

B.K.(m)

Αριθμός 3174/2014

**ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ**

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 7 Μαρτίου 2014, με την εξής σύνθεση: Σωτ. Ρίζος, Πρόεδρος, Ν. Σακελλαρίου, Αγγ. Θεοφιλοπούλου, Αντιπρόεδροι του Συμβουλίου της Επικρατείας, Χρ. Ράμμος, Γ. Παπαγεωργίου, Ι. Μαντζουράνης, Δ. Σκαλτσούνης, Α. - Γ. Βώρος, Ι. Γράβαρης, Σπ. Μαρκάτης, Φ. Ντζίμας, Β. Καλαντζή, Α. Καλογεροπούλου, Β. Ραφτοπούλου, Κ. Πισπιρίγκος, Β. Αναγνωστοπούλου - Σαρρή, Ηλ. Μάζος, Χρ. Ντουχάνης, Β. Κίντζιου, Σύμβουλοι, Δ. Βασιλειάδης, Ο. Βασιλάκη, Π. Χαλιούλιας, Πάρεδροι. Από τους ανωτέρω οι Σύμβουλοι Φ. Ντζίμας και Α. Καλογεροπούλου, καθώς και ο Πάρεδρος Δ. Βασιλειάδης μετέχουν ως αναπληρωματικά μέλη, σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ. 2 του ν. 3719/2008. Γραμματέας η Μ. Παπασαράντη.

Για να δικάσει την από 22 Ιουνίου 2010 αίτηση:

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ο οποίος παρέστη με τον Θεόδωρο Ψυχογιό, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους, κατά της Ευγενίας Οικονόμου, κατοίκου Βούλας Αττικής (Καρυωτάκη 14), η οποία δεν παρέστη.

Η πιο πάνω αίτηση παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατόπιν της υπ' αριθμ. 3936/2013 αποφάσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να επιλύσει η Ολομέλεια το ζήτημα που αναφέρεται στην απόφαση.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 4385/2009 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της παραπεμπτικής
./.

αποφάσεως, η οποία επέχει θέση εισηγήσεως, από τον εισηγητή Σύμβουλο Ι. Γράβαρη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο του αναιρεσιόντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α
Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ á τ ο Ν ó μ ο

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, η οποία ασκήθηκε κατά το νόμο χωρίς καταβολή παραβόλου, ζητείται η αναίρεση της 4385/2009 αποφάσεως του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του Δημοσίου κατά της 9495/2002 αποφάσεως του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία αυτή απόφαση έγινε δεκτή προσφυγή της αναιρεσίβλητης και ακυρώθηκαν οι ακόλουθες πράξεις που είχαν εκδοθεί εις βάρος της από τον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) ΙΖ Αθηνών: α) η 142/16.6.1999 πράξη προσδιορισμού φόρου κληρονομίας, με την οποία της είχε επιβληθεί διαφορά κύριου φόρου 916.821 δραχμών, καθώς και πρόσθετος φόρος 687.615 δραχμών λόγω ανακρίβειας της οικείας φορολογικής της δηλώσεως (συνολικά 1.604.436 δρχ. και ήδη 4.708,54 ευρώ), και β) η 90/16.6.1999 πράξη επιβολής προστίμου 350.000 δραχμών (1.027,15 ευρώ), που είχε εκδοθεί κατά το άρθρο 31 παρ. 2 και 3 του ν. 820/1978, λόγω της πιο πάνω ανακρίβειας.

2. Επειδή, η υπόθεση συζητήθηκε αρχικά στο Β΄ Τμήμα του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο, με την 3936/2013 απόφασή του, αφού έκρινε την αίτηση αναιρέσεως παραδεκτή, με τη σκέψη μεταξύ άλλων, ότι, σύμφωνα με το ισχύον κατά την άσκησή της άρθρο 35 παρ. 1 του ν. 3772/2009 (Α΄112), θέτει το σπουδαίο, κατά το άρθρο αυτό, νομικό ζήτημα της συνταγματικότητας της περί παρατάσεως της παραγραφής

διατάξεως του άρθρου 85 (παρ. 1 και 4) του ν. 2676/1999, θεώρησε περαιτέρω ότι η εν λόγω διάταξη αντίκειται στο Σύνταγμα και παρέπεμψε, κατόπιν αυτού, το ζήτημα στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 5 του Συντάγματος.

3. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκείται παραδεκτώς, τόσον από την ανωτέρω άποψη, όσο και κατά τα λοιπά.

4. Επειδή, στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος ορίζονται τα εξής: «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 και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.».

5. Επειδή, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου, συνιστά, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του πιο πάνω άρθρου 78 του Συντάγματος, ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής. Μετά τη συμπλήρωση, επομένως, του εν λόγω διαστήματος και τη συνακόλουθη παραγραφή των αντίστοιχων φορολογικών αξιώσεων, νομοθετική ρύθμιση η οποία θα «παρέτεινε», ως προς τις αξιώσεις αυτές, το χρόνο της παραγραφής, τροποποιώντας έτσι αναδρομικά, εις βάρος των φορολογουμένων, το νομοθετικό καθεστώς βάσει του οποίου είχε λήξει η υποχρέωσή τους, θα ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου του Συντάγματος· διότι, με την τελευταία αυτή διάταξη, ο συνταγματικός νομοθέτης, θεσπίζοντας για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης, απαγορεύει την αναδρομική νομοθετική διαμόρφωση του ουσιαστικού περιεχομένου των φορολογικών σχέσεων,

εφ' όσον άγει σε επιβάρυνση της θέσης των φορολογουμένων, η δε ισχύς της οικείας αναδρομικής διατάξεως εκτείνεται πέραν του οικονομικού έτους που προηγείται της δημοσίευσής της. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί «παρατάσεως», κατά τ' ανωτέρω, του χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων οι οποίες ήταν ήδη παραγεγραμμένες κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και των οποίων η έναρξη της παραγραφής είναι προγενέστερη του προηγούμενου της δημοσίευσως οικονομικού έτους, θα ήταν ανίσχυρη ως αντικείμενη στις πιο πάνω συνταγματικές διατάξεις. Αν και κατά τη γνώμη του Συμβούλου Σ. Μαρκάτη, οι εν λόγω διατάξεις του άρθρου 78 του Συντάγματος αναφέρονται στην ίδια τη νομοθετική θέσπιση ορισμένου φόρου και δεν καταλαμβάνουν περαιτέρω ζητήματα περί τη βεβαίωση του φόρου αυτού σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπως είναι το ζήτημα της παραγραφής των σχετικών φορολογικών αξιώσεων. Συνεπώς, κατά την εν λόγω γνώμη, περίπτωση παρατάσεως του χρόνου παραγραφής φορολογικής αξιώσεως, δεν ρυθμίζεται από τις πιο πάνω συνταγματικές διατάξεις. Θα ήταν όμως, και κατά τη γνώμη αυτή, ανίσχυρη διάταξη όπως η ανωτέρω, περί αναδρομικής «παρατάσεως» του χρόνου παραγραφής παραγεγραμμένων ήδη αξιώσεων, καθώς θα αντέκειτο στην απορρέουσα από το Σύνταγμα αρχή του κράτους δικαίου και, ειδικότερα, στην αρχή της ασφάλειας του δικαίου.

6. Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973 «Περί Κώδικος φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, προικών και κερδών εκ λαχείων» (Α' 202), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 45 του ν. 820/1978 (Α' 174) και το άρθρο 57 παρ. 3 του ν. 1249/1982 (Α'43), ορίζεται ότι «Το Δημόσιον εκπίπτει του δικαιώματος αυτού δια την κοινοποίησιν πράξεως επιβολής φόρου και προστίμου: α) προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά από την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση». Ακολουθως, στο ν. 2676/1999 («Οργανωτική και λειτουργική αναδιάρθρωση των φορέων κοινωνικής ασφάλισης και άλλες διατάξεις», Α' 1/5.1.1999) ορίσθηκαν, στο άρθρο 85, υπό τον τίτλο

«Θέματα φορολογίας κεφαλαίου – ληξιπρόθεσμων χρεών», τα εξής: «1. Ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ο οποίος συμπληρώνεται την 31η Δεκεμβρίου 1998 παρατείνεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου 1999 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης [...μεταξύ άλλων] αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις [...] της παραγράφου 1α του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α).[...] 4. Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει από 23.11.1998».

7. Επειδή, με την ως άνω διάταξη του άρθρου 85 παρ. 1 του ν. 2676/1999 «παρατάθηκε» ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου οι οποίες, κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (5.1.1999), είχαν ήδη, από 31.12.1998, υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του ν.δ. 118/1973. Σύμφωνα όμως με τα εκτεθέντα στη σκέψη 5, η διάταξη αυτή του ν. 2676/1999, καθώς αφορά παραγεγραμμένες αξιώσεις των οποίων η παραγραφή είχε αρχίσει πριν από το προηγούμενο της δημοσιεύσεώς της οικονομικό έτος, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Είναι δε άνευ σημασίας, από την άποψη αυτή, ότι η εν λόγω διάταξη, προσλαμβάνοντας, κατά την παράγραφο 4 του ίδιου νόμου, αναδρομική ισχύ, από 23.11.1998, εμφανίζεται πλασματικά να ισχύει σε χρόνο κατά τον οποίο οι σχετικές αξιώσεις δεν είχαν ακόμη παραγραφεί.

8. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η αναιρεσίβλητη υπέβαλε την 19.5.1988 στην αρμόδια φορολογική αρχή δήλωση φόρου κληρονομίας για την περιουσία την οποία κατέλιπε σ' αυτήν ο σύζυγός της, που απεβίωσε στις 23.10.1987. Στη δήλωση αυτή περιέλαβε, μεταξύ άλλων, εταιρικά μερίδια αξίας 120.000 δρχ., ως εκ της οποίας δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου. Ακολούθως, με έκθεση ελέγχου που συνετάγη στις 11.6.1999, η αξία των εν λόγω μεριδίων προσδιορίσθηκε σε 1.507.716 δρχ., βάσει της εκθέσεως δε αυτής εκδόθηκαν την 16.6.1999 εις βάρος της αναιρεσίβλητης – και της

κοινοποιήθηκαν στις 28.6.1999- οι επίδικες πράξεις της φορολογικής αρχής, με τις οποίες τής επιβλήθηκε η σχετική διαφορά φόρου, καθώς και κυρώσεις για ανακρίβεια της δηλώσεώς της. (Βλ. ανωτ. σκέψη 1). Το διοικητικό εφετείο, απορρίπτοντας με την προσβαλλόμενη απόφαση έφεση του Δημοσίου κατά της πρωτόδικης απόφασης, με την οποία, κατ' αποδοχή της προσφυγής της αναιρεσίβλητης, είχαν ακυρωθεί οι εν λόγω πράξεις, έκρινε ότι οι πράξεις αυτές ήταν ακυρωτέες γιατί είχαν επιδοθεί στην αναιρεσίβλητη μετά την παραγραφή της σχετικής αξιώσεως του Δημοσίου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 περ. α του ν.δ. 118/1972, είχε, υπό τα ανωτέρω δεδομένα, συμπληρωθεί στις 31.12.1998· οι δε διατάξεις του άρθρου 85 παρ. 1 και 4 του ν. 2676/1999, με τις οποίες είχε μετά ταύτα παραταθεί αναδρομικά ο χρόνος της παραγραφής, ήταν αντισυνταγματικές και ανίσχυρες. Η κρίση αυτή περί αντισυνταγματικότητας, ανεξαρτήτως της ειδικότερης θεμελιώσεώς της στις αιτιολογίες της αναιρεσιβαλλομένης, είναι, κατά τα εκτεθέντα στις προηγούμενες σκέψεις, ορθή, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση είναι αβάσιμα και απορριπτέα.

9. Επειδή, δεν προβάλλεται άλλος λόγος αναιρέσεως. Με τα δεδομένα αυτά, η Ολομέλεια, στην οποία παραπέμφθηκε το πιο πάνω ζήτημα, κρίνει ότι, μετά την επίλυσή του κατά τ' ανωτέρω, πρέπει να κρατήσει την υπόθεση και να απορρίψει την κρινόμενη αίτηση στο σύνολό της.

Δ ι ά τ α ύ τ α

Επιλύει το παραπεμφθέν ζήτημα, κατά το σκεπτικό.

Κρατεί την υπόθεση και απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης για την παράστασή της ενώπιον του Β' Τμήματος, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 12 Ιουνίου 2014 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 26ης Σεπτεμβρίου του ιδίου

έτους.

Ο Πρόεδρος

Η Γραμματέας

Σωτ. Αλ. Ρίζος

Μ. Παπασαράντη