

Εθνική Σχολή Δικαστικών Λειτουργών
Επιμορφωτικό Σεμινάριο Δικαστικών Λειτουργών

**«ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ
ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ»**

ΘΕΜΑ: "Διαδικαστικές παραβάσεις της φορολογικής αρχής και ακυρότητες κατά τον φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας"

**Χριστίνα Λ. Φλώρου, Δ.Ν., Δικηγόρος, Ειδικός Επιστήμονας στον Συνήγορο του
Πολίτη**

xristinaflorou73@gmail.com

Ιωάννινα, 5 Νοεμβρίου 2021

Περιεχόμενα:

Εισαγωγή

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

- 1. Ιστορικό της υπόθεσης**
- 2. Στάδια του φορολογικού ελέγχου**
- 3. Είδη και όρια του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας**
- 4. Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος**

Συμπεράσματα

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

- 1. Ιστορικό της υπόθεσης**
- 2. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης χωρίς συμμετοχή του φορολογουμένου**

**Συμπεράσματα
Επίλογος**

Εισαγωγή

Η παρούσα εισήγηση βασίζεται σε δύο περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων που διενεργήθηκαν πρόσφατα από τη φορολογική διοίκηση με βάση τις νέες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, αναδεικνύονται τα σημεία εκείνα της διαδικασίας που ακολουθήθηκε από τη φορολογική διοίκηση που δημιουργούν ζητήματα νομιμότητας και συνιστούν ενδεχόμενες παραβάσεις της κείμενης νομοθεσίας.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

- 1. Ιστορικό της υπόθεσης**

Με εντολή ελέγχου που εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος σε βάρος επιχείρησης για τις φορολογικές περιόδους από 1-1-2014 έως και 31-12-2015.

Από τον έλεγχο αυτόν προέκυψε, σύμφωνα με τις απόψεις της φορολογικής αρχής, διαφορά φόρου εισοδήματος και διαφορά ΦΠΑ λόγω ανακρίβειας των υποβληθεισών εκ μέρους της επιχείρησης δηλώσεων φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις δύο φορολογικές περιόδους, ήτοι από 1-1-2014 έως και 31-12-2015, κοινοποιήθηκε δε προς αυτήν σχετικό σημείωμα διαπίστωσης παραβάσεων ενώ

της παρασχέθηκε προθεσμία για την παροχή απόψεων επί των συμπερασμάτων του φορολογικού ελέγχου.

2. Στάδια του φορολογικού ελέγχου

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου, η οποία δεν δημοσιεύεται και την οποία πρέπει να επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο ταυτότητάς τους πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Στη συνέχεια, με την ολοκλήρωση του ελέγχου, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων** με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και **τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου**, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ενώ έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή εκδίδει **την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου**, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που του είχε δοθεί.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου, η οποία συνιστά την αιτιολογία της οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού, περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. **Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού συνιστά τη μοναδική εκτελεστή διοικητική πράξη κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. Κατ' αυτής ασκείται ενδικοφανής προσφυγή ως όρος του παραδεκτού για την προσφυγή, στη συνέχεια, στα τακτικά διοικητικά δικαστήρια.

ΣΧΕΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Εντολή ελέγχου → Σημείωμα παρατυπιών και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου → Κοινοποίηση → Ακρόαση → Οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου και έκθεση ελέγχου → Κοινοποίηση → Ενδικοφανής προσφυγή → Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια

3.Είδη και όρια του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο έλεγχος που διενεργείται από τη φορολογική διοίκηση για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου είναι δυνατόν να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής αρχής ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης (βλ. άρθρο 23 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.). Τα δύο αυτά είδη ελέγχου διαφέρουν ως προς τις προϋποθέσεις αλλά και τη διαδικασία με την οποία διενεργούνται.

Συγκεκριμένα, ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της φορολογικής διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου, ενώ η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Αντίθετα, στην περίπτωση του φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής αρχής η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο στα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της (άρθρο 23 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.).

Ακολούθως, ο φορολογικός αυτός έλεγχος δύναται να είναι πλήρης ή μερικός. Ο πλήρης έλεγχος (υπό το προΐσχύσαν δίκαιο ο τακτικός έλεγχος) συνίσταται στο συστηματικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρεί η επιχείρηση για μια ή περισσότερες διαχειριστικές περιόδους, με στόχο τη διαπίστωση της ακρίβειας των δηλωθέντων στοιχείων και των τυχόν παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Αντίθετα, ο μερικός έλεγχος (υπό το προΐσχύσαν καθεστώς ο προσωρινός έλεγχος), συνίσταται στην έρευνα ενός ή περισσότερων συγκεκριμένων στοιχείων και βιβλίων της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το ισχύον δίκαιο, ο χαρακτηρισμός του φορολογικού ελέγχου ως πλήρους ή μερικού πρέπει να προκύπτει από την ίδια την εντολή ελέγχου και φυσικά έχει τις αντίστοιχες συνέπειες, προκειμένου αφενός να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του δημοσίου αλλά συγχρόνως και της ελεγχόμενης επιχείρησης από τυχόν αυθαιρεσίες της φορολογικής αρχής.

Στην περίπτωση που εξετάζεται, σε βάρος της συγκεκριμένης επιχείρησης διενεργήθηκε μερικός (επιτόπιος) φορολογικός έλεγχος. Εντούτοις, η φορολογική αρχή δεν τήρησε τις προϋποθέσεις οι οποίες τίθενται από την κείμενη νομοθεσία και αφορούν στον τρόπο διενέργειας του μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται καταρχήν στην έδρα της επιχείρησης, στην οποία η αρμόδια υπάλληλος της Δ.Ο.Υ., η εντεταλμένη για τον συγκεκριμένο έλεγχο προσήλθε μόνο μία φορά για να επιδώσει αίτημα παροχής πληροφοριών, τα δε λοιπά στοιχεία του ελέγχου που ζητήθηκαν από την επιχείρηση προσκομίσθηκαν στα γραφεία της φορολογικής αρχής.

Ενώ λοιπόν ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε εν τοις πράγμασι στην έδρα της επιχείρησης και άρα με τον τρόπο που διενεργήθηκε ο έλεγχος αυτός σε καμία περίπτωση δεν ήταν επιτόπιος, η αρμόδια ελέγκτρια προχώρησε στη συνέχεια στην απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, με την αιτιολογία ότι αυτή δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις που της απηύθυνε και εν τέλει δεν είχε στη διάθεσή της το σύνολο των στοιχείων τα οποία είχε ζητήσει, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους της.

Δευτερευόντως, σημειώνεται ότι ο μερικός έλεγχος που προβλέπεται από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ομοιάζει με τον προσωρινό έλεγχο του προϊσχύσαντος δικαίου. Όμως, ο προσωρινός έλεγχος ο οποίος οδηγούσε κατά το παρελθόν στην έκδοση προσωρινής πράξεως προσδιορισμού φόρου, επιτρεπόταν, κατά την ερμηνεία των σχετικών διατάξεων που δόθηκε από την πάγια νομολογία του Συμβουλίου Επικρατείας, μόνον εφόσον η παράλειψη της δήλωσης του εισοδήματος ή η ανακρίβεια της δηλώσεως του φορολογουμένου προέκυπταν από τα βιβλία και τα στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, **αποκλειόταν δε η επέκταση του φορολογικού ελέγχου σε άλλα στοιχεία εκτός**

των βιβλίων και στοιχείων του υποχρέου και η προσθήκη διαφοράς εισοδήματος που δεν προέκυπτε από αυτά.

4. Τεκμαρτός προσδιορισμός του εισοδήματος

Σε διάφορα σημεία του σημειώματος διαπίστωσης παραβάσεων η αρμόδια ελέγκτρια επαναλάμβανε ότι «η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έχει ανταποκριθεί ... και δεν έχει προσκομίσει το σύνολο των ζητηθέντων στοιχείων και εγγράφων... Εφόσον η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στα ως άνω αναφερθέντα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης, κατ' επέκταση η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων είναι αδύνατη... Εφόσον δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα στοιχείακαι κατ' επέκταση δεν είναι εφικτή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Πρόσθετα τονιζόταν ότι, εφόσον η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στα προαναφερόμενα αιτήματα της φορολογικής διοίκησης δεν αναγνωρίζεται καμία δαπάνη προς έκπτωση ούτε σε επίπεδο φορολογίας εισοδήματος ούτε σε επίπεδο φορολογίας ΦΠΑ διότι δεν μπορούσε να επαληθευθεί η φύση και η πραγματοποίηση των σχετικών δαπανών.

Στο πλαίσιο αυτό, η φορολογική αρχή απέρριψε στο σύνολό τους τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ ως ανακριβείς, θεώρησε ως ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των εταιρικών τραπεζικών συναλλαγών (πιστώσεων) ενώ επέκτεινε τον έλεγχο αυτόν και στον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό και απέρριψε στο σύνολό τους όλες τις δαπάνες κτήσης του εισοδήματος της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, η φορολογική διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της

φορολογητέας ύλης. Το σύστημα αυτό κρίθηκε αναγκαίο, δεδομένης της κατάργησης του εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, ο οποίος διενεργείτο στις περιπτώσεις που οι ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν ήταν δυνατές.

Κατά το ισχύον δίκαιο, όπως αναφέρθηκε, παράλληλα με τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος μπορεί να γίνει και χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Για να γίνει πάντως χρήση ελεγκτικών μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, θα πρέπει να μην είναι δυνατές καθόλου οι ελεγκτικές επαληθεύσεις από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

Εντούτοις, η φορολογική αρχή απέρριψε το σύνολο των λογιστικών στοιχείων και εγγραφών, με την αιτιολογία ότι η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματά της για προσκόμιση των απαραίτητων λογιστικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επομένως, τα λογιστικά αρχεία που προσκόμισε η επιχείρηση σε συνδυασμό με τα λοιπά συνοδευτικά έγγραφα δεν εξετάστηκαν καθόλου από τη φορολογική αρχή και απορρίφθηκαν όπως απορρίφθηκαν στο σύνολό τους και όλες οι δαπάνες κτήσης του εισοδήματος, παρά το γεγονός ότι αυτές προέκυπταν με ακρίβεια από τα επαρκώς τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής μας, στο μεγαλύτερο δε μέρος τους συνιστούσαν αμοιβές του προσωπικού για τις οποίες είχαν καταβληθεί και οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της επιχείρησης, όσα στοιχεία ζητήθηκαν από τη φορολογική αρχή προσκομίσθηκαν μέσω του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης και του λογιστή της, ενώ δεν ζητήθηκε το σώμα των παραστατικών που αποδείκνυαν τα έσοδα και τις δαπάνες της επιχείρησης. Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων έπρεπε να γίνει με βάση τα βιβλία της

επιχείρησης, να γίνουν δεκτές όλες οι δαπάνες κτήσης του εισοδήματος και για τις δύο φορολογικές περιόδους 2014 και 2015 και να εκπεσθούν κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα τόσο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος όσο και για τον υπολογισμό του ΦΠΑ.

Συμπεράσματα

Ο επιτόπιος έλεγχος διενεργείται στην έδρα της επιχείρησης. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, εάν ο έλεγχος αυτός είχε νομότυπα διενεργηθεί, η φορολογική αρχή θα είχε στη διάθεσή της το σύνολο των στοιχείων τα οποία κατά τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής δεν προσκομίστηκαν για έλεγχο. Σημειώνεται ότι με τον τρόπο που διενεργήθηκε ο έλεγχος αυτός, κατά παράβαση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αλλά και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, οδήγησε στην καταρχήν απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής μας από την αρμόδια ελέγκτρια, με την αιτιολογία ότι δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους της.

Ζήτημα συνιστά και το αν ο εν λόγω έλεγχος, ο οποίος κατά ρητή δήλωση της φορολογικής αρχής ήταν μερικός, έπασχε και ως προς το σημείο αυτό. Κατά πόσον δηλαδή ο έλεγχος αυτός μπορούσε νόμιμα να επεκταθεί και σε στοιχεία και έγγραφα πλην των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, όπως στους εταιρικούς λογαριασμούς.

Κατόπιν της υποβολής των απόψεων της κρινόμενης επιχείρησης, η φορολογική αρχή ζήτησε τα πρωτότυπα τιμολόγια και λοιπά παραστατικά των δαπανών της επιχείρησης και ο έλεγχος συνεχίσθηκε. Το σημείωμα διαπίστωσης παραβάσεων ανατράπηκε και διενεργήθηκε λογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων και καθαρών κερδών της επιχείρησής, έγιναν εξ ολοκλήρου αποδεκτά ως αληθή και έγκυρα το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων

καθώς και οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις κρινόμενες περιόδους 2014 και 2015.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

1. Ιστορικό

Φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, κατά τον έλεγχο της ηλεκτρονικής του εικόνας στο TAXIS διαπίστωσε ότι είχε εκδοθεί σε βάρος του ενιαίο εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος με την ένδειξη τροποποιητική δήλωση υπαιτιότητας φορολογουμένου για το οικονομικό έτος 2013, δηλαδή για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1-1-2012 έως 31-12-2012.

Εντούτοις, η τροποποιητική αυτή δήλωση δεν είχε υποβληθεί εκ μέρους του, αλλά με πρωτοβουλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., χωρίς καμία δική του συναίνεση ή συμμετοχή στην υποβολή της δήλωσης αυτής. Με την τροποποιητική αυτή δήλωση δηλώθηκαν αναδρομικά εισοδήματα τα οποία η φορολογική αρχή ισχυρίζεται ότι εκείνος είχε λάβει κατά το έτος 2014 από τον ασφαλιστικό του φορέα.

2. Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης χωρίς συμμετοχή του φορολογουμένου

Σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.... «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή

του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 32 του ιδίου Κώδικα, στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου η φορολογική διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση.

Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.

Όπως προκύπτει με σαφήνεια από τις ανωτέρω διατάξεις, σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται ευχέρεια της φορολογικής διοίκησης να υποβάλει οίκοθεν στο όνομα και για λογαριασμό του φορολογουμένου τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, ευχέρεια που δεν παρεχόταν προς τη φορολογική διοίκηση ούτε και υπό το προϋσχύσαν δίκαιο, καθώς δεν προβλεπόταν σε καμία περίπτωση δυνατότητα της φορολογικής αρχής να υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση στο όνομα του φορολογουμένου χωρίς τη δική του συμμετοχή. Η πρακτική αυτή εκ μέρους της φορολογικής αρχής έρχεται δε σε αντίθεση με την ίδια τη φύση της φορολογικής δήλωσης, που προϋποθέτει την πρωτοβουλία του φορολογουμένου και την υποβολή στοιχείων προς τη φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του αληθούς ποσού φόρου που οφείλεται.

Πέραν αυτού και οι προβλέψεις του άρθρου 32 του ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αναφέρονται στη συνήθη περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος έχει υποβάλει δήλωση (όπως για παράδειγμα το έντυπο Ε9)

στη συνέχεια δε και μετά την επεξεργασία των στοιχείων που υποβλήθηκαν εκδίδεται ο διοικητικός προσδιορισμός (για παράδειγμα του ΕΝΦΙΑ, αφού γίνουν οι απαραίτητοι υπολογισμοί από τη φορολογική διοίκηση, βάσει των ειδικότερων χαρακτηριστικών των ακινήτων του φορολογουμένου). Σε καμία δε περίπτωση οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν υποκαθιστούν τη λειτουργία της φορολογικής δήλωσης ούτε χορηγούν στη φορολογική διοίκηση την ευχέρεια υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων στο όνομα και για λογαριασμό του φορολογουμένου χωρίς τη συμμετοχή του.

Η μόνη δυνατότητα της φορολογικής αρχής θα συνίστατο στη διενέργεια ελέγχου εντός του χρόνου της παραγραφής, εφόσον εμφανιζόταν από τα στοιχεία που ενδεχομένως διέθετε η φορολογική αρχή, εισόδημα το οποίο έπρεπε να έχει δηλωθεί εκ μέρους του φορολογουμένου, το οποίο εκείνος παρέλειψε να προβεί στη δήλωσή του.

Όπως προκύπτει από όλες τις ανωτέρω διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σε συνδυασμό με τον χρόνο απόκτησης του εισοδήματος, όπως καθορίζεται από τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ακόμα και στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι ο συγκεκριμένος φορολογούμενος είχε λάβει εντός του έτους 2014 ποσά εισοδήματος που ανάγονται πάντως στο οικονομικό έτος 2013, η υποχρέωση εκ μέρους του για την υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος έχει ήδη παραγραφεί. Ομοίως έχει παραγραφεί και το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να διενεργήσει σε βάρος του έλεγχο για το εν λόγω εισόδημα.

Συγκεκριμένα, η παραγραφή της αξίωσης του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα του έτους 2012 ξεκίνησε από το τέλος του έτους 2013 με αποτέλεσμα η πενταετία να έχει συμπληρωθεί ήδη κατά το τέλος του έτους 2018, καθώς ως χρόνος απόκτησης του εισοδήματος νοείται ο

χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης επομένως, το έτος 2012, στο οποίο ανάγεται το εισόδημα που καταλόγισε σε βάρος του συγκεκριμένου φορολογουμένου η φορολογική αρχή.

Η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με πρωτοβουλία της ως άνω φορολογικής αρχής και χωρίς τη δική του συμμετοχή είχε τον προφανή σκοπό την έκδοση εκτελεστής πράξης εντός του χρόνου της παραγραφής της σχετικής αξίωσης του δημοσίου σε βάρος του. Εντούτοις, η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης και η έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος για το οικονομικό έτος 2013 είναι άκυρες καθώς οι εν λόγω αξιώσεις του δημοσίου είναι παραγεγραμμένες.

Εξάλλου και το Νομικό Συμβούλιο με την υπ' αριθμ. 147/2018 γνωμοδότησή του έκρινε ομοίως ερμηνεύοντας τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν. 2238/1994. Όπως χαρακτηριστικά κρίθηκε *«από το σαφές γράμμα της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, η οποία τυγχάνει στενώς ερμηνευτέα προκύπτει σαφώς ότι η πενταετής προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φορολογικές επιβαρύνσεις, δηλαδή να εκδίδει και να κοινοποιεί πράξεις καταλογισμού φόρου εισοδήματος, αφετηριάζεται από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της φορολογικής δήλωσης από τον φορολογούμενο. Είναι πρόδηλο ότι η συγκεκριμένη νομοθετική ρύθμιση..... εξαρτά την έναρξη της ως άνω πενταετούς προθεσμίας αφενός μεν από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εντός του οικονομικού έτους, κατά το οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής της και αφετέρου από την πάροδο του έτους αυτού, χωρίς να προβλέπει ότι τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, μετά την πάροδο του φορολογικού έτους, δύναται να αφετηριάσει την πενταετή παραγραφή σε χρόνο*

μεταγενέστερο από την πάροδο του εν λόγω έτους (ούτε βεβαίως να προκαλέσει την παράταση της εν λόγω πενταετούς προθεσμίας)».

Συμπεράσματα

Κατά συνέπεια, η τροποποιητική δήλωση αυτή που υποβλήθηκε εκ μέρους της αρμόδιας φορολογικής αρχής, στο όνομα και για λογαριασμό του φορολογουμένου, χωρίς δική του συμμετοχή δεν έχει ισχύ εφόσον δεν υποβλήθηκε εκ μέρους του ως υποχρέου και βάσει αυτής δεν είναι δυνατή η έκδοση εκκαθαριστικού σημειώματος φυσικών προσώπων ή πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η δε πράξη που εκδόθηκε σε βάρος του είναι για τον λόγο αυτόν άκυρη και ως τέτοια πρέπει να εξαφανισθεί.

Επίλογος

Η κείμενη φορολογική νομοθεσία δίνει τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να διορθώσει τυχόν διαδικαστικά σφάλματα κατά τη διενέργεια κάθε φορολογικού ελέγχου, με την πρόβλεψη επάλληλων προκαταρκτικών σταδίων εξέτασης της υπόθεσης πριν την έκδοση των εκτελεστών σε βάρος του ελεγχόμενου φορολογουμένου.

Εξάλλου, περαιτέρω εγγύηση συνιστά και η εξέταση των ενδεχόμενων παραβάσεων κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, μετά την έκδοση του οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού, στο στάδιο πλέον της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ.

Σχετικές διατάξεις

2. Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος.... 3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του, ενώ «Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του ιδίου Κώδικα που ρυθμίζει ζητήματα παραγραφής «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. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: «(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας».