



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ 302/2015
(ΑΤΟΜΙΚΗ)

(Άρθρο 17§2 περ. δ' του Οργανισμού ΝΣΚ, ν. 3086/2002, Α' 324)

Γνωμοδοτούσα: Χριστίνα Διβάνη, Νομική Σύμβουλος του Κράτους

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθ. πρωτ.: ΔΕΛΒ 1155779 ΕΞ2015/1-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Ερώτημα: 1) *Εάν έχει επέλθει παραγραφή του κατ' άρθρο 84 παρ. 1 ν. 2238/1994 δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2003-31/12/2004, με το δεδομένο ότι η υπ' αριθ. 15/1832/3-12-2013 εντολή διενέργειας ελέγχου που εκδόθηκε στις 3/12/2013 για την επιχείρηση «Ε...Α.Ε» αναφέρει ως διαχειριστική περίοδο την 1/1/2003 – 31/12/2003 και όχι την πραγματική διαχειριστική περίοδο 22/1/2003-31/12/2004 και 2) σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως εάν υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων π.χ. Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων για την περίοδο 22/1/2003-31/12/2003.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το οποίο λόγω του κατεπείγοντος δεν εισάγεται προς έκδοση γνωμοδοτήσεως στο Τμήμα του ΝΣΚ, η γνώμη μου είναι η εξής:

Ιστορικό

Από το παραπάνω έγγραφο του ερωτήματος προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Με το υπ. αρ. 55150/13-11-2014 έγγραφό της, η Λ.Ο.Υ. Λαμίας εξέδωσε την αριθ. 15/1832/3-12-2013 εντολή διενέργειας ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 & 67Α του ν. 2238/1994 και των διατάξεων της ΠΟΛ. 1037/1-3-2005, για την εταιρεία με την επωνυμία «Ε...Α.Ε.», όπως εκπροσωπείται νόμιμα, (στοχευμένη υπόθεση μέσω ELENXIS). Στην παραπάνω επιχείρηση γνωστοποιήθηκε η εντολή ελέγχου με το αριθ. 49804 /10-12-2013 έγγραφο της ως άνω Λ.Ο.Υ. Η προβλεπόμενη για έλεγχο φορολογική περίοδος σύμφωνα με την ως άνω εκδοθείσα εντολή ήταν από 1/01/2003-31/12/2003. Ο σχετικός έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε μέχρι την 31/12/2013.

2. Με βάση τα ανωτέρω και δεδομένου ότι η πρώτη διαχειριστική περίοδος της επιχείρησης είναι υπερδωδεκάμηνη και εκτείνεται από 22/3/2003-31/12/2004, η δε ήδη εκδοθείσα ως άνω υπ' αριθ. 15/1832/3-12-2013 εντολή διενέργειας ελέγχου δεν περιλαμβάνει ολόκληρη την ως άνω περίοδο, υποβλήθηκε το ως άνω ερώτημα.

Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στο ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (Α'151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονταν τα εξής:

Άρθρο 29

«Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η Διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση, για την επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η Διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκάμηνου χρονικό διάστημα, όχι όμως μεγαλύτερο από είκοσι τέσσερις (24) μήνες».

Άρθρο 84

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ...δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Εξάλλου, με το άρθρο 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010- (Α' 175/30-9-2010) ορίστηκε ότι η προθεσμία παραγραφής, που λήγει στις 31-12-2010 για την κοινοποίηση



φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31-12-2011, με εξαίρεση τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και ΦΜΑΠ. Με το άρθρο **18 παρ. 2 του ν. 4002/2011** (Α' 180/22-8-2011) η προθεσμία που έληγε στις 31-12-2011 για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και πράξεων φόρων κλπ παρατάθηκε μέχρι 31-12-2012. Τέλος, με το άρθρο **δεύτερο παρ. 1 του ν. 4098/2012** (Α' 249/20-12-2012) η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και πράξεων φόρων κλπ, που έληγε στις 31-12-2012 παρατάθηκε εκ νέου μέχρι 31-12-2013.

5. Περαιτέρω στην παράγραφο 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 «Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις» (Α' 81) ορίζονται τα εξής: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά»

6. Στο άρθρο 22 ν. 4203/2013 (Α 235) ορίστηκε ότι :

«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.»

7. Στο άρθρο 17 του Π.Δ. 16/1989 «Κανονισμός λειτουργίας ΔΟΥ & Τοπικών Γραφείων-καθήκοντα υπαλλήλων» ορίζεται: «Το Τμήμα Φορολογικού Ελέγχου κάνει τους ελέγχους, τις έρευνες και τις εξακριβώσεις αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. μετά από γραπτή εντολή του προϊσταμένου αυτής. Η εντολή βγαίνει ονομαστικά σε ορισμένο ελεγκτή ή συνεργείο ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της διοίκησης».

Ερμηνεία των διατάξεων

8. Από τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 29 ν. 2238/1994, του π.δ. 16/1989 προκύπτει ότι πριν την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου εκδίδεται η εντολή διενέργειας αυτού. Μεταξύ των αναγκαίων τυπικών στοιχείων της εντολής διενέργειας του φορολογικού ελέγχου δεν περιλαμβάνεται ο καθορισμός της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία αφορά ο συγκεκριμένος έλεγχος, δυναμένης της τελευταίας να περιορισθεί σε «υπόθεση» ή κατηγορία υποθέσεων.

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση που η υπ' αριθ. 15/1832/3-12-2013 εντολή διενέργειας ελέγχου, προφανώς εκ παραδρομής, αναφέρει σαν διαχειριστική περίοδο την 1/1/2003-31-12-2003 και όχι την πραγματική διαχειριστική περίοδο 22/1/2003 -31/12/2004, εν όψει και του ενιαίου της διαχειριστικής περιόδου, είναι προφανές ότι αφορά ολόκληρη τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2003 – 31/12/2004, οι δε διατάξεις περί παραγραφής θα εφαρμοσθούν για την ενιαία διαχειριστική αυτή περίοδο, η οποία έληξε την 31-12-2004, δηλαδή σαν να επρόκειτο για παραγραφή της χρήσεως 2004.

9. Από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων περί παραγραφής και των διατάξεων που παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προκύπτουν τα εξής:

10. Οι περιπτώσεις παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος ρυθμίζονταν μέχρι τη θέση σε ισχύ του ν. 4172/2013 από τον προϊσχύσαντα ν. 2238/1994. Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου



84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης (κανονικός χρόνος παραγραφής - βλ. ΝΣΚ 327/2004, ΠΟΛ 1125/25-11-2004).

11'. Στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, προβλέπεται κατ' εξαίρεση ότι ο χρόνος παραγραφής καθίσταται δεκαετής υπό την προϋπόθεση ότι εντός της δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία επίδοσης της δήλωσης, είτε (α) η μη ενάσκηση του Δικαιώματος του Δημοσίου οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου είτε (β) έχουν συντρέξει οι περιπτώσεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994. Τέλος, στην παρ. 5 του άρθρου 84 ορίζεται ότι εάν δεν υποβληθεί δήλωση, η προθεσμία καθίσταται δεκαπενταετής.

12. Περαιτέρω, με τους νόμους 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011 και 4098/2012 θεσπίστηκαν διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων προσδιορισμού του φόρου των προθεσμιών που έληγαν στις 31.12.2010, 31.12.2011 και 31.12.2012, αντίστοιχα, με αποτέλεσμα όλες οι παραπάνω προθεσμίες να λήγουν στις 31.12.2013. Η εν λόγω παράταση καταλάμβανε τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής είτε επρόκειτο για κανονικές προθεσμίες παραγραφής είτε επρόκειτο για προθεσμίες οι οποίες βάσει υφιστάμενων διατάξεων είχαν ήδη παραταθεί ή ήταν μεγαλύτερες των κανονικών και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία έληγε την ίδια ως άνω ημερομηνία (ΠΟΛ. 1114/8.9.2009). Τέλος με την παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 παρατάθηκε το δικαίωμα αυτό του Δημοσίου για δύο ακόμα έτη ειδικά *«για τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων»*.

13. Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά στην ενιαία χρήση 22/1/2003 – 31/12/2004, η κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου συμπληρώνονταν αρχικώς με την πάροδο της 31-12-2010 και κατόπιν διαδοχικών παρατάσεων με τις ως άνω διατάξεις με την πάροδο

της 31-12-2015, τα αυτά δε, ισχύουν και για την κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 δεκαετή παραγραφή.

Απάντηση

14. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, στο ως άνω τεθέν ερώτημα αρμόζει κατά τη γνώμη μου η απάντηση ότι δεν έχει επέλθει μέχρι σήμερα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για ολόκληρη την ενιαία διαχειριστική περίοδο 22/1/2003 - 31/12/2004.



Αθήνα 14-12-2015

Η Γνωμοδοτούσα

Χριστίνα Διβάνη

Νομικός Σύμβουλος του Κράτους