ΔΙΚΑΙΟ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

03

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ - ΜΕΛΕΤΗ & ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ, ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ, ΕΡΓΑΤΙΚΟΥ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΑΝΑΤΥΠΟ

**Ιωάννης Παπαδάκης**
Δικηγόρος, ΜΔΕ

# ΣτΕ 141/2026

## Η δεκαετής φορολογική παραγραφή μεταξύ αποτελεσματικότητας του ελέγχου και συνταγματικών εγγυήσεων

Online πρόσβαση σε **ΔΕΕ** στην Πλατφόρμα Νομικού Περιεχομένου | www.qualex.gr

ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

# IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

## Φορολογία ακίνητης περιουσίας

ΣτΕ 141/2026 Β΄ Τμ. (7μ)

Πρόεδρος: **Δ. Εμμανουηλίδης,** *Αντιπρόεδρος ΣτΕ*
Εισηγήτρια: **Μ. Σταματοπούλου,** *Σύμβουλος Επικρατείας*
Δικηγόροι: **Χ. Κοραντζάνης,** *Νομικός Σύμβουλος του Κράτους*, **Δ. Αλεξόπουλος, Χ. Ανδριώτης**

**ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΔΕΚΑΕΤΟΥΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ Φ.Α.Π. ΚΑΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ (ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ Ή ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ). Η δεκαετής παραγραφή του άρθρου 45 παρ. 2 Ν 3842/2010 δεν εγείρει, καταρχήν, πρόβλημα όταν συνδέεται με πλήρη παράλειψη υποβολής δήλωσης, πλην όμως αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας κατά το μέρος που καταλαμβάνει και την περίπτωση υποβολής δήλωσης, έστω ανακριβούς ή εκπρόθεσμης. Παραπομπή στην Ολομέλεια.**

**Διατάξεις:** άρθρο 45 παρ. 2 **Ν 3842/2010**

1. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση, η οποία ασκήθηκε, κατά τον νόμο, χωρίς να καταβληθεί παράβολο, ζητείται η αναίρεση της απόφασης 3304/2019 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία, κατά μερική αποδοχή προσφυγής της αναιρεσίβλητης, ακυρώθηκε η εκ μέρους του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) σιωπηρή απόρριψη της .../29.1.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, καθ' ο μέρος στρεφόταν κατά της .../28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (στο εξής ΦΑΠ), οικονομικού έτους 2010. Με την εν λόγω πράξη του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογίας Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) είχαν καταλογιστεί σε βάρος της αναιρεσίβλητης εταιρίας διαφορά κύριου φόρου 7.676,43 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 9.211,71 ευρώ.

2. Επειδή, η κρινόμενη υπόθεση συζητείται ενώπιον της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου κατόπιν της παραπεμπτικής απόφασης 559/2025 της πενταμελούς σύνθεσης αυτού.

Δείτε στην **QUALEX**
την απόφαση **ΣτΕ 559/2025**
σκανάροντας το **QR CODE**

3. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκείται, κατ' εξαίρεση, παραδεκτώς, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν 3900/2010 (Α΄ 213), καθόσον στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση διαλαμβάνεται ρητή και απερίφραστη κρίση περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 45 παρ. 2 του Ν 3842/2010, με το οποίο ορίζεται δεκαετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του ΦΑΠ, το εν λόγω δε ζήτημα δεν έχει επιλυθεί με απόφαση του Δικαστηρίου.

4. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η οποία, μεταξύ άλλων, έλαβε υπόψη την από 28.12.2017 έκθεση τακτικού ελέγχου φόρου ακίνητης περιουσίας, έγιναν δεκτά τα εξής: Η αναιρεσίβλητη είναι ανώνυμη εταιρία, ιδρυθείσα το έτος 1989 με έδρα στο Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν, την οποία μετέφερε στο Λουξεμβούργο το έτος 2004. Κατά τα αναλυτικώς ιστορούμενα στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, τον Δεκέμβριο του έτους 1989 η αναιρεσίβλητη αγόρασε ένα αγροτεμάχιο με την επ' αυτού διώροφη οικία, ευρισκόμενο στην θέση «...» των Σπετσών, ενώ, στις 15.3.1991 υπέβαλε στην ΔΟΥ Φορολογίας Ανωνύμων Εταιριών (ΦΑΕ) Αθηνών δήλωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου, ως αλλοδαπή εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου, και έλαβε αριθμό φορολογικού μητρώου. Με την .../29.7.2010 δήλωσή της για το ένδικο έτος (2010) γνωστοποίησε προς την ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών ότι η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της στην Ελλάδα, την 1.1.2010, ανερχόταν σε 5.249.506,07 ευρώ και, ειδικότερα, ότι η αξία του ανωτέρω αγροτεμαχίου ανερχόταν σε 4.937.288,60 ευρώ, ενώ η αξία των κτισμάτων επ' αυτού σε 312.217,47 ευρώ. Η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την ακρίβεια της ως άνω υποβληθείσας δήλωσης, και μετά από έλεγχο, -τα στοιχεία του οποίου εκτίθενται δια μακρών στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση- προσδιόρισε την συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας της αναιρεσίβλητης σε 6.528.910,91 ευρώ, ήτοι 5.875.911,52 ευρώ η αξία του αγροτεμαχίου και 652.999,39 η αξία των κτισμάτων. Ακολούθως, με την .../20.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλόγισε σε βάρος της αναιρεσίβλητης τα αναφερόμενα στην σκέψη 1 ποσά κύριου και πρόσθετου φόρων. Κατά της σιωπηρής απόρριψης της .../29.1.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, η αναιρεσίβλητη άσκησε την ένδικη προσφυγή, με την οποία προέβαλε, μεταξύ άλλων, ότι η προβλεπόμενη στο άρθρο 45 παρ. 2 του Ν 3842/2010 δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης δεν είναι εύλογη και παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, στην περίπτωση που έχει υποβληθεί δήλωση από τον φορολογούμενο˙ ότι, επομένως, ως κατ' αρχήν εύλογη και αναλογική προθεσμία παραγραφής πρέπει να κριθεί αυτή της πενταετίας, την οποία προέβλεπε, κατά το ένδικο έτος, το άρθρο 84 του ΚΦΕ, και, ότι, εν όψει αυτού, το δικαίωμα του Δημοσίου να βεβαιώσει την ένδικη φορολογική επιβάρυνση για το έτος 2010 είχε υποκύψει σε παραγραφή ήδη πριν από την έκδοση της ένδικης καταλογιστικής πράξης. Το δικάσαν διοικητικό εφετείο, αφού ερμήνευσε τα (κρίσιμα) άρθρα του Ν 3842/2010 υπό το φως των κριθέντων με την απόφαση 1738/2017 της Ολομέλειας του Δικαστηρίου, δέχθηκε ότι ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος της ένδικης προσφυγής είναι βάσιμος και ακύρωσε την καταλογιστική πράξη, με τη σκέψη ότι η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του αναιρεσείοντος Δημοσίου προς επιβολή του ΦΑΠ άρχισε εν προκειμένω στις 31.12.2010 και συμπληρώθηκε στις 31.12.2015 και ότι, επομένως, η ένδικη καταλογιστική πράξη, η οποία εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην αναιρεσίβλητη τον Δεκέμβριο 2017, δεν είναι νόμιμη.

5. Επειδή, με τον μοναδικό λόγο αναιρέσεως το Δημόσιο προβάλλει ότι η ανωτέρω κρίση του δικαστηρίου είναι εσφαλμένη, διότι "[...] η επί σειρά ετών προβλεπόμενη δεκαετής παραγραφή [...] εφαρμοζόμενη από τη Διοίκηση, διασφάλιζε διαχρονικά την τήρηση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, ο οποίος γνωρίζει εκ των προτέρων και χωρίς αμφιβολία το χρονικό σημείο έως το οποίο μπορεί να υποβληθεί σε φορολογικό έλεγχο για την εφαρμογή της οικείας φορολογίας". Προβάλλεται, επίσης, ότι "[...] οι ιδιαιτερότητες του εκάστοτε φορολογικού αντικειμένου και οι ιδιομορφίες της εκάστοτε φορολογίας επιβάλλουν την ρύθμιση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου κατά διαφορετικό τρόπο" και ότι "από μόνη της η εν λόγω διαφοροποίηση δεν μπορεί να [οδηγεί] στο συμπέρασμα ότι κάθε προθεσμία παραγραφής μεγαλύτερη της πενταετίας δεν είναι ανεκτή από την άποψη της τήρησης της αρχής της αναλογικότητας".

6. Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 1738/2017 Ολ., πρβλ. 1833/2021 Ολ.), η 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) και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων, όταν δε πρόκειται για διατάξεις που μπορεί να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι ιδίως οι διατάξεις που επιβάλλουν φόρους, τέλη, εισφορές ή οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεις, πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα. Ειδικότερα, όσον αφορά τον φορολογούμενο, η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω η εν γένει περιουσιακή του κατάσταση, από την άποψη της εκ μέρους του τήρησης των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας. Συνακόλουθα, η ως άνω αρχή διασφαλίζεται, όταν η εκάστοτε προβλεπόμενη προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου ορίζεται εκ των προτέρων, σε χρονικό σημείο λήξης συγκεκριμένα προσδιορισμένο στον νόμο, μη εξαρτώμενη από ενέργειες δημόσιας αρχής και με συνολική διάρκεια εύλογη, συνάδουσα προς την αρχή της αναλογικότητας (άρθρο

25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος). Για να είναι δε εύλογη η διάρκεια της προθεσμίας αυτής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη (βλ. ΣτΕ 732/2019 7μ., σκ. 9), προκειμένου οι μεν φορολογικοί έλεγχοι να προγραμματίζονται και να διεξάγονται επικαίρως, οι δε φορολογούμενοι να γνωρίζουν εγκαίρως το εύρος των φορολογικών τους υποχρεώσεων ώστε να προγραμματίζουν αναλόγως την οικονομική τους δραστηριότητα.

7. Επειδή, με τον Ν 3842/2010 (Α΄ 58), ο οποίος θεσπίστηκε εν μέσω της σχετικά πρόσφατης δημοσιονομικής κρίσης -(δέκα ημέρες μετά ψηφίσθηκε το πρώτο Μνημόνιο, Ν 3845/2010, Α΄ 65)-, ο φορολογικός νομοθέτης επιχείρησε να αναμορφώσει το πλαίσιο φορολόγησης των εισοδημάτων και περιουσιών, προσπαθώντας "να αποδείξει ότι μπορεί να σταθεί στο ύψος των περιστάσεων" (βλ. οικεία αιτιολογική έκθεση, σελ. 1). Μεταξύ άλλων, κατήργησε το Ενιαίο Τέλος Ακίνητης Περιουσίας (Ν 3634/2008) και επέβαλε τον εν θέματι φόρο, ορίζοντας, για πρώτη φορά (άρθρο 45 παρ. 2), ενιαία δεκαετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου, αδιακρίτως του εάν ο φορολογούμενος υπέβαλε σχετική δήλωση ή όχι. Ειδικότερα, στο Κεφάλαιο Δ΄ (άρθρα 27-58) του Ν 3842, το οποίο τιτλοφορείται "Φορολογία Ακίνητης Περιουσίας", ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: στο άρθρο 27, ότι: «1. Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους. 2. Στην έννοια του όρου ακίνητη περιουσία, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, περιλαμβάνονται: α)Το δικαίωμα της πλήρους και της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας και της οίκησης επί ακινήτων. β)Το δικαίωμα της αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών [...]. 3. Για την επιβολή του φόρου η έννοια των ακινήτων και των εμπραγμάτων δικαιωμάτων λαμβάνεται κατά τον Αστικό Κώδικα.", στο άρθρο 28, ότι: «Υποκείμενο του φόρου. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, φορολογείται για την ακίνητη περιουσία του που βρίσκεται στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας, ανεξάρτητα από τις μεταβολές που τυχόν επέρχονται κατά τη διάρκεια του έτους αυτού. Υπόχρεοι σε φόρο είναι: 1. Όσοι έχουν αποκτήσει ακίνητο με αγορά ή με οποιαδήποτε άλλη αιτία, ανεξάρτητα από τη μεταγραφή του τίτλου κτήσης τους [...]", στο άρθρο 31 ότι: «Ως φορολογητέα αξία του ακινήτου ή του εμπράγματου σε αυτό δικαιώματος για τα νομικά πρόσωπα λαμβάνεται η αξία η οποία προσδιορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν 1249/1982 (Α΄ 43), όπως ισχύει, όπου εφαρμόζεται το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού, και από την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του ΑΝ 1521/1950 (Α΄ 245), όπως ισχύει, στις λοιπές περιπτώσεις", στο άρθρο 33 ότι: «1. Όλα τα νομικά πρόσωπα που διαθέτουν ακίνητη περιουσία σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του παρόντος την πρώτη Ιανουαρίου κάθε έτους, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση φόρου ακίνητης περιουσίας [...]. 2. Η δήλωση υποβάλλεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή από πρόσωπο που έχει ειδικά προς τούτο εξουσιοδοτηθεί από αυτόν. 3. [...]", στο άρθρο 34 ότι: «1. Για την επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας φυσικών προσώπων, για το πρώτο έτος εφαρμογής, ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζονται οι δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ετών 2005 έως 2010, οι οποίες περιλαμβάνουν το σύνολο της ακίνητης περιουσίας του την πρώτη Ιανουαρίου 2010. Η εικόνα που προκύπτει από την σύνθεση των δηλώσεων αυτών αποτελεί τη "Δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας 2010". 2. Για κάθε επόμενο έτος ως δήλωση φυσικού προσώπου ορίζεται η δήλωση Φόρου Ακίνητης Περιουσίας του προηγούμενου έτους, με τις μεταβολές της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης που επήλθαν, για τις οποίες υποβάλλεται δήλωση στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος. 3. [...]", στο άρθρο 41 ότι: «1. Για την παραλαβή, τον έλεγχο των δηλώσεων των νομικών προσώπων, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου αρμόδιος είναι ο Προϊστάμενος Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος. 2. [...]", (το αυτό και για τα φυσικά πρόσωπα, άρθρο 42) και στο άρθρο 45 ότι: «Διαδικασία βεβαίωσης του φόρου – Παραγραφή. 1. Για την καταχώριση των δηλώσεων που υποβάλλονται [...] την έκδοση των πράξεων επιβολής του φόρου, τον έλεγχο [...] και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 61 έως και 76, 82, 85, 107, 108, 112, 113 και 115 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν 2238/1994, εκτός από τις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ορίζεται διαφορετικά. 2. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης των νομικών προσώπων [...] Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας. 3. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου Φόρου Ακίνητης Περιουσίας, για όσες υποθέσεις αφορούν επίδικα ακίνητα μεταξύ του φορολογούμενου, νομικού ή φυσικού προσώπου και του Ελληνικού Δημοσίου, σχετικά με το ιδιοκτησιακό καθεστώς των ακινήτων αυτών, παρατείνονται μέχρι και έξι (6) μήνες από τη δημοσίευση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης». Ο ως άνω φόρος ίσχυσε για τα οικονομικά έτη 2010-2013, καταργήθηκε δε στη συνέχεια με το άρθρο 13 του Ν 4223/2013 (Α΄ 287), ο οποίος θέσπισε τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ). Εν τω μεταξύ, με το άρθρο 36 παρ. 1 του Ν 4174/2013 (Α' 170, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίσθηκε ότι όλες οι επιμέρους φορολογίες και φορολογικά αντικείμενα διέπονται από τον κανόνα της (καταρχήν) πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου.

8. Επειδή, κατά το μέρος που η κατά το άρθρο 45 παρ. 2 του Ν 3842/2010 παραγραφή αφορά την περίπτωση παράλειψης υποβολής της δήλωσης, δεν θα μπορούσε, καταρχήν, να τεθεί ζήτημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, καθώς η περίπτωση αυτή είναι ποιοτικώς διάφορη εκείνης όπου υποβάλλεται δήλωση, ανακριβής ή εκπρόθεσμη, δεδομένου ότι, στην πρώτη περίπτωση, ο φορολογούμενος συντελεί με δική του συμπεριφορά σε παρεμπόδιση και επιβράδυνση του φορολογικού ελέγχου (πρβλ. ΣτΕ 732/2019 σκ. 10)˙ καθό μέρος, όμως, ορίζεται δεκαετής παραγραφή και για την δεύτερη περίπτωση, η ένδικη διάταξη δεν συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο για τους εξής λόγους: Πράγματι, σε ένα πρώτο στάδιο εξέλιξης της φορολογίας επί της ακίνητης περιουσίας, ήτοι με τον Ν 1249/1982 (Α΄ 43) [άρθρα 19-36, τα οποία, από το οικονομικό έτος 1993, καταργήθηκαν με το άρθρο 37 του Ν 2065/1992 (Α΄ 113)] και Ν 2459/1997 (Α΄ 17) περί φορολογίας μεγάλης ακίνητης περιουσίας, [άρθρα 21-35, καταργηθέντα από 1.1.2008 με το άρθρο 21 του Ν 3634/2008], το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου αυτού υπέκειτο σε δεκαετή παραγραφή (επί ανακριβούς δήλωσης) και δεκαπενταετή (επί μη υποβολής), κατά παραπομπή στις σχετικές διατάξεις της Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών κ.λπ. [βλ. άρθρο 112 του ΝΔ 118/1973 (Α΄ 202), όπως είχε αντικατασταθεί με το 53 παρ. 3 του Ν 1249/1982 και, ακολούθως, άρθρο 112 του Κώδικα κληρονομιών κ.λπ., Ν 2961/2001 (Α΄ 266)]. Ωστόσο, από του έτους

2002 και εντεύθεν, ο φορολογικός νομοθέτης θέσπισε ποικιλώνυμους φόρους επί της ακίνητης περιουσίας ορίζοντας σταθερά ως χρόνο παραγραφής (επί ανακριβούς δήλωσης) τα πέντε έτη, κατά το πρότυπο των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος [βλ. για τον ειδικό φόρο ακινήτων: Ν 3091/2002 (Α΄ 330) άρθρα 15-18, για τον φόρο αυτόματου υπερτιμήματος: Ν 3427/2005 (Α΄ 312) άρθρα 2-9, για το ενιαίο τέλος ακίνητης περιουσίας: Ν 3634/2008 (Α΄ 9) άρθρα 5-21 και για την έκτακτη εισφορά στη μεγάλη ακίνητη περιουσία: Ν 3808/2009 (Α΄ 227) άρθρο 3]. Στην προκειμένη περίπτωση ο φορολογικός νομοθέτης παλινδρομεί σε χρόνο παραγραφής διπλάσιο του συνήθους, χωρίς όμως να αναφέρεται, ούτε να προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του εν σχεδίω Ν 3842 και τις οικείες προπαρασκευαστικές εργασίες, ο αποχρών λόγος που, εν έτει 2010, διαφοροποιεί την δυνατότητα της φορολογικής διοίκησης να ασκήσει ευχερώς το έργο του ελέγχου στο αντικείμενο της ακίνητης περιουσίας και τούτο, λαμβανομένης υπόψη της σταδιακής μεν αλλά σταθερά επιταχυνόμενης, επίκαιρης και αποτελεσματικής διεξαγωγής των φορολογικών ελέγχων, η οποία έχει επιτευχθεί στο, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, περισσότερο δυσχερές, λόγω πολυπλοκότητας, αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος. Όπως, άλλωστε, παραδέχεται και το αναιρεσείον με το εμπροθέσμως κατατεθέν, μετά τη συζήτηση της υπόθεσης, από 13.10.2025 υπόμνημά του, "[...] η φορολογία ακινήτου στηρίζεται σε ένα πολύ σταθερότερο υπόβαθρο σε σχέση με την φορολογία εισοδήματος [... και], η όποια επιβάρυνση προκύψει για τον φορολογούμενο από τον έλεγχο αφορά συνήθως σε παραμετρικές μεταβολές της ακρίβειας των στοιχείων που προσδιορίζουν την φορολογητέα αξία των ακινήτων [...]". Με τα δεδομένα αυτά, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά ανωτέρω στη σκέψη 6, η κρινόμενη διάταξη, κατά το μέρος που ορίζει δεκαετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου ακίνητης περιουσίας και για την περίπτωση της υποβολής δήλωσης (εκπρόθεσμης ή ανακριβούς), αντίκειται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας, ο δε περί του αντιθέτου μοναδικός λόγος αναιρέσεως θα έπρεπε να απορριφθεί ως αβάσιμος.

9. Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος, εφόσον το Β' Τμήμα άγεται σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας διάταξης τυπικού νόμου, ήτοι του άρθρου 45 παρ. 2 του Ν 3842/2010 κατά τα ανωτέρω, απέχει να αποφανθεί οριστικά και παραπέμπει την υπόθεση στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, ορίζει δε εισηγητή την Σύμβουλο Μαρία Σ. Σταματοπούλου.

*(Παραπέμπει την υπόθεση ενώπιον της Ολομέλειας του Δικαστηρίου).*

## Παρατηρήσεις

### Η δεκαετής φορολογική παραγραφή μεταξύ αποτελεσματικότητας του ελέγχου και συνταγματικών εγγυήσεων

#### Ι. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η ΣτΕ 141/2026 (7μ.) αποτελεί απόφαση με σημασία σαφώς ευρύτερη από το ειδικό καθεστώς του φόρου ακίνητης περιουσίας. Το Δικαστήριο, εξετάζοντας αίτηση αναιρέσεως της Α.Α.Δ.Ε. κατά αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, δεν περιορίζεται στην ερμηνεία μιας ειδικής μεταβατικής φορολογικής διάταξης, αλλά επανέρχεται στο θεμελιώδες ερώτημα αν και μέχρι ποιου σημείου ο κοινός νομοθέτης δύναται να επιμηκύνει τον χρόνο εντός του οποίου το Δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα καταλογισμού φόρου. Το ενδιαφέρον της απόφασης έγκειται ακριβώς στο ότι η απάντηση δεν παρέχεται με αφετηρία μια αφηρημένη αντίληψη περί δικονομικής ευχέρειας του νομοθέτη, αλλά με σημείο εκκίνησης το συνταγματικό βάθος του θεσμού της παραγραφής[1].

Ήδη από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας έχει διαμορφωθεί μια πάγια νομολογιακή γραμμή, κατά την οποία η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν είναι απλό οργανωτικό ζήτημα της διοικητικής δράσης. Αποτελεί, αντιθέτως, θεσμική εγγύηση της ασφάλειας δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου, εξ ου και η διάρκειά της υποβάλλεται σε έλεγχο αναλογικότητας[1]. Η παρούσα απόφαση έχει ιδιαίτερη σημασία, διότι μετατοπίζει τη σχετική συζήτηση από τις αναδρομικές ή διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής – ζήτημα που απασχόλησε εντόνως την προηγούμενη νομολογία – στον ίδιο τον προσδιορισμό της διάρκειάς της από τον τυπικό νόμο. Με τον τρόπο αυτό διευρύνεται το πεδίο του συνταγματικού ελέγχου: δεν ελέγχονται μόνον οι εκ των υστέρων επεμβάσεις του νομοθέτη σε ήδη τρέχουσες προθεσμίες, αλλά και η αρχική νομοθετική στάθμιση ως προς το ποιο είναι το επιτρεπτό μέτρο της παραγραφής[2].

#### ΙΙ. Το πραγματικό της υπόθεσης

Η διαφορά γεννήθηκε από οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ οικονομικού έτους 2010, εκδοθείσα από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Η αναιρεσίβλητη αλλοδαπή εταιρεία είχε υποβάλει δήλωση για την ακίνητη περιουσία της στην Ελλάδα, πλην όμως η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την ακρίβεια των δηλωθέντων στοιχείων, αναπροσδιόρισε τη συνολική αξία της περιουσίας της και καταλόγισε διαφορά κύριου φόρου και πρόσθετο φόρο λόγω ανακρίβειας. Το κρίσιμο ζήτημα δεν αφορούσε, συνεπώς, την ύπαρξη παντελούς αδράνειας του φορολογουμένου, αλλά την περίπτωση υποβολής δήλωσης, επί της οποίας η διοίκηση, κατόπιν ελέγχου, έκρινε ότι τα στοιχεία αποτίμησης ήταν πλημμελή.

Το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι η εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής του άρθρου 45 παρ. 2 Ν 3842/2010 στη συγκεκριμένη περίπτωση παραβίαζε την αρχή της αναλογικότητας και ότι η μόνη συνταγματικά ανεκτή διάρκεια ήταν η πενταετία, η οποία είχε ήδη συμπληρωθεί πριν την έκδοση των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων. Η Α.Α.Δ.Ε. προέβαλε, κατ' αναίρεση, ότι η δεκαετής παραγραφή ήταν σαφής, γνωστή εκ των προτέρων και συνεπώς συμβατή με την προστατευόμενη εμπιστοσύνη, ενώ περαιτέρω υποστήριξε ότι οι ιδιομορφίες της φορολογίας ακινήτων μπορούν να δικαιολογούν διαφορετική χρονική μεταχείριση από εκείνη που ισχύει σε άλλες φορολογίες.

1. Ιδ. ιδίως ΣτΕ Ολ 1738/2017 και ΣτΕ Ολ 1833/2021· πρβλ. και ΣτΕ 732/2019, 7μ., ως προς την ανάγκη η παραγραφή να είναι «σχετικά σύντομη». Η εξεταζόμενη απόφαση οικοδομεί εμφανώς επί της νομολογιακής αυτής βάσης.
2. Η συμβολή της παρούσας απόφασης έγκειται ακριβώς στο ότι ελέγχει την πρωτογενή νομοθετική επιλογή δεκαετούς παραγραφής και όχι απλώς μεταγενέστερες παρατάσεις ήδη τρεχουσών προθεσμιών.

Το Δικαστήριο (Β΄ Τμήμα σε 7μελή σύνθεση) δεν ακολούθησε την επιχειρηματολογία αυτή. Έκρινε ότι η απλή σαφήνεια της ρύθμισης δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να θεραπεύσει ζήτημα ουσιαστικής δυσαναλογίας της διάρκειας της παραγραφής και, εφόσον οδηγήθηκε σε κρίση περί αντισυνταγματικότητας διάταξης τυπικού νόμου, παρέπεμψε το ζήτημα στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατ' άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος.

### III. Το νομοθετικό πλαίσιο: ΦΑΠ, άρθρο 45 παρ. 2 Ν 3842/2010 και η θέση του στο σύστημα

Ο Ν 3842/2010, θεσπισμένος εν μέσω της πρώτης φάσης της δημοσιονομικής κρίσης, αναμόρφωσε το πλαίσιο φορολόγησης εισοδημάτων και περιουσιών και, μεταξύ άλλων, κατήργησε το Ενιαίο Τέλος Ακίνητης Περιουσίας, εισάγοντας τον φόρο ακίνητης περιουσίας για τα έτη 2010-2013. Το άρθρο 45 παρ. 2 του νόμου αυτού όρισε, για πρώτη φορά, ενιαία δεκαετή παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή ΦΑΠ, αδιακρίτως του αν ο φορολογούμενος υπέβαλε δήλωση ή όχι. Η επιλογή αυτή συνιστά κεντρικό σημείο της διαφοράς, διότι αποσυνδέει τη διάρκεια της παραγραφής από τη διαφοροποίηση της συμπεριφοράς του φορολογουμένου και από τον αντίστοιχο βαθμό δυσχέρειας του ελεγκτικού έργου.

Συστηματικά εξεταζόμενη, η ρύθμιση αυτή βρίσκεται σε ένταση με δύο ευρύτερες νομοθετικές σταθερές. Πρώτον, με την πενταετή παραγραφή που είχε ήδη αναδειχθεί σε βασικό πρότυπο σε επιμέρους φορολογίες ακινήτων μετά το 2002. Δεύτερον, με τον μεταγενέστερο γενικό κανόνα του άρθρου 36 παρ. 1 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), κατά τον οποίο όλες οι επιμέρους φορολογίες και τα φορολογικά αντικείμενα διέπονται καταρχήν από πενταετή παραγραφή[3].

Η απόφαση αξιοποιεί αποφασιστικά το συστηματικό αυτό πλαίσιο. Δεν κρίνει την προαναφερθείσα διάταξη εν κενώ, αλλά σε συσχετισμό με την ιστορική εξέλιξη της φορολογίας ακινήτων και με τη συνολική στάθμιση του ίδιου του νομοθέτη ως προς το συνήθως αναγκαίο χρονικό διάστημα για την άσκηση του ελέγχου. Έτσι, η ειδική ρύθμιση του ΦΑΠ αντιμετωπίζεται ως απόκλιση από το γενικότερο νομοθετικό πρότυπο, η οποία χρειάζεται ειδική αιτιολόγηση.

### IV. Η συνταγματική θεμελίωση της απόφασης

Ο πυρήνας της απόφασης εδράζεται στη συνάρθρωση τριών αλληλένδετων αρχών: της ασφάλειας δικαίου, της προστατευόμενης εμπιστοσύνης και της αναλογικότητας.

Η προστατευόμενη εμπιστοσύνη δεν σημαίνει απλώς ότι ο διοικούμενος πρέπει να γνωρίζει ότι κάποτε μπορεί να ελεγχθεί. Σημαίνει, κυρίως, ότι δεν μπορεί να τελεί επ' αόριστον εν αμφιβόλω ως προς την περιουσιακή του κατάσταση από την άποψη τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας.

Η ασφάλεια δικαίου, ως ειδικότερη εκδήλωση της αρχής του κράτους δικαίου, απαιτεί σαφήνεια και προβλεψιμότητα των κανονιστικών ρυθμίσεων, ιδίως όταν αυτές παράγουν σοβαρές οικονομικές συνέπειες. Το κρίσιμο, όμως, βήμα της εξεταζόμενης απόφασης είναι η κρίση ότι η ασφάλεια δικαίου δεν εξαντλείται στη σαφήνεια του κανόνα. Μία δεκαετής παραγραφή μπορεί πράγματι να είναι σαφής και προβλέψιμη, αλλά να παραμένει μη συμβατή υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας. Υπό την έννοια αυτή, δεν αρκεί η φορμαλιστική σύλληψη της προβλεψιμότητας, αλλά θα πρέπει η διάρκεια της παραγραφής να υπόκειται σε ουσιαστικό έλεγχο μέτρου.

Η αναλογικότητα εισέρχεται εδώ όχι ως εξωτερικός περιορισμός μιας κατά τα λοιπά ελεύθερης νομοθετικής επιλογής, αλλά ως το κριτήριο που καθορίζει αν η διάρκεια της παραγραφής παραμένει εντός των ορίων που επιτυγχάνουν ισορροπία ανάμεσα στην αποτελεσματική φορολογική διοίκηση και στην ανάγκη ο φορολογούμενος να μην τελεί για μακρό χρόνο σε αβεβαιότητα. Γι' αυτό και η απόφαση επαναλαμβάνει ότι η παραγραφή πρέπει να είναι «σχετικά σύντομη», ώστε οι έλεγχοι να διενεργούνται επικαίρως και ο φορολογούμενος να μπορεί να προγραμματίζει την οικονομική του δραστηριότητα.

Η έννοια της «σχετικής συντομίας» δεν είναι μαθηματικό δεδομένο[4]. Λειτουργεί, όμως, ως συνταγματική κατεύθυνση: η παραγραφή δεν μπορεί να καθίσταται τόσο μακρά ώστε να μεταφέρει στον διοικούμενο το βάρος οργανωτικών αδυναμιών της διοίκησης ή να αναστέλλει επ' αόριστον την οριστικοποίηση της φορολογικής του θέσης. Από την άποψη αυτή, η εξεταζόμενη απόφαση ενισχύει την αντίληψη ότι η φορολογική διοίκηση οφείλει να οργανώνει έγκαιρα τους μηχανισμούς ελέγχου της και δεν μπορεί να αναπληρώνει τη δική της βραδύτητα μέσω υπέρμετρα επιμηκυμένων παραγραφών.

### V. Η *ratio decidendi*: η αποφασιστική διάκριση μεταξύ μη υποβολής δήλωσης και ανακριβούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης

Το πλέον χαρακτηριστικό γνώρισμα της ΣτΕ 141/2026 είναι η υιοθέτηση διάκρισης μεταξύ δύο κατηγοριών υποθέσεων. Κατά το μέρος που το άρθρο 45 παρ. 2 Ν 3842/2010 αφορά την πλήρη παράλειψη υποβολής δήλωσης, το Δικαστήριο δέχεται ότι δεν ανακύπτει, καταρχήν, πρόβλημα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας. Ο λόγος είναι προφανής: στη μη δήλωση ο ίδιος ο φορολογούμενος δημιουργεί ή, έστω, επιτείνει την αδυναμία της διοίκησης να εντοπίσει και να ελέγξει τη φορολογητέα ύλη[5].

Αντιθέτως, όταν δήλωση έχει υποβληθεί, έστω ανακριβής ή εκπρόθεσμη, η κατάσταση μεταβάλλεται ποιοτικά. Η διοίκηση διαθέτει ήδη αφετηρία ελέγχου, γνωρίζει την ύπαρξη της φορολογικής σχέσης και μπορεί να ενεργήσει εντός σαφώς συντομότερου χρονικού ορίζοντα. Η ανακρίβεια της δήλωσης, μολονότι ασφαλώς έχει έννομες συνέπειες, δεν ισοδυναμεί με πλήρη απόκρυψη της φορολογητέας ύλης.

Η διάκριση αυτή είναι ιδιαίτερα πειστική από δογματική άποψη. Η αρχή της ισότητας επιβάλλει διαφοροποιημένη μεταχείριση όταν οι συγκρινόμενες καταστάσεις δεν είναι όμοιες. Η μη δήλωση και η ανακριβής δήλωση διαφέρουν ακριβώς ως προς το επίπεδο συνεργασίας του διοικουμέ-

3. Ιδ. άρθρο 36 παρ. 1 Ν 4174/2013. Όπως θα αναφερθεί κι εν συνεχεία, η εξεταζόμενη απόφαση αξιοποιεί την εν λόγω διάταξη ως στοιχείο ανάδειξης της πενταετίας σε γενικό κανόνα του σύγχρονου φορολογικού δικαίου.

4. Η «σχετική συντομία» της παραγραφής προβάλλεται ως όρος τόσο της έγκαιρης διοικητικής δράσης όσο και του οικονομικού προγραμματισμού του φορολογουμένου. Ιδ. σχετ. και παραπομπή στη ΣτΕ 732/2019.

5. Όπως σημειώνει εύστοχα η εξεταζόμενη απόφαση, η μη υποβολή δήλωσης είναι ποιοτικώς διάφορη περίπτωση, δεδομένου ότι ο φορολογούμενος συντελεί με δική του συμπεριφορά σε παρεμπόδιση και επιβράδυνση του ελέγχου.

νου και τον βαθμό δυσχέρειας του ελέγχου. Συνεπώς, ο νομοθέτης δεν μπορεί, χωρίς ειδικό λόγο, να προβλέπει ενιαία δεκαετή παραγραφή για αμφότερες τις περιπτώσεις.

Υπό βαθύτερο θεωρητικό πρίσμα, η απόφαση αναγνωρίζει ότι ο χρόνος παραγραφής δεν πρέπει να αποσπάται από τη συμπεριφορά του φορολογουμένου. Τόσο η δυνατότητα επιπρόσθετου καταλογισμού και η εν γένει φορολογική εκκρεμότητα θα πρέπει να διαφοροποιούνται αναλόγως του αν ο διοικούμενος επέτρεψε την έγκαιρη ενεργοποίηση του ελεγκτικού μηχανισμού ή αν, αντιθέτως, τον ματαίωσε μέσω παραλείψεών του.

### VI. Η ιστορική επιχειρηματολογία και η έννοια της «παλινδρόμησης»

Ιδιαιτέρως σημαντικό στοιχείο της απόφασης είναι ότι το Δικαστήριο δεν αρκείται στο να αντιπαραβάλει τη δεκαετία του άρθρου 45 παρ. 2 Ν 3842/2010 προς μια αφηρημένη συνταγματική απαίτηση «εύλογης διάρκειας», αλλά εξετάζει τη θέση της συγκεκριμένης ρύθμισης στη μακρά εξέλιξη της φορολογίας ακίνητης περιουσίας. Υπενθυμίζει, έτσι, ότι σε παλαιότερα στάδια της φορολογίας μεγάλης ακίνητης περιουσίας είχαν πράγματι απαντήσει μακρύτερες προθεσμίες: δεκαετής παραγραφή επί ανακριβούς δήλωσης και δεκαπενταετής επί μη υποβολής δήλωσης. Όμως, η μεταγενέστερη νομοθετική εξέλιξη, ιδίως μετά το 2002, κατέστησε σταδιακά την πενταετία τον συνήθη κανόνα σε ποικίλους φόρους επί ακινήτων[6].

Εδώ εμφανίζεται και η σημασία της έννοιας της «παλινδρόμησης», την οποία χρησιμοποιεί η απόφαση. Με την εισαγωγή του ΦΑΠ (2010), ο νομοθέτης δεν καινοτόμησε σε κανονιστικό κενό, αλλά απομακρύνθηκε από ένα ήδη παγιωμένο πρότυπο πενταετούς παραγραφής. Όταν δε η απόκλιση αυτή οδηγεί σε διπλασιασμό του συνήθους χρόνου, απαιτείται ειδική και πειστική αιτιολόγηση, η οποία, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, ούτε αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση ούτε προκύπτει από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του σχετικού νόμου.

Η αξία του σχετικού επιχειρήματος είναι ιδιαιτέρως μεγάλη και αναμένεται να αποτελέσει «οδηγό» στη μετέπειτα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας. Τούτο, διότι γίνεται δεκτό ότι η αναλογικότητα δεν ελέγχει απλώς το εάν ένα μέτρο είναι γενικώς πρόσφορο και αναγκαίο, αλλά και το εάν ο κοινός νομοθέτης απομακρύνεται από το κανονιστικό σύστημα που έχει θεσπίσει. Όταν ο ίδιος ο νομοθέτης έχει αναγνωρίσει, σε συγγενή αντικείμενα, ότι η διοίκηση μπορεί κατά κανόνα να ολοκληρώνει τον έλεγχό της εντός πενταετίας, η επιλογή δεκαετίας για τον ΦΑΠ πρέπει να στηρίζεται σε ιδιαίτερες συνθήκες. Ελλείψει τέτοιας στήριξης, η απόκλιση εμφανίζεται ως δυσανάλογη.

### VII. Η φύση της φορολογίας ακινήτων ως παράγων ελέγχου της δεκαετούς παραγραφής

Η απόφαση προχωρεί, όμως, πέραν της ιστορικής σύγκρισης και αναζητεί ουσιαστικό λόγο δικαιολόγησης της επιμήκυνσης στη φύση του ίδιου του φορολογικού αντικειμένου. Το Δικαστήριο παρατηρεί ότι η φορολογία ακινήτων στηρίζεται σε πολύ σταθερότερο υπόβαθρο από τη φορολογία εισοδήματος, γεγονός που φαίνεται να συνομολογεί και το αναιρεσείον Δημόσιο στο πλαίσιο της παραδοχής του ότι η όποια πρόσθετη επιβάρυνση συνήθως αφορά παραμετρικές μεταβολές των στοιχείων προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας των ακινήτων. Εντούτοις, εάν το φορολογικό αντικείμενο είναι συγκριτικά σταθερότερο και λιγότερο πολύπλοκο, η ανάγκη για ιδιαίτερα μακρά παραγραφή εξασθενεί.

Από θεωρητική άποψη, το επιχείρημα αυτό φαίνεται ότι εισάγει στον έλεγχο της αναλογικότητας το κριτήριο της εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης δυνατότητας διαχείρισης του φορολογικού αντικειμένου. Η συνταγματική ανοχή μιας μακρύτερης παραγραφής δεν εξαρτάται αποκλειστικά από την βούληση του νομοθέτη, αλλά και από το αν το φορολογικό αντικείμενο επιτρέπει ή όχι την έγκαιρη επαλήθευση των κρίσιμων στοιχείων του. Η φορολογία ακινήτων, με τα δεδομένα που δέχεται η ίδια η απόφαση, δεν εμφανίζει τέτοια εγγενή δυσχέρεια ώστε να επιβάλλει οριζόντια δεκαετή παραγραφή για όλες τις περιπτώσεις.

### VIII. Κριτική αποτίμηση: πενταετία ως συνταγματικό σημείο αναφοράς ή ως σχετικό μέτρο;

Ένα από τα σημαντικότερα ερωτήματα που ανακύπτουν είναι εάν η εξεταζόμενη απόφαση καταλήγει να αναγάγει την πενταετία σε συνταγματικά επιβεβλημένο κανόνα ή εάν απλώς τη χρησιμοποιεί ως ισχυρό σημείο αναφοράς για τον έλεγχο του μέτρου. Η προσεκτική ανάγνωση της απόφασης οδηγεί μάλλον στη δεύτερη εκδοχή. Το Δικαστήριο δεν διατυπώνει απόλυτη αρχή κατά την οποία κάθε προθεσμία ανώτερη της πενταετίας είναι αφ' εαυτής αντισυνταγματική. Αντιθέτως, η συλλογιστική του κινείται περισσότερο στο ότι όπου ο κοινός νομοθέτης αποκλίνει αισθητά από την πενταετία, φέρει αυξημένο βάρος τεκμηρίωσης ότι η απόκλιση αυτή είναι πρόσφορη και αναγκαία. Η πενταετία λειτουργεί, επομένως, ως τεκμήριο «κανονικότητας» της παραγραφής, όχι ως άκαμπτος κανόνας.

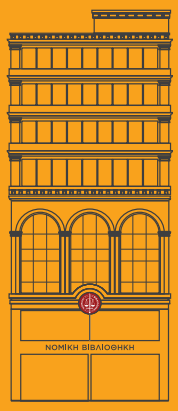
Η παραπομπή στην Ολομέλεια, κατ' άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος, αποτελεί αναγκαία δικονομική συνέπεια της κρίσης περί αντισυνταγματικότητας διάταξης τυπικού νόμου. Πέραν, όμως, τούτου, αναδεικνύει και το βάρος του διακυβεύματος, διότι η υπόθεση δεν αφορά απλώς μια επιμέρους διαφωνία ως προς την ερμηνεία του άρθρου 45 παρ. 2 Ν 3842/2010, αλλά τον γενικό κανόνα με βάση τον οποίο θα ελέγχεται στο μέλλον η συνταγματικότητα των φορολογικών παραγραφών.

Εφόσον η Ολομέλεια επιβεβαιώσει τη γραμμή του Β΄ Τμήματος, θα παγιωθεί μία κρίσιμη νομολογιακή θέση: ότι η επιμήκυνση της παραγραφής δεν μπορεί να νοείται ως ουδέτερο εργαλείο εισπρακτικής αποτελεσματικότητας, αλλά ως μέτρο το οποίο πρέπει να αιτιολογείται σε συνάρτηση με τη φύση του φορολογικού αντικειμένου, την ύπαρξη ή μη δήλωσης και τις πραγματικές δυνατότητες της διοίκησης να ελέγξει εγκαίρως. Η πρακτική σημασία μιας τέτοιας εξέλιξης θα είναι πολλαπλή. Θα επηρεάσει την εκκρεμή και μελλοντική νομολογία επί συγγενών υποθέσεων, θα περιορίσει την τάση του νομοθέτη να υιοθετεί οριζόντιες μακρές παραγραφές χωρίς ειδική τεκμηρίωση και θα ενισχύσει τη θέση του φορολογουμένου ως υποκειμένου δικαιώματος σε οριστικοποίηση της φορολογικής του κατάστασης εντός εύλογου χρόνου.

6. Ιδ. ιδίως σκ. 8 της εξεταζόμενης απόφασης, όπου γίνεται αναφορά, μεταξύ άλλων, στον Ν 1249/1982, τον Ν 2459/1997, καθώς και στις μεταγενέστερες νομοθεσίες ειδικού φόρου ακινήτων, φόρου αυτόματου υπερτιμήματος, ΕΤΑΚ και έκτακτης εισφοράς στη μεγάλη ακίνητη περιουσία.

Σε κάθε περίπτωση, η απόφαση εκπέμπει και μήνυμα προς τη διοίκηση: η αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελέγχου δεν μπορεί να επιτυγχάνεται με το απλό μέσο της χρονικής μετάθεσης της κρατικής αξίωσης. Η σύγχρονη ψηφιακή διοίκηση οφείλει να αξιοποιεί εγκαίρως τα διαθέσιμα πληροφοριακά δεδομένα και να οργανώνει την ελεγκτική της δράση εντός ορίων συμβατών με το κράτος δικαίου.

**Ιωάννης Παπαδάκης**
Δικηγόρος, ΜΔΕ




ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Εκδοση | Εκπαίδευση | Καινοτομία

**ΑΘΗΝΑ - ΚΕΝΤΡΙΚΑ:**
Μαυρομιχάλη 23, 106 80 | T 210 3678800 (30 γραμμές) | F 210 3678922 | E info@nb.org

**ΑΘΗΝΑ:**
Μαυρομιχάλη 2, 106 80 | T 210 3607521 | F 210 3603975 | E m2bookstr@nb.org

**ΠΑΤΡΑ:**
Κανάρη 15, 262 22 | T 2610 361600 | F 2610 361515 | E nbpatra@nb.org

**ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ:**
Φράγκων 1, 546 26 | T 2310 545618, 2310 532134 | F 2310 551530 | E nbthess@nb.org

**www.nb.org**