



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 14/2016

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

Συνεδρίαση της 1-2-2016

ΣΥΝΘΕΣΗ:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

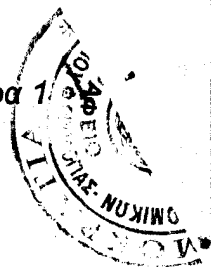
Μέλη : Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός και Χριστίνα Διβάνη Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγήτρια : Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1151241 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (Τμήμα Β'), Δ/ση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών

Ερώτημα: Εάν, υπό το υπό το εκτιθέμενο στο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας πραγματικό, ήταν σύννομη η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των οικονομικών ετών 2006 και 2007 με βάση τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 και, συνακολούθως, εάν ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε άμεσο προσδιορισμό του φόρου που προέκυπτε από αυτές με προσαύξησή του κατά ποσοστό 60% λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, ή η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έλεγχο με βάση τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις και σε έκδοση οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, περιλαμβάνοντας σε αυτήν τα ποσά τα οποία δηλώθηκαν με τις τροποποιητικές δηλώσεις και σε

καταλογισμό και των προσθέτων φόρων ανακρίβειας, όπως προβλέπεται στα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997.



Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

Ιστορικό

Εκ του εγγράφου της ερωτώσης υπηρεσίας και των στοιχείων του φακέλου που το συνοδεύουν και ιδιαίτερα από το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ 304 ΕΞ 2015 έγγραφο το Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) προς την ερωτώσα υπηρεσία προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1064896 ΕΞ 2015/11-5-2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων ανατέθηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου των χρήσεων 2004-2012 για την εταιρεία «Α.... Α.Ε.» και εξεδόθη η αριθ. 283/16-6-2015 σχετική εντολή ελέγχου. Η ως άνω απόφαση εξεδόθη, διότι με την υπ' αριθ. [Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε.Σ.Σ. 4/2014 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος παραδόθηκαν στο ανωτέρω ελεγκτικό κέντρο σύμπληκτοι δίσκοι με δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ως άνω εταιρείας, από την επεξεργασία των οποίων προέκυψε ότι χρηματικά ποσά, που αφορούσαν την εταιρεία, είχε εισπράξει ο ίδιος από την Τράπεζα της Ελλάδος, συνεπεία επίβληθείσης κατασχέσεως κατά του Ελληνικού Δημοσίου από την εταιρία «Α..... Α.Ε.» και είχαν πιστωθεί σε κοινούς με τις κόρες του τραπεζικούς λογαριασμούς. Για το λόγο αυτό διατάχθηκε έλεγχος για τη συγκεκριμένη εταιρεία, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο στο όνομα της εταιρίας τα χρηματικά ποσά που αυτή εισέπραξε, καθώς και όσα άλλα ποσά θα προέκυπταν από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του φυσικού προσώπου και αφορούσαν την εταιρεία.

2. Στη συνέχεια, η ως άνω ανώνυμη εταιρεία, στις 22-5-2015, ήτοι μετά την ανάθεση του ελέγχου (11-5- 2015) και λίγες ημέρες πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου (16-6-2015), υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά τροποποιητικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος, ΦΠΑ και απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τις χρήσεις 2005 και 2006, δηλώνοντας τα ανωτέρω ποσά, τα οποία ουσιαστικά θα αποτελούσαν και το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου.

3. Η ανωτέρω Δ.Ο.Υ, αφού παρέλαβε τις δηλώσεις αυτές, τις εκκαθάρισε και βεβαίωσε τον κύριο φόρο με την προσαύξηση της εκπρόθεσμης υποβολής (60%).

4. Ακολούθως, η ως άνω εταιρεία, κατόπιν αιτήσεώς της, υπήχθη στη ρύθμιση των διατάξεων του ν. 4321/2015 και στις 26-5-2015 και κατέβαλε εφάπαξ τον κύριο φόρο, με αποτέλεσμα την διαγραφή στο σύνολό τους των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής.

5. Με βάση τα ανωτέρω, η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται αν η εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση πρέπει να υποβληθεί, κατ' εφαρμογή των άρθρων 18§1 και 19§3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την θεσπιζόμενη πενταετή παραγραφή του κατά τα άρθρα 84§1 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και 36§§1-2 του ΚΦΔ δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δηλώσεως, εντός της οποίας εγκλωβίζεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση φύλλου ελέγχου ή πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δηλώσεως, ή μπορεί να υποβληθεί και εντός της κατά τα άρθρα 84§4 του ΚΦΕ (ν. 2238/1994) δεκαετούς παραγραφής, που προβλέπεται σε περίπτωση υπάρξεως συμπληρωματικών στοιχείων ή της κατά τα άρθρα 36§§3 (βλ. και 66§11) του ΚΦΔ εικοσαετούς παραγραφής, που προβλέπεται σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

6. Συναφώς προς ταύτα, η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται αν οι τροποποιητικές δηλώσεις των οικονομικών ετών 2006 και 2007, που υποβλήθηκαν μετά την πενταετή παραγραφή του, κατά τα άρθρα 84§1 του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) δικαιώματος του Δημοσίου, πρέπει να ληφθούν υπόψη για τη διενέργεια ελέγχου και, συνακολούθως, αν τα ποσά τα οποία δηλώθηκαν με αυτές θα περιληφθούν στις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με καταλογισμό και των πρόσθετων φόρων ανακρίβειας, που προβλέπονται από τα άρθρα 1 και 2 του ν. 2523/1997, τις οποίες θα εκδώσει η αρμόδια φορολογική αρχή, ή θεωρείται ότι με την πράξη της εκκαθάρισης των δηλώσεων αυτών η βεβαίωση του φόρου έχει τον χαρακτήρα της οριστικότητας της φορολογικής εγγραφής.

Νομοθετικό πλαίσιο

7. Στις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 1), 19, 23 (παρ. 1), 25 (παρ. 1 και 5), 30 (παρ. 1 και 2), 31, 34, 36 (παρ. 1, 3 και 4), 42 (παρ. 1 και 4) και 72 (παρ. 1, 5 και 11) του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας...» (Α' 170), ο

οποίος άρχισε να ισχύει από 1-1-2014 (άρθρο 67) και εφαρμόζεται και επί των φόρων εισοδήματος, ΦΠΑ και των τελών χαρτοσήμου (άρθρο 2 περ. α' και β' του ίδιου νόμου και ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ που προβλέπεται στο άρθρο 2 περ. ε' του ίδιου νόμου), ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 18 Υποβολή φορολογικής δήλωσης

1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία..Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.....».

«Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

«Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

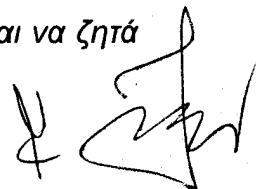
«Άρθρο 25 1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη

εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: 5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. 6.....».

«Άρθρο 30 Προσδιορισμός φόρου. 1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.....2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

«Άρθρο 31 Άμεσος προσδιορισμός φόρου. 1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου».

«Άρθρο 34 Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά



την έκδοση πράξης διορθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση...».

Άρθρο 36. Παράγραφο

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β)..... γ)..... 3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

Άρθρο 42 Επιστροφή φόρου

1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2.....3..... 4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή».

«Άρθρο 72¹

Μεταβατικές διατάξεις

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. 2.....3..... 4..... 5. Για φορολογικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, ανεξάρτητα από τη χρήση, την περίοδο, τη φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση την οποία αφορούν, διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου ή εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, κατά περίπτωση.....11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....».

8. Στις διατάξεις των άρθρων 68 (παρ. 2) και 84 (παρ. 1 και 4) του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι και 31-12-2013, που καταργήθηκε με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με την παράγραφο 11 και αναριθμήθηκε με την παράγραφο 13 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013, ορίζονταν, τα εξής:

«Άρθρο 68 Έκδοση φύλλων ελέγχου

1... 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

¹ Αρχικό άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., το οποίο αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 ν.4337/2015, ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015).

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). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70. ».

«Άρθρο 84 Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, 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 της πενταετίας.....4. 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: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. ».

9. Περαιτέρω οι διατάξεις, δυνάμει των οποίων δόθηκαν παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων τελών και εισφορών των οικονομικών ετών 2006 και 2007, είναι οι ακόλουθες:

- Οι διατάξεις της παραγράφου του άρθρου 1 παρ. 2 του ν.4002 /2011 (Α' 180):

«Άρθρο 1

1.... 2. 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».

- Οι διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012 (Α' 249):

«Άρθρο 2

1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.....».

- Οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203 /2013 (Α' 235):

«Άρθρο 22

Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

10. Εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.(1 και 3)του ν.4321/2015 (Α' 32) όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο δεύτερο της από 27 Μαρτίου 2015 Π.Ν.Π, ΦΕΚ Α' 35, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4328/2015 (ΦΕΚ Α' 51/14.5.2015), ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 1 Δόσεις και απαλλαγές ρύθμισης

1. Βεβαιωμένες οφειλές στη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.), τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Κ.Ε.Δ.Ε.) και τον Τελωνειακό Κώδικα, δύνανται να ρυθμίζονται, κατόπιν αίτησης του οφειλέτη, εφόσον έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες έως και την 1η Μαρτίου 2015 και έχουν καταχωρισθεί στα Βιβλία Εισπρακτέων Εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση, με απαλλαγή κατά ποσοστό από πρόσθετους φόρους ή τέλη του Ν. 2523/1997, πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής δήλωσης ή ανακριβούς δήλωσης του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ)

που έχουν συμβεβαιωθεί με την κύρια οφειλή και από τις προσαυξήσεις και τους τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που τις επιβαρύνουν ως ακολούθως α) Εφάπαξ με απαλλαγή κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).β).....ιβ).....2.....3. Στη ρύθμιση του παρόντος Κεφαλαίου υπάγεται υποχρεωτικά το σύνολο των ληξιπρόθεσμων οφειλών έως και την 1η Μαρτίου 2015 που έχουν καταχωρισθεί στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης μέχρι την ημερομηνία αίτησης για υπαγωγή σε ρύθμιση και δεν έχουν τακτοποιηθεί κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή διευκόλυνση ή άλλη νομοθετική ρύθμιση τμηματικής καταβολής...».

Σημείωση: Σύμφωνα με το άρθρο μόνο της ΥΑ ΠΟΛ.1110/26.5.2015 (Β' 946/26-5-2015) ορίζεται ότι παρατείνεται η προθεσμία υποβολής αιτήσεως για υπαγωγή στη ρύθμιση των άρθρων 1 και 15 του ν. 4321/2015, όπως ισχύουν, έως και την 26η Ιουνίου 2015.

Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα:

11. Οι περιπτώσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο των υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και πράξεων επιβολής φόρου ρυθμίζονταν, μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν.4174/2013 (1/1/2014), από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.1 του ν.2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες το προαναφερθέν δικαίωμα του Δημοσίου, (για τις χρήσεις μετά το 1996), παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δηλώσεως.

12. Κατ' εξαίρεση, στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, που εφαρμόζεται εν προκειμένω, προβλέπεται δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή των φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, εφόσον, μεταξύ άλλων, η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, μεταξύ των οποίων η ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως και των στοιχείων που τη συνοδεύουν ως και η εκ των υστέρων περιέλευση στον προϊστάμενο της

Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικών στοιχείων,² τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως και από αυτά εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή άλλα έγγραφα του φορολογουμένου ή τρίτων, τα οποία έχουν και από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (ΣτΕ 494, 3947/2012, 3705/2011 κ.ά.).

13. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 19§§1-2 του ΚΦΔ θεσπίζεται η υποχρέωση υποβολής τροποποιητικής δηλώσεως³, αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, η οποία, εφόσον υποβληθεί εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής, επέχει θέση αρχικής και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Η υποχρεωτικότητα, με την οποία συνοδεύεται η υποβολή της δηλώσεως στην παράγραφο 1 του άρθρου 19, άγει στο προφανές ερμηνευτικό συμπέρασμα ότι, στην εν λόγω περίπτωση, πρόκειται περί τροποποιητικής δηλώσεως, της οποίας η λειτουργία αντιστοιχεί στην αναφερθείσα συμπληρωματική δήλωση (βλ. υποσημ. 3), ήτοι αποβλέπει στην επαύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων του δηλούντος.

14. Περαιτέρω, στην παράγραφο 3 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως άλλωστε και στην παράγραφο 18§1, εδάφιο δεύτερο του ίδιου Κώδικα, ορίζεται ότι εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την

² Ήδη, τα συμπληρωματικά στοιχεία ταυτίζονται με την έννοια των νέων στοιχείων, ως αυτά ορίζονται στο ως άνω άρθρο 25§5 Κ.Φ.Δ.

³ Στην παράγραφο 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Α' 167/23-7-2013), που προστέθηκε με το άρθρο 26§11 και αναριθμήθηκε με το άρθρο 26§13 του ν. 4223/2013 (Α' 287) ορίσθηκε ότι «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου». Ενόψει τούτου και δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν. 2238/1994 ίσχυαν έως την 31-12-2013, οι δε διατάξεις των ν. 4172/2013 και 4174/2013 ισχύουν από την 01-01-2014, με την επιφύλαξη των μεταβατικών διατάξεων των άρθρων 72 και 66 (ήδη 72) αυτών, αντιστοίχως, καταργήθηκε ο θεσμός της ανακλήσεως της φορολογικής δηλώσεως, όπως αυτός προβλεπόταν στο άρθρο 61§4 του ν. 2238/1994, χωρίς να προβλεφθεί ρητά η δυνατότητα ανακλήσεως στις νυν ισχύουσες διατάξεις. Ωστόσο, είναι προφανές ότι υπό τον όρο «τροποποιητική δήλωση» στο άρθρο 19 Κ.Φ.Δ., ο νομοθέτης περιέλαβε τόσο τη συμπληρωματική δήλωση, του άρθρου 62§1 εδάφ. τελευτ. του ν. 2238/94, με την οποία ο φορολογούμενος επαύξανε τις δηλωθείσες υποχρεώσεις του, όσο και την ανακλητική δήλωση του άρθρου 61§4 του ίδιου νόμου, με την οποία ο φορολογούμενος απέβλεπε στη μείωση των, κατά την αρχική του δήλωση, υποχρεώσεων αυτού.

παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δηλώσεως με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δηλώσεως. Η ρύθμιση αυτή συνάδει μόνο προς τη λειτουργία της τροποποιητικής δηλώσεως ως ανακλητικής τοιαύτης (βλ. υποσημ. 3), αφού θέτει όρια στη δυνατότητα του φορολογουμένου να μειώσει τις ήδη δηλωθείσες φορολογικές του υποχρεώσεις.

15. Εξάλλου, η, κατά τα ανωτέρω, πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για τα οικονομικά έτη 2006 και 2007 (χρήσεις 2005 και 2006) έληγε στις 31-12-2011 και 31-12-2012, αντιστοίχως και λόγω των παρατάσεων της προθεσμίας παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 του ν. 4098/2012, έληξε στις 31-12-2012 και 31-12-2013, αντιστοίχως, δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 δεν είναι εφαρμοστέες με βάση το διδόμενο πραγματικό.

16. Ωστόσο, η, μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, υποβολή τροποποιητικής δηλώσεως (εν είδει συμπληρωματικής τοιαύτης), από την οποία προέκυψε αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτήν της αρχικής δηλώσεως και συνακολούθως επί πλέον καταβλητέος φόρος, ως εν προκειμένω, ανάγεται στη σφαίρα της βουλήσεως και των νόμιμων επιλογών του φορολογουμένου, αφού, ως έχει κριθεί, η, υπέρ του φορολογουμένου, θεσπισμένη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνησία παραγραφή (ΣτΕ 3643/2013, 1378/2006, 2950/2005, 1626/2001 κ.ά.) και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογουμένου είναι καθ' όλα επιτρεπτή (βλ. ΣτΕ 3788/2005, Μπαλή Γεν. Αρχές, έκδ. 8η, παράγρ. 160, 161, Γεωργιάδη –Σταθόπουλο, Γεν. Αρχές σλδ 481). Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ. β' Α.Κ. ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται.

17. Επομένως, ορθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση η φορολογική αρχή αποδέχθηκε ως νόμιμη την υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, με όλες τις συνέπειες αυτών, προβαίνοντας σε άμεσο προσδιορισμό του φόρου και του – λόγω ανακρίβειας - πρόσθετου φόρου που προέκυπταν από τις δηλώσεις αυτές, παρά το γεγονός ότι, ενόψει των όσων έγιναν δεκτά στην παράγραφο 15 της παρούσης, το δικαίωμα του Δημοσίου προς βεβαίωση και είσπραξη των φόρων αυτών είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ.

18. Περαιτέρω, ως ήδη ελέχθη ανωτέρω (παράγραφος 12) η Φορολογική Διοίκηση δεν εμποδίζεται να προβεί στο έλεγχο της αρχικής ή και της τροποποιητικής δηλώσεως, εφόσον συντρέχουν προς τούτο οι κατά νόμο τασσόμενες

προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων και η περιέλευση σε αυτήν συμπληρωματικών (ήδη νέων) στοιχείων. Ευλόγως όμως, τέτοια στοιχεία αποτελούν δεδομένα, που ευρίσκονται εκτός των δηλωθέντων και υποβληθέντων στη φορολογική αρχή δεδομένων εκ μέρους του φορολογουμένου και δη, ανεξάρτητα αν αυτά υποβλήθηκαν με αρχική ή τροποποιητική δήλωση. Κατά συνέπεια, οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις που αναφέρονται στο ιστορικό δεν αποτελούν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία και, επομένως, δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη για τη διενέργεια ελέγχου και την έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατ' άρθρο 34 του ΚΦΔ.

19. Σε κάθε περίπτωση, αν η φορολογική αρχή ήθελε θεωρήσει ως συμπληρωματικό (νέο) στοιχείο την ως άνω την υπ' αριθ. Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε.Σ.Σ. 4/2014 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και ως εκ τούτου αχθεί στην παραδοχή ότι η προθεσμία παραγραφής, για τις κρινόμενες χρήσεις, δεν έχει παρέλθει (λόγω παρατάσεως αυτής σε δεκαετή), τότε συνάγεται ότι οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις, έχουν υποβληθεί εμπροθέσμως, ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής.

20. Συνεπώς, υπ' οιαδήποτε εκδοχή (δηλ. είτε εμπρόθεσμης είτε εκπρόθεσμης υποβολής), οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις επιφέρουν τα νόμιμα αποτελέσματά τους, δηλαδή τη, δυνάμει αυτών, επιβολή επί πλέον φόρου και προσθέτου φόρου εις βάρος της εταιρείας, με περαιτέρω συνέπεια τη νόμιμη υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4321/2015. Τέλος, εξυπακούεται ότι, από τις ενδεχομένως εκδοθησόμενες καταλογιστικές πράξεις, η φορολογική αρχή οφείλει να αφαιρέσει τους φόρους που δηλώθηκαν βάσει των υποβληθεισών τροποποιητικών δηλώσεων και, ευλόγως, να μην καταλογίσει τον πρόσθετο φόρο, από τον οποίο απαλλάχθηκε η εταιρεία, λόγω της υπαγωγής της στις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ν. 4321/2015, ενόψει της νομιμότητας της απαλλαγής.

21. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ομόφωνα, ως εξής: Υφ' οιαδήποτε εκδοχή, δηλαδή ανεξάρτητα αν οι τροποποιητικές δηλώσεις της εταιρείας του ερωτήματος για τα οικονομικά έτη 2006 και 2007, έχουν υποβληθεί πριν ή μετά την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει το φόρο, η φορολογική αρχή νομίμως αποδέχθηκε την υποβολή τους και επέβαλε τον, δυνάμει αυτών, προκύψαντα κύριο και πρόσθετο φόρο, καθώς επίσης νομίμως υπήγαγε την εταιρεία στις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4321/2015 και, ως εκ τούτου, δεν

υπάρχει νόμιμη δυνατότητα για την εκ νέου επιβολή και είσπραξη των ως άνω επιβαρύνσεων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 26-2-2016

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια

Γεωργία Μπουρδάκου

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.