομένου υπόψη ότι με την κρινόμενη αίτηση δεν προβάλλονται λόγοι αναγόμενοι σε αυτοτελείς πλημμέλειες του επιβληθέντος, με τις πράξεις αυτές, προσθέτου φόρου, η υπό κρίση αίτηση ασκείται, κατά το αντίστοιχο μέρος, απαραδέκτως, λόγω ποσού. Παραδεκτώς, αντιθέτως, ασκείται η αίτηση, κατά το μέρος που αφορά τις λοιπές προσβληθείσες, με την προσφυγή της αναιρεσίβλητης, πράξεις (..... και/23.7.2015), δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το επιβληθέν, με κάθε μία από αυτές, ποσό κύριου φόρου υπερβαίνει, αυτοτελώς, το όριο του άρθρου 53 παρ. 4 του π.δ/τος 18/1989.

4. Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 (Α' 330), όπως ισχύει μετά τη συμπλήρωσή του με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003 (Α' 308/31.12.2003), ορίζονται τα εξής: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας . . . των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση . . . και λήψη εικονικών . . . φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του

δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά . . . ». Με τις προπαρατεθείσες διατάξεις προβλέπεται η επί διετία επιμήκυνση της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου σε βάρος επιτηδευματιών σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, σε περιπτώσεις έκδοσης και (νομότυπης) κοινοποίησης σε βάρος των προσώπων αυτών πράξεων επιβολής προστίμων για έκδοση και λήψη, εντός της αντίστοιχης χρήσης, εικονικών, μεταξύ άλλων, φορολογικών στοιχείων (ΣτΕ 605 – 613/2023, 1609/2020). Οι διατάξεις αυτές - οι οποίες, παρατείνουν τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, λόγω παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, πρέπει να ερμηνεύονται στενά (ΣτΕ 605 – 613/2023) - δεν αντίκεινται, κατ' αρχήν, στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και την απορρέουσα από αυτές αρχή της ασφάλειας δικαίου, κατά το μέρος που αφορούν φορολογικές αξιώσεις, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακά έτη που, όπως εν προκειμένω, είναι μεταγενέστερα της δημοσίευσης του ν. 3091/2002 (πρβλ. ΣτΕ 1818/2024, 1916/2023, 605 – 613/2023, 2002/2022, 2004/2022, 3019/2020, 2210 – 2211/2019 κ.ά. για την περίπτωση που η παράταση αφορά φορολογικές αξιώσεις, αναγόμενες σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου έτους της δημοσίευσης του σχετικού νόμου).

5. Επειδή, από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση προκύπτουν τα εξής: Σε βάρος της αναιρεσίβλητης, η οποία, κατά τις ένδικες χρήσεις (2003 – 2005), δραστηριοποιείτο στον τομέα των μεταλλικών κατασκευών, τηρώντας για την παρακολούθηση των εργασιών της βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργήθηκε έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. (βλ. την/26.11.2014 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ.). Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκαν παραλείψεις και παρατυπίες των βιβλίων και στοιχείων της αναιρεσίβλητης, για τον λόγο δε αυτόν, οι ελεγκτές, λαμβάνοντας υπόψη ότι, για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους, είχαν εκδοθεί πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για την αποδοχή και καταχώρηση εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων (../31.1.2011), έκριναν τα βιβλία και στοιχεία της ανακριβή και προέβησαν στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των

καθαρών κερδών της τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στο Φ.Π.Α. Κατ' αποδοχή των διαπιστώσεων αυτών, όπως αποτυπώνονται στις από 23.7.2015 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε: α) τις και/23.7.2015 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006, με τις οποίες καταλογίσθηκε στην αναιρεσίβλητη διαφορά κύριου φόρου, ύψους 193.957,38, 182.935,01 και 139.213,51€, αντίστοιχα, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (253.230,76, 238.839,94 και 167.056,21€), β) τις και/23.7.2015 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικών περιόδων 2003, 2004 και 2005, με τις οποίες καταλογίσθηκε στην αναιρεσίβλητη διαφορά Φ.Π.Α., ύψους 52.417,25, 35.344,77 και 12.732,88€, αντίστοιχα, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (62.900,79, 42.413,73 και 15.279,46€) και γ) τις, και/23.7.2015 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 (Α' 43), διαχειριστικών περιόδων 2003, 2004 και 2005, με τις οποίες επιβλήθηκε σε βάρος της αναιρεσίβλητης ο μη αποδοθείς από τον εκδότη των οικείων φορολογικών στοιχείων Φ.Π.Α., ύψους 102.013,20, 118.067,61 και 114.232,61€, αντιστοίχως. Κατά των πράξεων αυτών, η αναιρεσίβλητη άσκησε ενδικοφανή προσφυγή (...../24.9.2015), με την οποία, μεταξύ άλλων, προέβαλε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων καταλογιστικών πράξεων έχει υποπέσει στην προβλεπόμενη από τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151) και 57 παρ. 1 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Κ.Φ.Π.Α., ν. 2859/2000, Α' 248) πενταετή παραγραφή. Η ενδικοφανής προσφυγή απερρίφθη με την/22.1.2016 απόφαση της Δ.Ε.Δ., με την αιτιολογία ότι οι προσβληθείσες καταλογιστικές πράξεις είχαν κοινοποιηθεί στην αναιρεσίβλητη στις 30.7.2015, «ήτοι σε χρόνο, κατά τον οποίο δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου». Στην κρίση αυτή κατέληξε η Δ.Ε.Δ., λαμβάνοντας υπόψη αφενός μεν νομοθετικές διατάξεις, με τις οποίες είχε παραταθεί διαδοχικά η πενταετής παραγραφή των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου (άρθρα 22 παρ. 2 του ν. 3212/2003, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, 2 του ν. 4098/2012), αφετέρου δε τις περί διετούς παράτασης της παραγραφής διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, σε συνδυασμό με την έκδοση των προαναφερόμενων πράξεων επιβολής προστίμου (../31.1.2011), οι οποίες είχαν επιδοθεί στην αναιρεσίβλητη στις 31.3.2011.

6. Επειδή, επί προσφυγής της αναιρεσίβλητης κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής πράξης της Δ.Ε.Δ. εκδόθηκε, αρχικώς, η 296/2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Λάρισας, με την οποία αναβλήθηκε η έκδοση οριστικής απόφασης μέχρι τη δημοσίευση απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας επί της συνταγματικότητας των διαδοχικών νομοθετικών παρατάσεων της συνήθους παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων. Μετά τη δημοσίευση της 1738/2017 απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και την επίλυση του ζητήματος αυτού, εκδόθηκε η ήδη αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή της αναιρεσίβλητης, με την αιτιολογία ότι, κατά τον χρόνο κοινοποίησης των ένδικων πράξεων (30.7.2015), οι αντίστοιχες φορολογικές αξιώσεις είχαν υποπέσει σε παραγραφή. Ειδικότερα, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, στην οποία παρατίθενται οι κρίσιμες σκέψεις της προαναφερόμενης απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι οι διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265), 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194), 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143), 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58), 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (Α' 175), 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 (Α' 180), 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 (Α' 249), 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81) και 22 του ν. 4203/2013 (Α' 235), καθ' ο μέρος παρέτειναν διαδοχικώς τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των αντίστοιχων νόμων ετών, ήταν ανίσχυρες, λόγω αντίθεσής τους προς «τις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος». Εκκινώντας από τις ερμηνευτικές αυτές παραδοχές και λαμβάνοντας, περαιτέρω, ως δεδομένο ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων πράξεων υπέκειτο, εν προκειμένω, στη συνήθη πενταετή παραγραφή των άρθρων 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. και 57 παρ. 1 του Κ.Φ.Π.Α., λόγω μη συνδρομής των προβλεπόμενων από τις παραγράφους 3, 4 και 5 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. και 2 του άρθρου 57 του Κ.Φ.Π.Α. εξαιρετικών προϋποθέσεων για την παρέκτασή της σε δεκαετή, το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ότι: α) η πενταετής παραγραφή για τις ένδικες χρήσεις (2003, 2004 και 2005), η οποία ξεκίνησε από το τέλος του έτους κατά το οποίο υποβλήθηκε από την αναιρεσίβλητη η οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και η αντίστοιχη εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., συμπληρώθηκε, κατ' αρχήν, στις 31.12.2009, 31.12.2010 και 31.12.2011, αντίστοιχα και β) στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορούσαν να τύχουν εφαρμογής οι ανίσχυρες, λόγω αντιθέσεώς τους προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου, διατάξεις των άρθρων 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010 και 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, με

τις οποίες παρατάθηκε διαδοχικά ο χρόνος παραγραφής των αναγόμενων στις ένδικες χρήσεις φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες είναι προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης των προαναφερόμενων νόμων ημερολογιακού έτους. Εν σχέσει, εξάλλου, με την κατ' άρθρο 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 διετή παράταση της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγινε δεκτό ότι: α) η κοινοποίηση στην αναιρεσίβλητη των πράξεων επιβολής προστίμων (... και .../31.1.2011) για τις δύο πρώτες από τις ένδικες χρήσεις (2003 και 2004) έλαβε χώρα στις 31.3.2011, σε χρόνο, δηλαδή, κατά τον οποίο είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις αυτές (31.12.2009 και 31.12.2010), με αποτέλεσμα η επιβολή των προστίμων να μην συνεπάγεται την παράταση της παραγραφής για δύο επί πλέον έτη, β) η κοινοποίηση της πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2005 (.../31.3.2011) έλαβε χώρα στις 31.3.2011, σε χρόνο, δηλαδή, κατά τον οποίο δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου για τη χρήση αυτή, με αποτέλεσμα να επέλθει, δυνάμει του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, παράταση του αρχικού χρόνου παραγραφής για δύο επί πλέον έτη, ήτοι μέχρι τις 31.12.2013 και γ) παρά ταύτα, κατά τον χρόνο κοινοποίησης στην αναιρεσίβλητη των καταλογιστικών του φόρου πράξεων για τη χρήση 2005, οι σχετικές φορολογικές αξιώσεις είχαν υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι η, κατά τα ανωτέρω, παραταθείσα επί διετία πενταετής παραγραφή δεν παρατάθηκε εκ νέου δυνάμει των άρθρων 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 και 22 περ. β' του ν. 4203/2013, οι οποίες, συνεπαγόμενες την παράταση της παραγραφής φορολογικών αξιώσεων που ανάγονταν σε προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης των εν λόγω νόμων ημερολογιακού έτους, ήταν ανίσχυρες, λόγω αντιθέσεώς τους προς τις διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος και την απορρέουσα από αυτές αρχή της ασφάλειας του δικαίου. Κατ' εκτίμηση τούτων και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι, εν προκειμένω, δεν μπορούσαν να τύχουν εφαρμογής οι περί εικοσαετούς παραγραφής διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170), το δικάσαν δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις κοινοποιήθηκαν στην αναιρεσίβλητη σε χρόνο μεταγενέστερο της συμπλήρωσης της παραγραφής των αντίστοιχων φορολογικών αξιώσεων (30.7.2015), σε χρόνο, δηλαδή, κατά τον οποίο το Δημόσιο είχε στερηθεί της εξουσίας έκδοσης και κοινοποίησης στην αναιρεσίβλητη των ένδικων καταλογιστικών πράξεων.

7. Επειδή, με την υπό κρίση αίτηση προβάλλεται ότι, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. και 49 παρ. 2 και 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Π.Α., το δικάσαν διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση των ένδικων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. συμπληρώθηκε με την πάροδο πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους υποβολής των οικείων φορολογικών δηλώσεων αντί να δεχθεί ότι οι εκδοθείσες σε βάρος της αναιρεσίβλητης πράξεις επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ. αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία, από τα οποία προέκυπτε η ανακρίβεια των φορολογικών της δηλώσεων, και ότι, κατ' επέκταση, η παραγραφή των σχετικών αξιώσεων του Δημοσίου ήταν, εν προκειμένω, δεκαετής. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος προεχόντως ως απαραδέκτως προβαλλόμενος κατ' άρθρο 53 παρ. 3 του π.δ/τος 18/989, όπως ισχύει, καθόσον το ανακύπτει στο πλαίσιο της εξέτασής του ζήτημα δεν στοιχεί σε ερμηνευτική κρίση της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, με την οποία, εν αντιθέσει με όσα υποστηρίζει το αναιρεσεῖον, δεν εξετάσθηκε το ζήτημα αν οι επίμαχες πράξεις επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ. (.../31.1.2011) αποτελούν συμπληρωματικά, κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. και 49 παρ. 2 και 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Π.Α., στοιχεία, δυνάμενα να οδηγήσουν στην παρέκταση της συνήθους παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων. Όπως, αντιθέτως, προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η μνεία του δικάσαντος δικαστηρίου στις εκδοθείσες σε βάρος της αναιρεσίβλητης πράξεις επιβολής προστίμου έγινε εν σχέσει και μόνον με την πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, στο οποίο, όπως έχει εκτεθεί, προβλέπεται διετής παράταση της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων σε περίπτωση επιβολής προστίμου για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από τις αναιρετικώς ανέλεγκτες περί των πραγμάτων παραδοχές του δικάσαντος διοικητικού εφετείου προκύπτει, εξάλλου, ότι η φορολογική αρχή ουδέποτε απέδωσε στις επίμαχες πράξεις επιβολής προστίμου την έννοια του συμπληρωματικού στοιχείου, ούτε, κατά μείζονα λόγο, δέχθηκε ότι η παραγραφή των ένδικων φορολογικών αξιώσεων ήταν, εν προκειμένω, δεκαετής, λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, ισχυρισμός που, άλλωστε, δεν προεβλήθη από το αναιρεσεῖον ούτε στην επί της προσφυγής δίκη (βλ. την/4.1.2017 έκθεση απόψεων της Δ.Ε.Δ. και το από 17.3.2017 υπόμνημα του Δημοσίου), με περαιτέρω συνέπεια να μην μπορεί να συναχθεί έμμεση επί του ζητήματος αυτού ερμηνευτική κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου. Τέτοια κρίση δεν μπορεί, εξάλλου, να συναχθεί ούτε από τη γενική αναφορά της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως στη μη

συνδρομή των προϋποθέσεων των άρθρων 84 παρ. 2, 3 και 4 και 57 παρ. 2 του Κ.Φ.Π.Α., παραδοχή, η οποία, εκληφθείσα από το δικάσαν δικαστήριο ως δεδομένη, λόγω και της μη προβολής ενώπιον αυτού σχετικών περί του αντιθέτου ισχυρισμών εκ μέρους της φορολογικής αρχής, δεν περιέχει οποιαδήποτε, ρητή ή εμμέσως συναγόμενη, κρίση περί του χαρακτήρα των πράξεων επιβολής προστίμου ως συμπληρωματικών ή μη στοιχείων, ζήτημα, η εξέταση του οποίου θα προϋπέθετε, άλλωστε, την εκ μέρους του δικαστηρίου της ουσίας διερεύνηση της εν τοις πράγμασιν ευχέρειας ή αδυναμίας της φορολογικής αρχής να διαπιστώσει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων σε προγενέστερο της έκδοσης των πράξεων αυτών χρόνο (πρβλ. ΣτΕ 166/2024, 1062/2023, 512-514/2022 κ.ά.). Για τον λόγο, εξάλλου, αυτόν και λαμβανομένου, περαιτέρω, υπόψη ότι η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της περί μη παραγραφής των σχετικών αξιώσεων όχι στην ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, αλλά στις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής, σε συνδυασμό με τις περί διετούς παράτασης διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002, απορριπτέος, ως απαράδεκτος, είναι ο υπό εξέταση λόγος αναιρέσεως, ακόμη και υπό την εκδοχή ότι με αυτόν προβάλλεται ότι το δικάσαν δικαστήριο υποχρεούτο να εξετάσει αυτεπαγγέλτως, αν οι επιβληθείσες στην αναιρεσίβλητη πράξεις επιβολής προστίμου αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία και, κατ' επέκταση, αν, εξ αυτού του λόγου, συνέτρεχε κατά νόμον περίπτωση παρέκτασης της συνήθους παραγραφής σε δεκαετή. Απορριπτέος, κατά συνέπεια, είναι, κατά τους βασίμως προβαλλόμενους ισχυρισμούς της αναιρεσίβλητης (βλ. το από 24.9.2024 υπόμνημα), ο υπό εξέταση λόγος αναιρέσεως, ο οποίος, ειδικώς, κατά το μέρος που αφορά τις εκδοθείσες για την πρώτη από τις ένδικες χρήσεις (2003) καταλογιστικές πράξεις, είναι και αλυσιτελής, δεδομένου ότι, ακόμη και σε περίπτωση ευδοκίμησής του, οι αντίστοιχες φορολογικές αξιώσεις θα ήταν και πάλι παραγεγραμμένες, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων στην αναιρεσίβλητη (30.7.2015), είχε ήδη παρέλθει δεκαετία από το τέλος του έτους υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και της αντίστοιχης εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. (31.12.2004). Σε κάθε περίπτωση, η κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση των προαναφερόμενων πράξεων είναι, ανεξαρτήτως ειδικότερης αιτιολογίας, ορθή. Και τούτο, διότι, ακόμη και συνυπολογιζομένης της κατ' άρθρο 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 διετίας, η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας για τις ένδικες χρήσεις (2003, 2004 και 2005) είχε συμπληρωθεί το αργότερο στις 31.12.2011, 31.12.2012 και

31.12.2013, σε χρόνο, δηλαδή, προγενέστερο της κοινοποίησης στην αναιρεσίβλητη των σχετικών καταλογιστικών πράξεων (30.7.2015), μη δυνάμενη, άλλωστε, να παραταθεί πέραν του χρόνου αυτού, κατ' εφαρμογή των μεταγενέστερων των ένδικων χρήσεων διαδοχικών περί παρατάσεως νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες, όπως εκρίθη με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, ήταν ανίσχυρες, ως αντισυνταγματικές, κρίση, η ορθότητα της οποίας δεν αμφισβητείται, άλλωστε, από το αναιρεσεῖον Δημόσιο, λόγω και της συμφωνίας της με την πάγια επί του ζητήματος αυτού νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017, ΣτΕ 2669/2022, 2054/2020, 2030/2020 κ.ά.).

8. Επειδή, κατόπιν τούτων και μη προβαλλομένου άλλου λόγου αναιρέσεως, η υπό κρίση αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει σε βάρος του αναιρεσεῖοντος Ελληνικού Δημοσίου τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης εταιρείας, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 2 Οκτωβρίου 2024

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος

Η Γραμματέας

Δημήτριος Εμμανουηλίδης

Καλλιόπη Ανδρέου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 19ης Μαρτίου 2025.

Ο Προεδρεύων Αντιπρόεδρος

Η Γραμματέας

Δημήτριος Εμμανουηλίδης

Ελένη Τουρόγιαννη